ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO

2–2015

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA
DEL PAÍS VASCO

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA

ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

2
2015

ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN
Juan Miguel Bilbao Garai (Lehendakaria/Presidente)
Miren Itziar Agirre Berriotxoa (Zuzendaria/Director)
Teresa Viguri Martínez, José Rubí Cassinello, Mª Victoria Zabala Fernández, Zuriñe Embid Zubiria

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

ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN
Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa/Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi
Gaztelako Atea/Portal de Castilla, 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

MAKETAZIOA ETA MUNTAIA/MAQUETACIÓN Y MONTAJE
Juan Carlos Escudero de la Hera

LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL
VI-522/93
ISSN – 2253 - 7805
http://octe@ej-gv.es

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

- Bina kopia bidaliko dira, bata paperean eta bestea disketean.
- Idazlaren luzapenak ez ditu 30 orrialdeak gainditukо, 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 euskaraz zein gaztelaniaz, idatz daitezke.

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

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

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

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

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

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

Editorial

5

Actualidad Fiscal

Actualidad Álava 21

Actualidad Bizkaia 24

Actualidad Gipuzkoa 54

Actualidad Unión Europea: Informe sobre Fiscalidad de la UE abr-oct/2014 59

Estudios y Colaboraciones

Amnistía Fiscal: Ética y legalidad.
Javier Armentia Basterra.
Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava. 79

El domicilio como punto de conexión para la atribución de la competencia de exacción.
Alberto Uribarri Lanchares.
Técnico de Administración Tributaria. Gobierno Vasco. 91

Un análisis comparado de la normativa aplicable en territorio común con la normativa vasca en la tributación de las operaciones relacionadas con inmuebles en el IRPF
Lourdes Serna Blanco. Profesora Titular de Escuela Universitaria del Dpto. de Economía Aplicada II. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. UPV. 105

Sistemas de Previsión Social complementaria: aspectos legales y fiscales
Cristina Muguruza Olaran. Licenciada en Derecho. 123

La aplicación del régimen fiscal especial de fusiones y escisiones en el IS tratándose de operaciones realizadas con fines de fraude o evasión fiscal. La existencia de motivos económicos válidos.
Juan Calvo Vérgez
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura. 155

Referencias

DOCUMENTOS DE INTERÉS

- El Concierto Económico Vasco. Una visión personal. ***Pedro Luis Uriarte*** 189
- Declaración de las Instituciones Vascas en defensa del Concierto Económico y el Cupo entre Euskadi y el Estado 189
- Informe Anual Integrado sobre el fraude fiscal en la CAE 2014. 192
- Plan conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco 2015. 196
- Presupuesto Gastos Fiscales 2016 210

CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2014.8.7.1 – IS: Retenciones a cuenta sobre rendimientos procedentes del capital mobiliario, en concepto de derechos de imagen y asistencia técnica (contrato de franquicia) 223
- CONSULTA 2014.8.7.4 – ITPyAJD: Efecto en varios impuestos de las diferentes operaciones relacionadas con la resolución de un contrato de permuta de un solar por una edificación futura 224
- CONSULTA 2015.1.6.2 – IS: Aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, …, regulado en la normativa del Impuesto sobre Sociedades en un caso de operaciones de reestructuración societaria en que las intervinientes son varias sociedades patrimoniales. Motivo económico válido 229
- CONSULTA 2015.1.6.3 – IS: Escisión de rama de actividad, permaneciendo en el patrimonio de la entidad originaria la actividad de arrendamiento de locales comerciales, desempeñada sin personal asalariado. Aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, … del Impuesto sobre Sociedades 232
- CONSULTAS 2015.6.4.2, – IVA: Servicio de cuidado de niños en el comedor escolar prestado en un centro docente por una empresa externa. Tratamiento a efectos del IVA 234
- CONSULTAS 2015.6.4.3, – IVA: Servicios de suministro de comidas y de cuidado de niños en el comedor escolar prestados en un centro escolar por una sociedad mercantil. Tratamiento diferencial a efectos del IVA de los servicios de dis-

tinta naturaleza prestados en la misma operación 239

- CONSULTAS 2015.6.4.4 – A partir de 2015 la exención de los servicios de atención a niños en centros escolares se aplica tanto sobre las prestaciones que realicen los propios centros a favor de sus alumnos, como sobre las que lleven a cabo en su beneficio las empresas con las que tengan subcontratada la realización de esas tareas 240

- CONSULTA 2015.6.4.5 – IRPF: Tratamiento fiscal de las pérdidas sufridas como consecuencia de la titularidad de aportaciones financieras subordinadas emitidas por una Sociedad Cooperativa declarada en concurso de acreedores y que se encuentra en fase de liquidación 245

- CONSULTA 2015.9.4.1 – IRPF: Tratamiento fiscal de las cantidades percibidas del empleador en concepto de manutención y desplazamiento, así como de la puesta a disposición de los empleados de un vehículo para uso particular 253

CONSULTAS COMISIÓN DE COORDINACIÓN Y EVALUACIÓN NORMATIVA

- Consulta 2015.8.3.1 – IRPF: Residencia habitual de persona física que durante una parte del año reside en Alemania 265

RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

- Resoluciones 6/2014, 7/2014, 8/2014, 9/2014, 10/2014, 11/2014 y 12/2014. Acceso al texto publicado en www.euskadi.eus 269

- Objeto del conflicto – Domicilio fiscal y devolución cuotas IVA. Aplicación de la regla Tercera del artículo 43.Uno del Concierto Económico (última residencia declarada a efectos del IRPF). Resolución **R 2/2015** Expediente 13/2014 270

- Objeto del conflicto - ISD: punto conexión no residentes - totalidad de los bienes y derechos en territorio vasco. A efectos de determinar si la totalidad de los bienes y derechos están situados en territorio vasco se tienen en consideración exclusivamente los bienes y derechos transmitidos al contribuyente y no todo el caudal relicto. Resolución **R 6/2015** Expediente 32/2014 276

- Objeto del conflicto – Cambio de domicilio personas jurídicas. Conflicto promovido por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. Los cambios de domicilio tendrán efectos ante la Administración desde el mismo momento en que se haga efectivo el traslado, sin que sea relevante a estos efectos la comunicación del cambio de domicilio fiscal a las Administraciones tributarias. Resolución **R 8/2015** Expediente 33/2014 278

- Objeto del conflicto – Competencia respecto a la evacuación de consultas tributarias. No proceden pronunciamientos de carácter vinculante frente a los obligados tributarios en relación con extremos concretos de obligaciones tributarias respecto a las que no se dispone de competencia exaccionadora. Resolución **R 9/2015** Expediente 31/2014 287

- Objeto del conflicto – Cambio de domicilio personas jurídicas. Valoración/ausencia medios de prueba. Resolución **R 14/2015** Expediente 14/2014 291

- Objeto del conflicto – IRNR. Administración competente para tramitar solicitud de aplicación del régimen opcional para contribuyentes residentes en la UE. Persona física residente en Francia, cuya renta procede, en su mayor parte, de rendimientos de trabajo derivados de pensiones satisfechas por la Administración del Estado. Interpreta la Junta Arbitral que es determinante en qué territorio, común o foral, se prestó el trabajo del que deriva la pensión percibida. Resolución **R 15/2015** Expediente 5/2013 296

- Objeto del conflicto – Domicilio fiscal personas jurídicas. Parques eólicos. No procede en el caso concreto en conflicto acudir al criterio del artículo 43. Cuatro b) del Concierto Económico, del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado. Interpretación de la Junta Arbitral sobre el derecho del contribuyente a la devolución en plazo del IVA en los casos afectados por contenciosos o conflictos de competencia entre las Administraciones. Resolución **R 17/2015** Expediente 11/2015 305

ESTADÍSTICAS
Recaudación por Tributos Concertados de la CAPV enero-agosto 2015. Previsión cierre 2015 y estimación ingresos tributarios 2016. ***Igor Guinea Palacios*** 329

Normativa Tributaria

Territorios Históricos de Álava, Bizkaia, Gipuzkoa, Comunidad Autónoma del País Vasco, Comunidad Foral de Navarra y Administración del Estado 335

Editorial

2013. urtearen amaieran eta 2014.aren hasieran zergen erreforma integrala jarri zuten abian foru-erakundeek, eta beren eskumeneko tributuak –oro har, tributu zuzenak– berrikusi zituzten. Ordutik, baita 2015ean ere, tributuarauen inguruko jarduerak zenbait garapen eta aldaketa biltzeko joera izan du, zergen oinarrizko egitura aldatu gabe. Hori guztia arau-marko egonkor bat mantentzea baloratzen duten zerga-politikako zuzentarau batzuei jarraituz egin da.

Alabaina, horrek ez du esan nahi ekitaldi honetan neurri garrantzitsu asko onartu ez direnik. "*Gaurkotasun Fiskala*" ataleko zerrendan ikusten den bezala, foru-arau, dekretu eta aginduak ohi bezalako intentsitatearekin egin dira, hainbat motibaziori erantzunez. Kasu batzuetan, zerga-politikak hainbat alorretako (gizartea, finantzak, lan-eremua, eta abar) arazo eta egoerak zuzentzeko duen potentziala baliatzeko egin dira; beste batzuetan, Kontzertu Ekonomikoa betetzeko, foru-arauak aldatuz, Estatuaren Administrazioak tributu komunetan egindako aldaketak jaso ditzaten. Era berean, zenbait kasutan lurraldeen arteko desberdintasun fiskalak zuzentzeko egin dira aldaketak eta, kasu gehienetan, doikuntza edo moldaketa teknikoak egiteko edo tributuen kudeaketa eta aplikazioarekin lotutako gaiak erregulatzeko.

Kontzertu Ekonomikoari dagokionez, azken hilabeteetan ugaritu egin dira komunikabideetan Es-

A partir de la reforma de carácter integral que abordaron las instituciones forales a finales de 2013 y principios de 2014 y que significó una revisión de los principales tributos sobre los que se dispone de competencia foral –fundamentalmente los tributos directos-, la actividad normativa tributaria se ha orientado, también durante el año 2015, a incorporar determinados desarrollos y ajustes, sin afectar por lo general a la estructura básica de los impuestos. Todo ello en coherencia con unas directrices de política fiscal que valoran el mantenimiento de un marco normativo estable.

No quiere esto decir que no se hayan aprobado numerosas e importantes medidas a lo largo de este ejercicio. Tal como se relaciona en la sección de "*Actualidad Fiscal*", la producción de normas, decretos y órdenes forales ha tenido la intensidad habitual dando respuesta a varias motivaciones. En unos casos, aprovechando el potencial de la política tributaria como instrumento para combatir problemas y situaciones de ámbitos diversos, social, financiero, laboral, etc. En otros, por prescripción del Concierto Económico, adaptando la normativa foral a los cambios operados por la Administración del Estado en tributos de normativa común. También en algunos casos para corregir puntos de desarmonización tributaria entre territorios y, en los más, para introducir ajustes y adaptaciones técnicas o regular aspectos relacionados con la gestión o la aplicación de los tributos.

Por lo que se refiere al ámbito del Concierto Económico, en los últimos meses del año, se han tras-

tatuaren eta Euskadiren arteko harreman finantzario eta fiskalak arautzen dituen oinarrizko erakundearen inguruko iritziak, batik bat araubide erkidea duten lurraldeetako finantzaketa-sistemarekin konparatuz. Eztabaida bizia piztu da gaiaren inguruan, izaera politikokoa nagusiki eta, oro har, zehaztasun gutxikoa. Euskadiko erakundeen erantzuna bertakoa agintari gorenek –hau da, Lehendakariak, hiru Lurralde historikoetako Ahaldun Nagusiek eta Euskadiko Udalen Elkarteko (EUDEL) Elkarteburuak– egindako adierazpen bateratuan islatu da. Adierazpen hori aldizkari honen Intereseko Dokumentuak atalean jasota dago. Atal horretan bertan, Pedro Luis Uriarteren Kontzertu Ekonomikoa. Ikuspegi pertsonal bat lanaren erreferentzia dago. Dokumentu horrek eztabaidaren puntu batzuk argituko dizkio irakurleari eta, zalantzarik gabe, eztabaidan jardun direnei irizpide hobe bat eskainiko die.

ladado de forma reiterada a través de los medios de comunicación opiniones diversas sobre la institución fundamental que regula las relaciones financiero tributarias entre el Estado y el País Vasco, principalmente desde la perspectiva de su comparación con el sistema de financiación de régimen común. A partir de ahí, se ha generado un intenso debate, de índole básicamente política, y en general, poco riguroso. La reacción desde la instituciones de la CAE se ha concretado en una declaración conjunta de sus máximos representantes, el Lehendakari, los Diputados Generales delos tres Territorios Históricos y el Presidente de la Asociación de Municipios Vascos (EUDEL), en defensa del sistema de Concierto Económico y el Cupo. Esta declaración, se reproduce íntegramente en la sección "*Documentos de Interés*" de la revista. Le precede en esa misma sección la referencia a un gran trabajo realizado por Pedro Luis Uriarte, bajo el título "*El Concierto Económico. Una visión personal*", cuya lectura podrá arrojar luz sobre algunas de las cuestiones que han estado en discusión y sin duda podrá aportar un mejor criterio a los participantes en dicho debate.

Zergak aldizkariaren zenbaki honetan foru-erakundeen zergei buruzko araudiak 2015eko urtarriletik urrirako aldiari egiten dio erreferentzia. Gaurkotasun Fiskala atalean bildu ditugu arau horiek guztiak, garrantzi berezia dutelako edo berriak direlako foru-aldundietako tributu-arauen edo zerga-politikaren zerbitzuek nabarmendu dituzten xedapen batzuen komentarioarekin batera.

La actividad normativa de las instituciones forales en materia tributaria, que se relaciona de forma exhaustiva en la sección de "*Actualidad Fiscal*" junto con el comentario de una selección de disposiciones que los Servicios de Normativa Tributaria o de Política Fiscal de las Diputaciones Forales han destacado por su actualidad o especial significación, hace referencia en este número de Zergak al periodo enero-octubre de 2015.

Europar Batasuneko gaurkotasun fiskalaren kronikak, Euskadik Bruselan duen Delegazioak egindakoa bera, 2015eko urtarriletik urrira gertatu diren aldaketa esanguratsuenak biltzen ditu, eta zazpi atal handitan banatzen da: i) sarrera, ii) aurreztearen fiskalitatea, iii) sozietateen fiskalitatea, iv) BEZ, v) lankidetza, iruzur eta diskriminazio fiskala, vi) prozedurak eta vii) txostenak eta argitalpenak.

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 enero y octubre de 2015, estructurándose en siete grandes apartados: i) introducción, ii) fiscalidad del ahorro, iii) fiscalidad de las sociedades, iv) el IVA, v) cooperación, fraude y discriminación fiscal, vi) procedimientos y un último apartado vii) sobre informes y publicaciones.

Lehen atalean urteko lehen seihilabeteko Letoniaren presidentetzaren balantze orokor bat egi-

El apartado introductorio hace un balance general, desde la óptica de la política fiscal, de la

ten da, zerga-politikaren ikuspegitik, eta bigarren seihilekoko Luxenburgoren presidentetzaren zerga-politikaren programa laburbiltzen da.

Aurreztearen fiskalitateari dagokionez, aurrerapauso nagusia estatu kideek informazio fiskala partekatzeko hartu duten konpromisoa da, lankidetza administratiboaren zuzentaraura gehituko dena. Zuzentarau horren aplikazio eremuaren zabalpena dela-eta, gomendagarria da aurreztearen fiskalitateari buruzko zuzentaraua bertan behera uztea, alor honetako Europako araudian bikoiztasunak eta errepikapenak saihesteko.

Sozietateen fiskalitatearen arloan bost gai jorratzen dira: ELGAk sustatutako zerga-oinarriaren jaitsieraren eta mozkinen lekualdaketaren aurkako ekintza-plana (BEPS) –nazioarteko arauetan dauden hutsuneak direla-eta, enpresetako mozkinak "desagertu" egiten dira, zerga-ordainketarik ez daukaten edo oso txikia daukaten jurisdikzioetara era artifizialean mugituta, bertan jarduera ekonomikorik izan ez arren; ELGAren BEPSi buruzko proiektuak estatuei hutsune hauek mugatzeko konponbideak eskaintzen dizkie–, ii) Batzordearen proposamena, estatu kideetako sozietate nagusiei eta filialei araubide erkidea aplikatzen dien 2001/96/UE zuzentaraua aldatzeko, enpresa-taldeen zergak ordaintzea saihesteko gehiegizko jarduerak eta gehiegizko planifikazio fiskala prebenitzeko, iii) 2003/49/CE zuzentaraua bat egiteko proposamena –estatu kideetako sozietateen arteko interes eta kanonen ordainketetan aplikatzen den araubide erkideari buruzkoa da zuzentarau hori, eta gehiegikerien kontrako klausula bat txertatzea proposatzen dute–, iv) Batzordearen proposamena, sozietateen gaineko zergaren oinarri komun bat (BICCIS) ezartzeari buruzkoa, eta v) Ereduzko Kodea Taldeak enpresen fiskalitateari buruz egin dituen lanak.

BEZari dagokionez, EBko Fiskalitateari buruzko txostenak bi gai jorratzen ditu. Batetik, 2015eko arau-

presidencia de Letonia ejercida durante el primer semestre del año y resume asimismo el programa de política fiscal de la presidencia de Luxemburgo del segundo semestre.

En cuanto a la fiscalidad del ahorro el principal avance estriba en el compromiso de los estados miembros de intercambiarse de forma automática información financiera a efectos fiscales, que se incorpora en la Directiva sobre cooperación administrativa. La ampliación del ámbito de aplicación de esta Directiva aconseja la derogación de la Directiva en materia de fiscalidad del ahorro, para evitar la duplicación y solapamiento de la normativa europea en este ámbito.

En el ámbito de la fiscalidad de las sociedades se informa sobre cinco cuestiones diferenciadas: i) la dimensión europea del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS) promovido por la OCDE. El proyecto OCDE sobre BEPS dota a los distintos Estados de soluciones para limitar los "vacíos normativos" existentes a nivel internacional que permiten que los beneficios de las empresas "desaparezcan" o sean trasladados artificialmente hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que se desarrolla una escasa o inexistente actividad económica, ii) la propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, añadiendo una cláusula contra las prácticas abusivas para prevenir la elusión fiscal y la planificación fiscal abusiva por parte de los grupos empresariales, iii) la propuesta de refundición de la Directiva 2003/49/CE relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, y la posible inclusión en dicha propuesta de una cláusula antiabuso, iv) la propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) y v) los trabajos desarrollados por el Grupo Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas.

Respecto al IVA, el Informe sobre Fiscalidad en la UE aborda dos cuestiones, en primer lugar, los

aldaketak lantzen dira, batik bat azken kontsumitzaileei emandako telekomunikazio-zerbitzuei, irrati- eta telebista-difusioko zerbitzuei eta elektronika-zerbitzuei buruzkoak, eta, bestetik, Europako Batzordeak 2015eko irailean argitaratutako txosten bati egiten zaio erreferentzia. Txosten horretan estatu kideen arteko BEZaren aldeari buruz hitz egiten da, hau da, benetan biltzen den BEZaren eta BEZ potentzialaren arteko aldeaz, alegia.

Lankidetza, iruzur eta diskriminazio fiskalari buruzko atalean bi gai lantzen dira. Batetik, Europako Batzordeak, sozietateen zerga saihestearen eta EBko konpetentzia fiskal kaltegarriaren aurkako borrokan, aurkeztu duen gardentasun fiskalaren neurri sorta, eta, bestetik, 2011/16/EB zuzentarauaren aldaketa, fiskalitatearen alorreko informazioa era automatikoan derrigorrean partekatzeari dagokionez (ebazpen fiskalak eta transferentzia-prezioen ezarpena).

Bestalde, 2015eko urtarriletik urrira arteko EBko fiskalitateari buruzko txostenak, alde batetik, Batzordeak emandako irizpenak aipatzen ditu: i) eta ii) instantziak Finlandiari eta Irlandari, alokairuzko ibilgailuei aplikatzen zaien zerga alda dezaten, iii) eskaera Erresuma Batuari, ekoizle txikiei aplikatzen ez zaizkien sagardoaren eta udare-ardoaren gaineko zerga bereziak alda ditzan, iv) eskaera Belgikari, dibidenduen inposizioari buruzko legedia eguneratu dezan, v) eskaera Frantziari, elikadurarako edo nekazaritza-ekoizpenerako erabiltzen ez diren nekazaritza-produktuei BEZ arrunta aplika diezaien, vi) eskaera Belgikari, egoera pertsonalarekin edo familiaren egoerarekin lotutako abantaila fiskalen araudia EBko zuzenbidearen arabera alda dezan, vii) instantzia Alemaniari, bidaia-agenteei aplikatzen zaien BEZari buruzko legeak alda ditzan, viii) instantzia Greziari, bi alkoholdun edari tradizionali zerga berezi murriztua onartzen dien legea alda dezan eta ix) eskaera Frantziari, inbertitzaile frantsesei eta EBko beste herrialdeetakoei prozedura-arau berberak aplika diezazkien.

cambios normativos en 2015, en particular los que afectan a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos prestados a consumidores finales y, en segundo lugar, se hace referencia a un informe publicado por la Comisión Europea en septiembre de 2015 sobre la brecha del IVA para los distintos Estado Miembros, definida como la diferencia entre el importe del IVA realmente recaudado y el IVA potencial.

En el apartado dedicado a cooperación, fraude y discriminación fiscal se hace referencia asimismo a dos cuestiones. Por un lado, al paquete de medidas sobre transparencia fiscal presentado por la Comisión dentro de su programa de lucha contra la elusión del impuesto de sociedades y la competencia fiscal perniciosa en la UE y por otro, a la Propuesta de modificación de la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (resoluciones fiscales y fijación de precios de transferencia).

Asimismo, el informe sobre fiscalidad UE del periodo enero-octubre 2015 se hace eco, por un lado, de los dictámenes motivados emitidos por la Comisión: i) y ii) instancias a Finlandia e Irlanda a modificar su legislación sobre el impuesto aplicable a los vehículos de alquiler, iii) petición al Reino Unido de que modifique su legislación sobre los impuestos especiales de los que quedan exentas la sidra y la perada fabricadas por pequeños productores, iv) petición a Bélgica de que adecúe su legislación sobre imposición de dividendos, v) petición a Francia de que aplique el tipo normal de IVA a los productos de la agricultura no destinados a su utilización como alimentos o para la producción agraria, vi) petición a Bélgica de que ajuste al Derecho de la UE su normativa sobre las ventajas fiscales vinculadas a la situación personal o familiar, vii) instancia a Alemania a modificar su legislación sobre el IVA aplicado a los agentes de viajes, viii) instancia a Grecia a modificar la legislación que concede tipos reducidos de impuesto especial a dos bebidas alcohólicas tradicionales y ix) petición a Francia de que aplique las mismas reglas de procedimiento a los inversores franceses y a los demás de la Unión.

Bestalde, iruzkin txiki bana egiten zaie Batzordeak Europar Batasuneko Justizia Auzitegian jarritako helegite hauei: i) Portugalen aurka, bigarren eskuko ibilgailuen matrikulazioaren gaineko zerga Europako Batasunaren zuzenbidearekin bat ez egiteagatik, ii) Alemaniaren kontra, partekatutako zerbitzuei ematen zaien BEZ salbuespena mugatzeagatik, iii) Greziaren kontra, oinordetzen zergan irabazi asmorik gabeko erakundeei utzitako ondareari ematen dion trataeragatik, iv) Greziaren kontra, bizileku nagusiari ematen dion zerga-salbuespen diskriminatzailearengatik eta v) Irlandaren kontra, ibilgailuen zergaren inguruko legedia ez aldatzeagatik.

Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren sei sententziaren aipamena ere egiten da eta, estatuen laguntzen inguruan, erreferentzia egiten zaio Bizkaiko lurralde historikoan egindako zinema eta ikus-entzuneko ekoizpenentzat Europako Batzordeak onartu duen kenkari fiskalen erregimenari.

Azkenik, Europar Batasuneko fiskalitateari buruzko txostenean, argitalpen interesgarri batzuen zerrenda ematen da, horiek irakurtzeko helbideekin.

Ikerketak eta Kolaborazioak atalean bost artikulu ditugu oraingo honetan. Lehenengoa, Amnistia Fiskala: etika eta legalitatea, Arabako foru-ogasuneko tributu-arauen zerbitzuko buru Javier Armentiak idatzi du.

Lanaren sarrerako atalean azaltzen da zer den amnistia fiskal bat: denbora tarte batez, tributu-betebeharrak bete ez dituzten zergapekoei zerga-betebeharrak betetzeko ordaindu beharko luketen zerga-zorra barkatzen zaie, diru-kopuru zehatz bat ordaintzean datzan prestazio baten truke. Hasiera-puntu honetatik abiatuta, gisa honetako ekimenekin lortu nahi diren helburuak eta eragiten diren arriskuak erkatzen dira. Ondoren, araubide erkideko lurraldean eta Europan onartu diren amnistia fiskalak errepasatzen dira eta, azkenik, 2012ko amnistia fiskala, teknikoki «erregularizazio edo aitorpen fiskal berezia» deitua, aztertzen da. Hainbat ataletan, amnistia horren

Por otra parte, son objeto de un breve comentario los siguientes recursos de la Comisión ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea: i) contra Portugal por no adaptar al Derecho de la UE el impuesto de matriculación de vehículos de segunda mano, ii) contra Alemania por limitar la exención del IVA que se concede a servicios compartidos, iii) contra Grecia por el trato que da, en materia de impuesto de sucesiones, a los legados a organizaciones sin ánimo de lucro, iv) contra Grecia por su exención fiscal discriminatoria aplicable a la residencia principal y v) contra Irlanda por no haber modificado su legislación sobre el impuesto de vehículos.

Se incluye también una breve reseña de seis sentencias del Tribunal de Justicia de la UE y, en relación con las ayudas de Estado, se hace referencia a la aprobación por parte de la Comisión Europea del régimen de deducción fiscal para producciones cinematográficas y audiovisuales en el Territorio Histórico de Bizkaia.

Por último, en el apartado final del Informe sobre Fiscalidad en la Unión Europea se relaciona una serie de publicaciones de interés indicando las correspondientes direcciones de acceso.

La Sección de "*Estudios y Colaboraciones*" se compone en esta ocasión de cinco artículos. El primero de ellos, bajo el título "*Amnistía Fiscal: Ética y legalidad*" tiene por autor al Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Hacienda Foral de Álava, Javier Armentia.

Tal como señala en el apartado introductorio de su trabajo, una amnistía fiscal consiste en brindar una oportunidad, durante un tiempo determinado, para que los obligados tributarios que no hayan cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias puedan, a cambio de una concreta prestación consistente normalmente en pagar una cantidad determinada, obtener la "condonación" de la deuda tributaria real que les hubiera correspondido satisfacer de haber cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias. Con este punto de partida, y tras enfrentar, por una parte, los objetivos perseguidos y por otra, los riesgos o inconvenientes que conllevan

edukia, izaera juridikoa eta dirua biltzeko gaitasuna aztertzen dira.

este tipo de iniciativas, en el artículo se hace un repaso de las diversas amnistías fiscales que han sido aprobadas en territorio de régimen común y en Europa, y termina deteniéndose en la amnistía fiscal de 2012, técnicamente denominada «regularización o declaración tributaria especial". Analiza de ésta, en diferentes apartados, su contenido, su naturaleza jurídica y su capacidad recaudatoria.

Bere kolaborazioaren amaieran, Javier Armentiak amnistia fiskalari buruzko hausnarketa interesgarri batzuk uzten dizkigu, hala legearen ikuspegitik nola ikuspuntu etiko batetik. Irakurlearen esku uzten ditu galdera batzuk, amnistia fiskalak eta gizartearen ordenamenduaren oinarrizko balore eta printzipioak bateragarritasunari buruzkoak eta diru-bilketaren ikuspegitik bakarrik amnistiak justifikatzeari buruzkoak.

Concluye su colaboración Javier Armentia con unas interesantes reflexiones sobre la amnistía fiscal, tanto desde un enfoque de legalidad como desde un plano ético. Deja para respuesta del lector algunos interrogantes, sobre la compatibilidad de las amnistías fiscales con los valores y principios básicos de ordenación de la sociedad y sobre su eventual justificación por motivos de índole estrictamente presupuestaria.

Kontzertu Ekonomikoan «konexio-puntuaren» kontzeptua erabiltzen da tributu baten araudia, ordainarazpena edo ikuskapena Euskadiko lurralde historikoen erakunde eskudunen edo Estatuaren eskumena den erabakitzeko. Zerga-egoitza da Kontzertuan konexio-puntu gisa gehien erabiltzen diren irizpideetako bat. Horrela, oso ohikoa da araua, ordainarazpena edo ikuskapena egiteko eskumena zergapekoaren edo tributuak eragiten dion subjekturen baten zerga-egoitza dagoen lurraldeko (foru-lurraldea edo lurralde erkidea) zergen administrazioaren esku egotea. Irizpide honek erraza ematen du plano teorikoan, baina praktikan jartzerakoan arazoak egon dira askotan. Bigarren kolaborazioan, Zuzenbideko lizentziatu eta Eusko Jaurlaritzako Zergen Administrazioko teknikari Alberto Uribarrik auzitegiek eztabaida hauei eman dieten erantzuna aztertzen du. Horrela, zerga-egoitza zein den erabakitzeko irizpide nagusiak argitzen zaizkigu.

El Concierto Económico utiliza el concepto de "punto de conexión" para determinar cuándo la normativa, la exacción o la inspección de un tributo corresponden a las instituciones competentes de los Territorios Históricos del País Vasco y cuándo al Estado. El domicilio fiscal es uno de los criterios más empleados en el Concierto como punto de conexión, de manera que es común que la competencia normativa, exaccionadora o inspectora se atribuyan a las instituciones o a la Administración Tributaria del territorio, común o foral, en que se localice el domicilio fiscal del obligado tributario o de alguno de los sujetos afectados por los tributos. Pero la aplicación de este criterio, que podría parecer sencilla en el plano teórico, resulta en la práctica controvertida en no pocas ocasiones. En la segunda colaboración, Alberto Uribarri, Licenciado en Derecho y Técnico de Administración Tributaria en el Gobierno Vasco, revisa precisamente la respuesta que los Tribunales han venido dando a este tipo de controversias, lo que contribuye a conocer mejor cuáles son las claves determinantes para la localización del domicilio fiscal.

Egileak dioen bezala, artikuluaren helburua da jurisprudentziak zerga-egoitza terminoa nola interpretatu duen argitzea, Auzitegi Gorenaren bi sententziatan oinarrituta. Horietan, aurreko beste

Tal como el autor señala, la intención de su artículo es aclarar cuál es la interpretación del término domicilio fiscal que viene siendo dada por la Jurisprudencia, poniendo el foco en dos sen-

sententzia batzuen irizpidea berresten da eta terminoaren esanahia argitzen da, egoitza sozial terminoarekin lotura eginez.

Euskal Herriko Unibertsitateko Ekonomia eta Enpresa Zientzien Fakultateko Ekonomia Aplikatua II Saileko Unibertsitate-Eskolako Irakasle Titularra den Lourdes Sernaren lanaren helburua da aztertzea nola tributatzen duten ondasun higiezinak izate hutsak, ondasun horien etekinen tributazioak (alokatuta daudenean) eta ondasun horien eskualdatzeak eragiten dituen irabazi edo galeren trataera fiskalak.

PFEZen arloan egindako analisiak ohiko etxebizitzari erreferentzia berezia egiten dio eta trataera fiskala alderatzen du lurralde erkideko araubidea edo Euskadiko lurralde historikoetako araubidea aplikatzen zaienean. Adibide asko erabiltzen dira bi kasuen (lurralde erkidea eta foru-lurraldea) tributazioan dauden aldeak erakusteko.

Arreta berezia ematen zaie zerga-oinarrian integratu beharreko etekinen zehaztapenari, ohiko etxebizitzan egindako berrinbertsioen onura fiskalei eta ohiko etxebizitza erosi eta alokatzeagatiko kuotako kenkariei.

Interes publikoa badago sistema publikoaren osagarri diren aurreikuspen sozialeko sistemen garapen eta zabalpenean, jarduera utzi eta gero prestazio-mailak indartzeko eta errenta egoki bat bermatzeko. Horregatik, zerga-politikak pizgarri batzuk garatu ditu, hala lurralde erkidean nola foru-lurraldeetan. Azken horietan, tresna berezi bat sortu da: borondatezko gizarte-aurreikuspeneko erakundeak (BGAE).

Cristina Muguruza zuzenbide-lizentziatuak aurreikuspen-sistema hauen alderdi legalak eta fiskalak aztertzen ditu bere lanean. Bere artikulua hiru za-

tencias recientes del Tribunal Supremo en las que se confirma el criterio de sentencias anteriores y se precisa el sentido de dicho término, al ponerlo en relación con el concepto de domicilio social.

El objeto del trabajo de Lourdes Serna, Profesora Titular de Escuela Universitaria del Departamento de Economía Aplicada II, en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad del País Vasco, es analizar cómo tributa la mera tenencia de bienes inmuebles, la tributación de los rendimientos generados por dichos bienes cuando están arrendados y el tratamiento fiscal que corresponde a las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de dichos inmuebles.

El análisis realizado en el ámbito del IRPF, con especial referencia a la vivienda habitual, compara el tratamiento fiscal cuando es aplicable la normativa de Territorio Común con el que corresponde cuando se aplica la de los Territorios Históricos del País Vasco. Se acompañan numerosos ejemplos prácticos que ilustran las diferencias en la tributación que se producen entre los dos ámbitos, común y foral.

Se presta especial atención a la determinación de los rendimientos a integrar en la base imponible del Impuesto, a los beneficios fiscales por reinversión en vivienda habitual y a las deducciones en cuota por adquisición y alquiler de la vivienda habitual.

Existe un evidente interés público en el desarrollo y la expansión de los sistemas de previsión social complementarios del sistema público, a efectos de reforzar la garantía de un nivel de prestaciones y un flujo de rentas adecuado y suficiente tras el cese de la actividad. De ahí que la política tributaria haya previsto determinados incentivos, tanto en el ámbito foral –en el que se ha desarrollado un instrumento específico como son las entidades de previsión social voluntaria (EPSV)- como en el ámbito de territorio común.

Cristina Muguruza, licenciada en Derecho, aborda en su trabajo un completo análisis de los aspectos legales y fiscales de estos sistemas de previsión. Su

titan banatzen da. Lehenik eta behin, sarrera bat, Espainiako aurreikuspen sozial osagarriaren existentzia justifikatzeko. Jarraian, Euskadiko aurreikuspen sozialaren jatorria eta hori babesten duen marko juridikoa aztertzen ditu, BGAEak arautzen dituen legediaren garapena ardatz hartuta. Gainera, euskal BGAEen eta Espainia guztian dauden pentsio-planen desberdintasun nagusiak laburbiltzen ditu. Hirugarren atalean, aztertutako aurreikuspen-tresnen alderdi fiskalak lantzen dira, eragiten dizkieten zergek kide eta parte-hartzaileengan dituzten ondorioak kontuan hartuz eta eragina ekarpenen eta prestazioen planotik desberdinduz. Alderdi fiskalen analisia modu didaktikoan egiten da -adibide asko emanez eta azalpenezko taulak txertatuz-, eta konparazioak eginez, hau da, tributu-arauen arloan eskumena duten bost lurraldeetako (hiru foru-aldundiak, Nafarroa eta lurralde erkidea) aldeak azalduz.

Amaitzeko, ikerketaren alor esanguratsuenak biltzen dira atal batean, alderdi honetan heldu beharreko erronkei buruzko hausnarketa pertsonal batzuk ere txertatuz. Lana oinarritzeko legearen eta doktrinen ikerketa sakona egin da eta gaiaren inguruko bibliografia zabal bat landu da. Hori guztia, kontsultatutako iturriak, bibliografia, arauak eta landutako gaian garrantzi handia duen jurisprudentziaren erreferentzia oso berri bat (ekainaren 12ko STC 97/2014) behar bezala erreferentziatu dira.

Ikerketa eta Kolaborazioen atalaren azken artikulua Juan Calvo Vérgezek idatzi du. Finantza-zuzenbide irakaslea da Extremadurako unibertsitatean, eta askotan kolaboratzen du aldizkari honekin. Oraingo lanean, «baliozko arrazoi ekonomikoa» kontzeptua mugatu nahi izan du, Europako erregulazioa hasierako puntu bezala hartuta eta horren inguruan azkenaldian sortu den administrazioaren eta jurisprudentziaren doktrina kontuan hartuta, sozietateen gaineko zergan fusio eta banaketen zerga-erregimen berezia aplikatzeko aukera posible egiteko. Ikerketan, gainera, zerga hori arautzen duen azaroaren 27ko 27/2014

artículo está dividido en tres partes. En primer lugar, un apartado previo para justificar la existencia de la previsión social complementaria en España. Seguidamente, examina los orígenes y el marco jurídico que ampara la previsión social específica del País Vasco caracterizada por el desarrollo de una legislación propia que regula las EPSV y además, sintetiza las principales diferencias entre EPSV vascas y los planes de pensiones existentes en todo el territorio español. La tercera parte aborda los aspectos fiscales de los instrumentos de previsión estudiados, considerando sus consecuencias para los socios y partícipes en las distintas figuras tributarias afectadas y distinguiendo la incidencia desde el plano de las aportaciones y de las prestaciones. El análisis de los aspectos fiscales se efectúa con un enfoque didáctico -incorporando abundantes ejemplos y tablas explicativas- y comparado –señalando las diferencias existentes entre los cinco ámbitos territoriales con competencia en normativa tributaria, las tres Diputaciones Forales, Navarra y territorio común–.

Para finalizar, resume en un apartado de conclusiones los aspectos más significativos del estudio, incluyendo algunas reflexiones personales sobre los retos que se deben afrontar en este campo. Mencionar asimismo el apoyo del trabajo en un profuso estudio doctrinal y legislativo y en abundante bibliografía sobre el tema. Todo ello, las fuentes consultadas, bibliográficas, normativas, así como una referencia jurisprudencial muy reciente (STC 97/2014, de 12 de junio) y de suma importancia en el asunto tratado, han quedado debidamente referenciadas.

Cierra la sección de Estudios y Colaboraciones un artículo firmado por Juan Calvo Vérgez, profesor de Derecho Financiero y tributario en la Universidad de Extremadura y colaborador habitual de la revista que tiene por objeto analizar, tomando como punto de partida la regulación comunitaria, y a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial elaborada al respecto, la delimitación del concepto de "motivo económico válido" de cara a posibilitar la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones y escisiones en el Impuesto sobre Sociedades. El estudio analiza además las principales novedades intro-

Legeak ekarritako berrikuntza nagusiak aztertzen dira. Punturik esanguratsuena da, dudarik gabe, zerga-administrazioari ematea erregimenaren zati bat bertan behera uzteko aukera eta egin litezkeen erregularizazioak operazio-mota hauetan lortutako abantaila fiskalei mugatzeko aukera.

Egileak sei ataletan egituratu du bere artikulua, honela:

I. Aurreko Kontsiderazioak. Europako araudiaren eragina.

II. TRLISen 96.2 artikuluaren aplikazioa.

III. «Abantaila fiskala» kontzeptuaren mugaketa, administrazioaren doktrinaren arabera.

IV. Auzitegi Nazionalaren eta Auzitegi Gorenaren jurisprudentziaren eboluzioa.

V. Sozietateen gaineko zerga arautzen duen azaroaren 27ko 27/2014 Legearen araubide berriaren eragina.

VI. Azken kontsiderazioak.

Erreferentziak atala bost azpiataletan dago egituratuta ale honetan:

1) Lehenengoa "*Intereseko Dokumentuak*" deitzen da eta bertan bost erreferentzia aukeratu dira. Lehenik eta behin, "*Kontzertu Ekonomikoa. Ikuspegi pertsonal bat*" liburuaren esteka. Kontzertu Ekonomikoaren inguruko dibulgaziozko lan hori egiten bi urte baino gehiago eman ditu Pedro Luis Uriartek. Bera izan zen Kontzertu Ekonomikoaren egungo bertsioaren jaiotzaren lekuko eta parte-hartzaileetako bat. Liburuan dioen bezala, berari egokitu zitzaion "*1878ko lehen Kontzertu Ekonomiko zahar hori lortu eta 103 urte beranduago Bizkaia eta Gipuzkoarentzat Kontzertu Ekonomikoa berreskuratu eta Arabarena asko hobetu zuen Negoziazio-Batzordeko presidentetzaren lan zaila*".

ducidas al respecto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto, constituyendo sin lugar a dudas el aspecto más reseñable la atribución expresa a la Administración tributaria de la posibilidad de determinar la inaplicación parcial del régimen y la facultad de circunscribir las regularizaciones que pudieran efectuarse al ámbito de la ventaja fiscal obtenida en este tipo de operaciones.

El autor estructura su artículo en seis apartados según el siguiente sumario:

I. Consideraciones previas. Alcance de la normativa comunitaria.

II. La aplicación del art. 96.2 del TRLIS.

III. La delimitación del concepto de "ventaja fiscal" a la luz de la doctrina administrativa.

IV. La evolución de la jurisprudencia de la audiencia nacional y del Tribunal Supremo.

V. Alcance de la nueva regulación recogida en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

VI. Reflexiones finales.

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

1) En el primero de ellos, "*Documentos de interés*" se han seleccionado cinco referencias. En primer lugar, el enlace al libro "*El Concierto Económico. Una visión personal*". Se trata de una obra divulgativa del Concierto Económico, resultado de un proyecto desarrollado durante más de dos años por Pedro Luis Uriarte, uno de los actores que vivieron en directo y participaron de forma decisiva en la génesis y el desarrollo del Concierto Económico en su versión actual. Como indica en el libro, a él le "*correspondió asumir el exigente cometido de ser Presidente de la Comisión Negociadora que recuperó para Bizkaia y Gipuzkoa el Concierto Económico y mejoró sustancialmente el de Araba, ciento tres años después de aquel primer Concierto Económico del lejano1878*".

Uste dugu lan honek arrakasta handia izango duela, hala Kontzertua ezagutu nahi dutenen artean nola honezkero ezagutu eta alor zehatzetan gehiago sakondu nahi dutenen artean ere. Horretan lagunduko du tonu irakurterraz eta soilak, inola ere testuaren zuzentasunari kalte egiten ez dionak, eta barne hartzen duen material zabalak, irakurleari erakunde honen gaineko edozein zalantza argitzen lagunduko dionak.

Jarraian, lehen aipatu dugun dokumentu bat dator: euskal erakundeek Estatuaren eta Euskadiren arteko Kontzertu Ekonomikoaren eta Kupoaren alde egin zuten adierazpena.

Hautatutako hurrengo bi dokumentuak zerga-iruzurraren kontrako batzordearekin lotuta daude. Batzorde horretan Foru Aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak hartzen dute parte, eta Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren barruan eratu zen, 2013ko urriaren 14an, Eusko Legebiltzarrak lehendik hala eskatuta. Lehen dokumentuak, 2014ko EAEko iruzur fiskalaren urteroko txosten integratuak, 2014. urtean iruzur fiskalaren kontrako borrokarako plan bateratuak izan zituen emaitzak biltzen ditu, eta bigarrenak, Euskal Autonomia Erkidegoko iruzur fiskalaren kontrako borrokarako plan bateratuak, 2015. urteko irizpide orokorrak eta egin beharreko jarduera bateratuak aurkezten ditu. Zergak aldizkariaren zenbaki honetan bi dokumentuon hitzaurrea eta dokumentuak osotasunean irakurtzeko bi esteka jaso ditugu.

Interesgarria iruditu zaigun bosgarren dokumentua 2016ko Gastu Fiskalen Aurrekontuari buruz OCTEk onartu duen txostena da. Bertan urte horretarako aurreikusten den zerga bidezko diru-sarreren beherakada biltzen da, politika ekonomiko eta sozialeko hainbat helburu lortzeko onartu diren pizgarri fiskalek eragindakoa.

2) Bigarren atalak, "OCTE kontsultak" izenekoak, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak jaki-

Auguramos a esta obra un gran éxito como referente tanto para quienes quieran introducirse en el conocimiento del Concierto, como para quienes ya lo conocen y quieren profundizar en aspectos concretos del mismo. Va a contribuir a ello su redacción en tono desenfadado y fácil de leer, sin perder por ello rigor, y el extenso y completo material que incorpora y que seguro podrá satisfacer cualquier inquietud del lector sobre esta Institución.

A continuación se reproduce la Declaración de las instituciones Vascas en defensa del Concierto Económico y el Cupo entre Euskadi y el Estado, a la que se ha hecho referencia anteriormente en este editorial.

Los dos siguientes documentos seleccionados están relacionados ambos con la actividad de la Comisión de lucha contra el fraude fiscal participada por representantes de las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco, que fue creada en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi mediante acuerdo del 14 de octubre de 2013, según había instado previamente el Parlamento Vasco. El primero de ellos, el Informe Anual Integrado sobre el fraude fiscal en la CAE en 2014, que computa los resultados de las actuaciones del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal realizadas durante el año 2014 y, el segundo, el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal en el País Vasco, que contiene los criterios generales y las actuaciones coordinadas a realizar durante el año 2015. En relación con los dos documentos, este número de Zergak reproduce el preámbulo e incluye sendos enlaces desde los que se puede acceder a los documentos íntegros.

El quinto documento que hemos considerado de interés, el informe aprobado por el OCTE sobre el Presupuesto de Gastos Fiscales de 2016, cuantificación de la disminución de ingresos tributarios estimada para ese año, como consecuencia de la existencia de incentivos fiscales orientados al logro de determinados objetivos de política económica y social.

2) El segundo apartado, el de "*Consultas OCTE*", abre un espacio destinado a recoger consultas

narazi dituen zergei buruzko kontsultak biltzeko atala irekitzen du, Zerga Bateratze, Koordinazio eta Elkarlanari buruzko maiatzaren 30eko 3/1989 Legeko 14. artikuluak xedatzen duenez: "*Lurralde historikoetako zerga-administrazioek darabiltzaten irizpideen koordinazioa lortzeari begira, kontsulta lotesleak Zerga Koordinaziorako Organoaren txostenaren ondoren argituko dira ...*"

Zergal aldizkariaren ale honetan bederatzi kontsulta hautatuko egin ditu, euren erantzunak osoz errepikatzen dira, hurrengogaldekizunei buruzkoak:

Kontsultaren arrazoia
Sozietate-zerga - kapital higigarriaren etekinen gaineko konturako atxikipenak, irudi-eskubideengatik eta laguntza teknikoarengatik (frankizia-kontratua).
PFEZ-BEZ-ITPyAJD- Orube bat etorkizunean eraikin bategatik trukatzeko kontratu baten suntsiarazpenarekin lotutako hainbat operaziok zerga batzuetan duten eragina.
Sozietate-zerga- Sozietateen gaineko zergaren araudian araututa dagoen fusioen, banaketen eta abarren erregimen bereziaren aplikazioa, sozietatearen berregituraketa kasuetan esku-hartzaileak hainbat ondare-sozietate direnean. Baliozko arrazoi ekonomikoa.
Sozietate-zerga - jarduera-alorraren banaketa, soldatapeko langilerik gabe egindako lokal komertzialen alokairu-jarduerak jatorrizko erakundearen ondare izaten jarraitzen dutenean. Sozietate-zergaren fusioen, banaketen, aktiboen ekarpenen eta abarren erregimen bereziaren aplikazioa.
BEZ - Eskolako jangelako haurren zaintza-zerbitzua, kanpoko enpresa batek ikastetxe batean emana. Trataera BEZari dagokionez.
BEZ - Eskolako jangelan haurrak zaindu eta janaria emateko zerbitzua, merkataritzako enpresa batek ikastetxe batean emana. Operazio berean emandako zerbitzu desberdinen trataera berezitua, BEZari dagokionez.
BEZ- 2015etik aurrera, ikastetxeetan ematen diren haurren zaintza-zerbitzuen kenkaria ikastetxeek ematen dituzten zerbitzuei eta etekina ateratzeko azpikontratatuta dituzten enpresei aplikatzen zaie.

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 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 nueve consultas, cuya respuesta se reproduce íntegramente, en las que se tratan las siguientes cuestiones:

Asunto objeto de la consulta
Impuesto Sociedades - Retenciones a cuenta sobre rendimientos procedentes del capital mobiliario, en concepto de derechos de imagen y asistencia técnica (contrato de franquicia).
IRPF-IVA-ITPyAJD- Efecto en varios impuestos de las diferentes operaciones relacionadas con la resolución de un contrato de permuta de un solar por una edificación futura.
Impuesto Sociedades – Aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, …, regulado en la normativa del Impuesto sobre Sociedades en un caso de operaciones de reestructuración societaria en que las intervinientes son varias sociedades patrimoniales. Motivo económico válido.
Impuesto Sociedades - Escisión de rama de actividad, permaneciendo en el patrimonio de la entidad originaria la actividad de arrendamiento de locales comerciales, desempeñada sin personal asalariado. Aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, … del Impuesto sobre Sociedades.
IVA – Servicio de cuidado de niños en el comedor escolar prestado en un centro docente por una empresa externa. Tratamiento a efectos del IVA.
IVA – Servicios de suministro de comidas y de cuidado de niños en el comedor escolar prestados en un centro escolar por una sociedad mercantil. Tratamiento diferencial a efectos del IVA de los servicios de distinta naturaleza prestados en la misma operación.
IVA –A partir de 2015 la exención de los servicios de atención a niños en centros escolares se aplica tanto sobre las prestaciones que realicen los propios centros a favor de sus alumnos, como sobre las que lleven a cabo en su beneficio las empresas con las que tengan subcontratada la realización de esas tareas.

Kontsultaren arrazoia
PFEZ - hartzekodunen konkurtsoaren likidazio-fasean dagoen kooperatiba batek jaulkitako menpeko finantza-ekarpenen titulartasunak eragindako galeren trataera fiskala.
PFEZ - Mantenu eta joan-etorriengatik enplegu-emailearengandik jasotako diru-kopuruen eta enplegatuen esku erabilera pribaturako ibilgailu bat jartzearen trataera fiskala.

Asunto objeto de la consulta
IRPF – Tratamiento fiscal de las pérdidas sufridas como consecuencia de la titularidad de aportaciones financieras subordinadas emitidas por una Sociedad Cooperativa declarada en concurso de acreedores y que se encuentra en fase de liquidación.
IRPF – Tratamiento fiscal de las cantidades percibidas del empleador en concepto de manutención y desplazamiento, así como de la puesta a disposición de los empleados de un vehículo para uso particular.

3) Kontzertu Ekonomikoaren III. kapituluko 2. atalean Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeari esleitutako eginkizunen artean dago "*Kontzertu Ekonomiko honetan aipatutako loturapuntuen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea*". Beraz, kontsulta horiek Estatuko Administrazioak eta Euskal Autonomia erkidegoko erakunde eskundunek adostutako erabakien bidez ebazten dira, Batzordean alde biak ordezkatuta baitaude. Bada, Kontzertu Ekonomikoaren 63. artikuluak ezarritakoaren arabera, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordea Eatatuko Administrazioaren, Eusko Jaurlaritzaren eta hiru foru-aldundien ordezkariek osatzen dute.

3) Entre las funciones atribuidas a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa regulada en la Sección 2ª 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.

Zergak aldizkariaren ale honetako "*Erreferentziak*" sekzioko izenetako atalean plazaratzen da, zehazki haietan eragindako agenteen identifikatzaileak ezabatu eta gero, ebazpen baten testua konexio-puntuetako aplikazioaren gainean planteatutako kontsulta batekorena. Zehatz-mehatz, kontsultak ohiko bizilekuaren erabakiari buruz dihardu, urteko epe batean zahar EBeko beste estatu kide batean bizi den pertsona fisiko bati buruzkoa da, PEFZaren aldetik.

En este apartado de la sección de "*Referencias*" se incluye el texto de la resolución de una consulta planteada sobre la aplicación de puntos de conexión contenidos en el Concierto, una vez eliminados los caracteres identificativos de los agentes concretamente afectados en ellas. En concreto, la consulta versa sobre la determinación de la residencia habitual, a efectos del IRPF, de una persona física que durante una parte del año reside en otro estado miembro de la UE.

4) Kontzertu Ekonomikoaren III. kapituluko 3. atalak Arbitraje Batzordearen osaera, eginkizunak eta erabakien erregimena arautzen ditu. Batzorde horrek Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean sortzen diren tributuen arloko auziak ebaztea du helburu. Zergak aldizkariaren zenbaki honetako "*Erreferentziak*" ataleko laugarren sailean, "*Kontzertu Ekonomikoaren Arbitraje Batzordearen Ebazpenak izenekoan*", arbitraje-

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, órgano 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*

organo honek 2014. urtean emandako zazpi akordioren argitalpenaren esteka eman dugu, www.euskadi.eus webgunekoa. Gainera, Arbitraje Batzordeak 2015ean emandako akordioetatik zazpi hautatu ditugu eta eduki osoa argitaratu, testua behar bezala despertsonalizatu eta gero.

Taula honetan zerrendatuta daude Zergak honetan bildutako Arbitraje Batzordearen akordio bakoitza eragin zuten eztabaiden oinarriak:

Eztabaidaren oinarriak
BEZaren saldoen lekualdatzea - bizilekuaren aldaketa. Jardunen amaiera eta artxiboa, BEZaren kuoten itzulketa gatazkan dauden administrazioetako batek eskumena duela onartzean.
Pertsona juridikoen egoitza fiskala. BEZ itzulketa.
Ezarri gabeko BEZ. Ordainarazpena egiteko eskumena duen Administrazioa Administrazio bati eskumena onartzeagatik amore ematea.
Pertsona juridikoen egoitza fiskala. Administrazio sustatzaileak uko egitea, salatutako Administrazioak egoitza-aldaketaren zuzenketarako proposamena onartzeagatik.
BEZ SZ. Eragiketen zenbatekoa ezartzea - Administrazio eskuduna. Bi administrazioen arteko akordioak eztabaidaren amaiera dakar eta jardunen amaiera eta artxiboa eragiten du.
BEZ - Eragiketen zenbatekoaren proportzioaren zuzenketa - zergaren derrigorrezko itzulketaren eskubidearen preskripzioa
SZ. Administrazio eskuduna. Pertsona juridikoen egoitza fiskala. Eztabaida ezin da onartu, ebazteko orduan epai judizial irmo batek gaiaren funtsaren gaineko erabakiak ematea galarazten zuelako.
Egoitza fiskala eta BEZ kuoten itzulketa. Kontzertu Ekonomikoaren 43. artikuluko lehen atalaren hirugarren arauaren aplikazioa (PFEZari dagokionez deklaratu zen azkeneko egoitza).
ISD: ez-egoiliarren konexio-puntua - ondasun eta eskubide guztiak euskal lurraldean. Ondasun eta eskubide guztiak euskal lurraldean dauden ebazteko zergadunari transmititutako ondasun eta eskubideak bakarrik hartuko dira kontuan, eta ez jaraunspeneko ondasun guztiak.
Pertsona juridikoen egoitza-aldaketa. Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeak sustatutako eztabaida. Egoitza-aldaketek lekualdaketa egiten den une beretik dute eragina Administrazioarekiko harremanetan, eta, horretarako, ez da garrantzizkoa zerga-egoitzaren aldaketa zerga-administrazioei jakinaraztea.

Económico", incluye los enlaces de acceso a la publicación, en la página web www.euskadi.eus, de siete acuerdos dictados por ese órgano arbitral en 2014. Adicionalmente, reproduce el texto íntegro, debidamente despersonalizado, de siete acuerdos seleccionados de entre los últimos adoptados por la Junta Arbitral en 2015.

En la siguiente tabla se relacionan los objetos de los conflictos planteados en cada uno de los acuerdos de la Junta Arbitral divulgados en este número de Zergak:

Objeto del conflicto
Traslado de saldos IVA - cambio de domicilio. Terminación y archivo de las actuaciones al aceptarse la competencia para la devolución de las cuotas IVA por parte de una de las Administraciones en conflicto.
Domicilio fiscal personas jurídicas. Devolución IVA.
IVA no establecidos. Administración competente para la exacción. Allanamiento por aceptación de la competencia de una de las Administraciones.
Domicilio fiscal persona jurídica. Desistimiento Administración impulsora por conformidad de la Administración demandada con propuesta de rectificación del domicilio.
IVA. IS. Determinación volumen operaciones - Administración competente. El acuerdo entre ambas Administraciones determina la desaparición de la controversia y propicia la terminación y archivo de las actuaciones.
IVA - Rectificación proporción volumen operaciones - prescripción del derecho devolución obligado tributario
IS. Administración competente. Domicilio fiscal personas jurídicas. Se declara la inadmisibilidad del conflicto por existir, al tiempo de resolverse éste, una sentencia judicial firme que impide un pronunciamiento sobre la cuestión de fondo.
Domicilio fiscal y devolución cuotas IVA. Aplicación de la regla Tercera del artículo 43.Uno del Concierto Económico (última residencia declarada a efectos del IRPF).
ISD: punto conexión no residentes - totalidad de los bienes y derechos en territorio vasco. A efectos de determinar si la totalidad de los bienes y derechos están situados en territorio vasco se tienen en consideración exclusivamente los bienes y derechos transmitidos al contribuyente y no todo el caudal relicto.
Cambio de domicilio personas jurídicas. Conflicto promovido por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. Los cambios de domicilio tendrán efectos ante la Administración desde el mismo momento en que se haga efectivo el traslado, sin que sea relevante a estos efectos la comunicación del cambio de domicilio fiscal a las Administraciones tributarias.

Eztabaidaren oinarriak	Objeto del conflicto
Zerga-kontsulten ebaluazioaren eskumena. Erakunde batek zerga baten gaineko ikuskapen-eskumenik ez duenean, ez dira egokiak zerga-betebeharren muturreko egoera zehatzen gaineko ebazpenak zergapekoen aurrean.	Competencia respecto a la evacuación de consultas tributarias. No proceden pronunciamientos de carácter vinculante frente a los obligados tributarios en relación con extremos concretos de obligaciones tributarias respecto a las que no se dispone de competencia exaccionadora.
Pertsona juridikoen egoitza-aldaketa. Froga-tresnen balorazioa / eza.	Cambio de domicilio personas jurídicas. Valoración/ausencia medios de prueba.
Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga. EBn bizi diren zergadunen hautazko erregimena aplikatzeko eskaera tramitatzeko administrazio eskuduna. Bizilekua Frantzian duen pertsona fisikoa, zeinaren errentaren gehiengoa Estatuaren Administrazioak ordaindutako laneko irabazietatik baitator. Arbitraje Batzordearen iritziz, pentsioa jasotzeko eskubidea ematen dion lana zein lurraldetan (foru lurraldetan ala araubide erkideko lurraldean) egin zen da garrantzitsuena.	IRNR. Administración competente para tramitar solicitud de aplicación del régimen opcional para contribuyentes residentes en la UE. Persona física residente en Francia, cuya renta procede, en su mayor parte, de rendimientos de trabajo derivados de pensiones satisfechas por la Administración del Estado. Interpreta la Junta Arbitral que es determinante en qué territorio, común o foral, se prestó el trabajo del que deriva la pensión percibida.
Pertsona juridikoen egoitza fiskala. Parke eolikoak. Ez da egokia eztabaida eragin duen kasu zehatz honetan 43. artikuluaren laugarren ataleko b) saileko irizpidea –higiezinen balio handieneko lekua– aplikatzea. Arbitraje Batzordearen interpretazioa, zergadunak BEZaren itzulketa jasotzeko eskubideaz, Administrazioen artean auziak edo eztabaidak egon direneko kasuetan.	Domicilio fiscal personas jurídicas. Parques eólicos. No procede en el caso concreto en conflicto acudir al criterio del artículo 43. Cuatro b) del Concierto Económico, del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado. Interpretación de la Junta Arbitral sobre el derecho del contribuyente a la devolución en plazo del IVA en los casos afectados por contenciosos o conflictos de competencia entre las Administraciones.

5) Azkenik, "*Estatistikak*" atalean, foru-aldundiek 2015eko urtarrila eta abuztuaren arteko epean bildutako zerga itunduei buruzko informazioa duzue. Igor Guinea Palaciosek teknikariak prestatu du; Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Saileko Sarreren Kudeaketarako eta Bilketen Azterketarako Zerbitzuko langilea da bera. 7.792 milioi euroko bilketa erregistratu dute, 2014ko epealdi berean kontabilizatutako zerga-bilketan baino %1,2 gehiago.

Urteko zortzi lehen hilabeteetan itundutako zergengatiko sarreren bilakaera positibo arina (90,3 mililoi gehiago aurreko urteko aldi berean) daude lagunduta batez ere, 21 milioi euro gehiago joan den urtean, eta berezko kudeaketako BEZagatik (+%8,3-egatik) bilketa baino kontabilizatu dituen, PEFZaren (+%8-en) bilketaren portaera ona ezetz bilakaera beste zerga batzuen bilketan konpentsatzea baimendu dutela, bereziki Sozietate-Zergak, %7,8ren jaitsiera erregistratzen duena, zein aurten joan dez urtean baino 69 milioi euro gutxiago bildu duen.

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-agosto de 2015. Los 7.792 millones de euros de recaudación registrada suponen un incremento del 1,2% sobre la recaudación contabilizada en el mismo periodo del ejercicio 2014.

A la leve evolución positiva de los ingresos por tributos concertados en los ocho primeros meses del año (90,3 millones más que en el mismo periodo del año anterior) han contribuido principalmente el buen comportamiento de la recaudación del IRPF (+8%), que ha contabilizado 212 millones de euros más que el pasado año, y la recaudación por IVA de gestión propia (+8,3%), que han permitido compensar la negativa evolución en la recaudación de otros tributos, en particular el Impuesto sobre Sociedades, que registra un descenso del 7,8%, 69 millones de euros menos que el pasado año.

Hala ere, Finantzen euskal Kontseiluak urrian ospatutako bileran onartutako zuen iragarpenaren arabera, urteko azken aldian hobekuntza bat lortuko duela uste dugu. Hain zuzen ere, bilketaren itxiera iritzia gainditu zuen itundutako zergengatik 12.837 milioi euroko 2015erako, 2014an izanda bilketa zifra baino %4,2 gehiago. Bestalde, 2016an barrena adierazle ekonomikoak, mailakakoki, indarra irabazten joango direla –BPGaren hazkunde nominalak zazpi hamarren 2015etakoa baino handiagoa itxaroten ditu– itxaropen batzuekin, Finantzen Euskal Kontseiluak 13.498 milioi euroko etekin aurreikuspena onartu du 2016rako, %5,2tako 2015aren itxieran estimatutako bilketa baino gehiagoko.

Aldizkariaren bukaerako "*Zerga Araudia*" atalean, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Saileko Zerga Administrazioko Zuzendaritzak egindako hileko buletinetan sartzeko helbidea daukazue. Hilabetekari horietan batzen da foru-aldundiek argitaratuko tributu-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 lurralde historikoen web-orrietan (www.alava.eus, www.bizkaia.eus, www.gipuzkoa.eus) eta Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Sailaren web-orrian (www.ogasun.ejgv.euskadi.eus) horretarako jarrita dauden ataletan sartzeko. Azken web-orri horretatik, "*Foru Zerga Kodea*" aplikaziorako sarbidea dago, eta bertan hiru lurralde historikoetako zerga-arautegiaren bertsio integratua azter daiteke. Era berean, Ekonomia Itunarekin zerikusia duten gaiak sakonago ezagutzeko Ekonomia Ituna sustatzeko eta hedatzeko sortutako *Ad Concordiam* izeneko elkartearen webgunean sartzea gomendatzen dizugu (www.conciertoeconomico.org), bai eta Ekonomia Itunaren eta Foru Ogasunen Dokumentazio Agiritegiak editatutako Ituna buletin elektronikoan ere (http://wwwehu.es/ituna/index_es.html)

Sin embargo, se estima una mejoría en la parte final del año, a tenor del pronóstico aprobado por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas en la reunión celebrada en el mes de octubre. En concreto aprobó una estimación de cierre de la recaudación por tributos concertados de 2015 de 12.837 millones de euros, un 4,2% superior a la cifra de recaudación registrada en 2014. Por otra parte, con unas expectativas de que los indicadores económicos progresivamente irán ganando fortaleza a lo largo de 2016 –se espera un crecimiento nominal del PIB siete décimas superior al de 2015-, el Consejo Vasco de Finanzas ha aprobado una previsión de ingresos para 2016 de 13.498 millones de euros, un 5,2% superior a la recaudación estimada al cierre de 2015.

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 (BOTHA, 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.eus, www.bizkaia.eus, www.gipuzkoa.eus) y en la página web del Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco (www.ogasun.ejgv.euskadi.eus), 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 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

Actualidad fiscal

ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE EL 01/01/2015 AL 31/10/2015.

ORDEN FORAL 732/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 21 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 410 de Pago a cuenta del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación. (B.O.T.H.A. nº 136 de 28-11-14 (IDEC)).

ORDEN FORAL 737/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 25 de noviembre, de modificación de la Orden Foral 744/2001, de 22 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 180 en euros, del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas o rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores del citado modelo 180 por soportes directamente legibles por ordenador y de la Orden Foral 1483, de 27 de noviembre de 1998, por la que se aprueba el modelo 15-T de certificación acreditativa de retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos. (B.O.T.H.A. nº 138 de 3-12-14 y nº 141 de 12-12-14 (IRPF, IRNR e IS)).

ORDEN FORAL 770/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 10 de diciembre, de aprobación del Modelo 187 de Declaración informativa de acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes en relación con las rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de esas acciones y participaciones. Resumen anual. (B.O.T.H.A. nº 145 de 22-12-14 (IRPF, IRNR e IS)).

ORDEN FORAL 769/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 10 de diciembre, de modificación de la Orden Foral 765/2013, de 11 de diciembre, de aprobación de los Modelos 390 y 391 del Impuesto sobre el Valor Añadido. (B.O.T.H.A. nº 145 de 22-12-14 (IVA)).

RESOLUCIÓN 2365/2014, del Director de Hacienda de 2 de diciembre, por la que se aprueban las condiciones técnicas y diseño de los soportes directamente legibles por ordenador, válidos para sustituir los modelos en papel correspondientes a las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelos 390 y 391. (B.O.T.H.A. nº 145 de 22-12-14 (IVA))

DECRETO FORAL 63/2014, del Consejo de Diputados de 16 de diciembre, que modifica los Reglamentos de los Impuestos sobre la Renta de las

Personas Físicas y sobre Sociedades aprobados respectivamente por Decretos Forales 40 y 41/2014, de 1 de agosto. (B.O.T.H.A. nº 146 de 24-12-14 (IRPF e IS)).

ORDEN FORAL 810/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 15 de diciembre, de aprobación del Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta. (B.O.T.H.A. nº 146 de 24-12-14 (IRPF, IRNR e IS)).

NORMA: Orden Foral 823/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 19 de diciembre, de aprobación del modelo 034 Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido. (B.O.T.H.A. nº 149 de 31-12-14 (IVA)).

ORDEN FORAL 826/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 19 de diciembre, de modificación de la Orden Foral 652/2007, de 17 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas así como los diseños físicos y lógicos y de la Orden Foral 651/2007, de 17 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos del trabajo, de actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta, así como los diseños físicos y lógicos, y el modelo 10-T relativo al certificado de los rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios. (B.O.T.H.A. nº 149 de 31-12-14 (IRPF)).

ORDEN FORAL 2/2015, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 12 de enero, de modificación de la Orden Foral 154/2009, de 13 de marzo, por la que se aprueba el modelo 347 de Declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de sus hojas interiores por soportes directamente legibles por ordenador. (B.O.T.H.A. nº 8 de 19-1-15 (NFGT)).

ACUERDO 14/2015, del Consejo de Diputados de 20 de enero, que aprueba definitivamente la delimitación de suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, del término municipal de Aramaio, su publicación en el BOTHA y la exposición pública para alegaciones. (B.O.T.H.A. nº 13 de 30-1-15 (IBI)).

ORDEN FORAL 38/2015, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 4 de febrero, de aprobación de los nuevos modelos del Impuesto sobre el Valor Añadido, 303 Autoliquidación y 322 Grupo de entidades. Modelo individual. (B.O.T.H.A. nº 18 de 11-2-15 (IVA)).

DECRETO FORAL 2/2015, del Consejo de Diputados de 3 de febrero, que aprueba los precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones, a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. (B.O.T.H.A. nº 19 de 13-2-15 (ITP-YAJD, ISyD e IE)).

RESOLUCIÓN 135/2015, del Director de Hacienda de 27 de enero, por la que se aprueban las condiciones técnicas y diseño de los soportes directamente legibles por ordenador válidos para sustituir los modelos en papel correspondientes a las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelos 303, 310, así como del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, modelos 110, 111 y 115A. (B.O.T.H.A. nº 19 de 13-2-15 (IVA, IRPF e IS)).

ORDEN FORAL 52/2015, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 12 de febrero, de aprobación del modelo 560 Impuesto Especial sobre la Electricidad. Autoliquidación y establecimiento de la forma y procedimiento para su presentación. (B.O.T.H.A. nº 22 de 20-2-15 (II.EE.)).

DECRETO FORAL 5/2015, del Consejo de Diputados de 17 de febrero, que aprueba los coeficien-

tes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. (B.O.T.H.A. nº 24 de 25-2-15 (IRPF e IS)).

DECRETO FORAL 4/2015, del Consejo de Diputados de 17 de febrero, que regula para el año 2015 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (B.O.T.H.A. nº 25 de 27-2-15 (IVA)).

ACUERDO 84/2015, del Consejo de Diputados de 24 de febrero, que aprueba la aplicación de los criterios de valoración del suelo urbano incorporado como consecuencia de la aprobación de la modificación parcial de la delimitación de suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles del término municipal de Aramaio, por Acuerdo 14/2015, de 20 de enero. (B.O.T.H.A. nº 27 de 4-3-15 (IBI)).

DECRETO FORAL 9/2015, del Consejo de Diputados de 10 de marzo, que modifica diversos Reglamentos tributarios. (B.O.T.H.A. nº 33 de 18-3-15 (NFGT, IRPF e IS)).

DECRETO FORAL 10/2015, del Consejo de Diputados de 10 de marzo, que modifica el Decreto Foral 3/2011, de 25 de enero, que reguló el Censo de los contribuyentes y las obligaciones censales. (B.O.T.H.A. nº 33 de 18-3-15 (NFGT)).

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 1/2015, del Consejo de Diputados de 10 de marzo, que adapta a la normativa tributaria alavesa diversas modificaciones introducidas en los Impuestos sobre la Renta de no Residentes, sobre el Valor Añadido, sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos. (B.O.T.H.A. nº 36 de 25-3-15 (NFGT, IRNR, IVA, IGFEI, ITP y AJD e IS)).

ORDEN FORAL 174/2015, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 17 de marzo, de aprobación de las normas y modelos para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al ejercicio 2014. (B.O.T.H.A. nº 36 de 25-3-15 (IRPF e IP)).

RESOLUCIÓN 564/2015, del Director de Hacienda, de 13 de marzo, por la que se hacen públicos los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude en el Territorio Histórico de Álava para el año 2015. (B.O.T.H.A. nº 38 de 30-3-15 (IRPF, IS, IVA e IAE)).

ORDEN FORAL 216/2015, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 9 de abril, de modificación de la Orden Foral 160/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 8 de marzo, por la que se aprueban los modelos 036, 037 y 009 de declaraciones censales de alta, modificación y baja en el Censo Único de Contribuyentes de la Diputación Foral de Álava y se modifican la Orden Foral 41/2009, de 28 de enero, de aprobación del modelo 006 de solicitud de asignación, modificación o baja del número de identificación fiscal y del documento acreditativo y la Orden Foral 39/2010, de febrero, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet para determinados obligados y modelos. (B.O.T.H.A. nº 46 de 17-4-15 (NFGT)).

DECRETO FORAL 21/2015, del Consejo de Diputados de 14 de abril, que determina las actividades prioritarias de mecenazgo para el ejercicio 2015. (B.O.T.H.A. nº 48 de 22-4-15 (Mecenazgo)).

ORDEN FORAL 379/2015, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 11 de junio, de aprobación del modelo 411 Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito. Autoliquidación. (B.O.T.H.A. nº 73 de 19-6-15 (IDEC))

ORDEN FORAL 390/2015, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 17 de junio, de aprobación de los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2014, y se establecen las condiciones generales para su presentación telemática. (B.O.T.H.A. nº 74 de 22-6-15 (IS e IRNR)

ORDEN FORAL 403/2015, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 23 de junio, de modificación de la Orden Foral 499/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 18 de julio, de aprobación del modelo 583 "Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. Autoliquidación y pagos fraccionados". (B.O.T.H.A. nº 78 de 3-7-15 (IVPEE))

DECRETO NORMATIVO de Urgencia Fiscal 2/2015, del Consejo de Diputados, de 21 de julio, por el que se modifica la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (B.O.T.H.A. nº 90 de 31-7-15 (IRNR)).

DECRETO FORAL 41/2015, del Consejo de Diputados, de 21 de julio, que modifica determinados tipos de retención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto de Sociedades. (B.O.T.H.A. nº 90 de 31-7-15 (IRPF e IS)).

DECRETO FORAL 48/2015, del Consejo de Diputados, de 4 de agosto, que modifica determinados tipos de retención. (B.O.T.H.A. nº 98 de 21-8-15 (IRPF e IS)).

DECRETO FORAL 53/2015, del Consejo de Diputados de 15 de septiembre, que modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril. (B.O.T.H.A nº 113 de 25-09-15 (IVA)).

Norma Foral 13/2015, de 30 de septiembre, de ratificación del convenio de colaboración entre el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava y la administración pública de la Comunidad Autónoma de Euskadi y sus sociedades públicas para el intercambio de información. (B.O.T.H.A nº119 de 9-10-15).

Norma Foral 14/2015, de 30 de septiembre, de ratificación del convenio a suscribir con la Hacienda Tributaria de Navarra para el intercambio de información con fines tributarios. (B.O.T.H.A nº119 de 9-10-15).

ACTUALIDAD BIZKAIA

PUBLICACIONES DESDE EL 01/01/2015 AL 31/10/2015.

NORMA FORAL 1/2015, de 13 de enero, de cancelación de cargas para facilitar la dación en pago como medida sustitutiva de la ejecución hipotecaria. (BOB nº 19 de 29-01-2015)

El Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo —de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos— regula, entre otras cosas, la dación en pago de la vivienda habitual como medida sustitutoria de la ejecución hipotecaria.

En dicha regulación se establece que, en determinados supuestos, se puede solicitar la dación en pago de la vivienda habitual siempre que se cumplan concretos requisitos. En estos supuestos la entidad se encuentra obligada a aceptar la entrega del bien hipotecado por parte del deudor, a la propia entidad o a tercero que ésta designe, quedando definitivamente cancelada la deuda.

Ahora bien, la medida anterior no será aplicable en los supuestos que se encuentren en procedimiento de ejecución en los que se haya anunciado la subasta o en los que la vivienda esté gravada con cargas posteriores.

La presente Norma Foral tiene por objeto facilitar la dación en pago a que se ha hecho referencia, fijando los requisitos que se deben reunir. A estos efectos se determina que la Diputación Foral de Bizkaia procederá a la cancelación de las cargas a su favor, procedentes de las deudas tributarias cuya titularidad le corresponda, que recaigan sobre la vivienda habitual, en los supuestos a que se refiere el apartado 3 del anexo que recoge el «Código de Buenas prácticas para la reestructuración viable de las deudas con garantía hipotecaria sobre la vivienda habitual», contenido en el Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos.

La cancelación de las cargas no implicará la renuncia, por parte de la Diputación Foral, al cobro de las deudas tributarias.

NORMA FORAL 3/2015, de 2 de marzo, de modificación de diversas Normas Forales en materia tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 46 de 09-03-2015)

La presente Norma Foral contiene modificaciones tributarias en el ámbito de ocho impuestos del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre las Primas de Seguros, Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Actividades Económicas, estructurándose en ocho artículos que acogen las modificaciones de las figuras impositivas citadas.

En lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, primera de las materias reguladas en esta Norma Foral, cabe destacar las siguientes modificaciones.

Se realizan ajustes en el apartado 2 del artículo 19, al objeto de clarificar la aplicación del límite de 300.000 euros establecido para los rendimientos irregulares, a los rendimientos derivados de prestaciones percibidas en forma de capital de contratos de seguros colectivos.

En concordancia con la modificación introducida por la Disposición adicional cuadragésima sexta de la Ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social, se revisa la deducibilidad de las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, contenida en la regla 1 del artículo 27, limitándose la misma al 50 por 100 de la cuota máxima que por contingencias comunes esté establecida en cada ejercicio económico en el citado régimen especial.

En materia de ganancias y pérdidas patrimoniales, por un lado, se revisa la exención reconocida a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de la vivienda habitual en el curso de un procedimiento judicial, incorporando el supuesto de dación en pago de la vivienda habitual del deudor y del garante del deudor y por otro, se ajusta el tratamiento de las pérdidas patrimoniales no computables debidas al juego considerándose las mismas siempre que excedan de las ganancias también obtenidas en el juego en el mismo periodo impositivo. Adicionalmente, teniendo en cuenta las características especiales de las Sociedades Laborales, se establece un tratamiento específico para la determinación del valor de transmisión de las acciones o participaciones de este tipo de sociedades, fijándose el mismo en aquél que aparezca en los contratos de sociedad, contratos sociales o con la sociedad y siempre que la transmisión se realice efectivamente a los precios en ellos estipulados.

Se introduce una nueva previsión que permite la aplicación del beneficio fiscal de la exención por reinversión para el supuesto de ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda familiar que hubiera tenido para el contribuyente la consideración de vivienda habitual, cuando éste hubiera dejado de residir en la misma por decisión judicial en un procedimiento de separación matrimonial o extinción de la pareja de hecho y siempre que la vivienda familiar objeto de transmisión constituya la vivienda habitual del ex cónyuge o pareja de hecho y/o de los descendientes comunes que den derecho a la deducción del artículo 79 de la Norma Foral del impuesto.

En el ámbito de las reducciones, se especifica tanto en el apartado 3 del artículo 71 como en la disposición transitoria decimoctava, que en el supuesto de aportaciones a sistemas de previsión social a favor del cónyuge o pareja de hecho, la situación de jubilación que impide la reducción de las aportaciones es la que corresponde al cónyuge o pareja de hecho que ostenta la condición de socio, participe, mutualista o titular.

En referencia a las deducciones en vivienda habitual, en los supuestos en que por decisión judicial

haya que satisfacer cantidades por el alquiler o adquisición de la vivienda familiar, de la redacción de la norma foral se han suscitado dudas interpretativas en cuanto al porcentaje y limite que deben aplicarse, por lo que se clarifica la redacción, estableciendo con carácter general la aplicación de los porcentajes y limites generales salvo cuando concurran en el contribuyente los requisitos de edad y familia numerosa, supuesto en que podrán aplicarse los porcentajes y limites incrementados.

En el apartado 1 del artículo 88 se añade la posibilidad, ya recogida reglamentariamente, de que los contribuyentes que ejerzan actividades económicas apliquen los incentivos para el fomento de la cultura dispuestos en la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral de Impuesto sobre Sociedades.

En relación al régimen opcional de ganancias patrimoniales derivadas de valores admitidos a negociación regulado en la disposición adicional vigesimocuarta de la Norma Foral, se excluye expresamente de la aplicación del mismo a las transmisiones de derechos de suscripción de los valores mencionados.

Se acompasa la normativa del impuesto a las modificaciones introducidas en el Texto Refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, en referencia a la posibilidad de reembolso de los derechos consolidados en planes de pensiones en los supuestos de procedimientos de ejecución sobre la vivienda habitual del participe, añadiendo una nueva Disposición Adicional Vigesimoquinta que lo regula.

Como última medida relevante en el IRPF, destacamos que la Comisión Europea permite conceder determinados incentivos fiscales a los buques, siempre que faenen fuera de las aguas de la Unión Europea y pesquen exclusivamente túnidos o especies afines, en los términos previstos en las Directrices para el examen de las ayudas estatales en el sector de la pesca y la acuicultura (2008/C 84/06).

De acuerdo con las referidas Directrices, se establece que los tripulantes de los buques, que cumplan los requisitos exigidos por las mismas tendrán, exento en su imposición personal el 50 por ciento de los rendimientos del trabajo devengados durante la navegación en los mismos. La introducción de este incentivo fiscal exige que se suministre a la Comisión información que demuestre el riesgo real de que los buques solicitarían su baja en el registro nacional de buques pesqueros si no se estableciesen tales incentivos, requisito imprescindible para que el presente incentivo fiscal no constituya una ayuda de Estado incompatible con el Derecho comunitario, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. La aplicación efectiva de esta exención quedará condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

En el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la Ley 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adoptan medidas en materia de refinanciación y reestructuración de la deuda empresarial, y el Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, establecieron, en el ámbito normativo del territorio común, la exención del tributo para las escrituras que contengan quitas o minoraciones u otras obligaciones del deudor que se incluyan en los acuerdos de refinanciación o en los acuerdos extrajudiciales de pago establecidos en la Ley Concursal, siempre que en todos los casos, el sujeto pasivo sea el deudor.

En función del interés económico que encierra esta previsión a nivel empresarial, dada la actual coyuntura económica de crisis, se considera necesario incorporar esta medida a nuestra Norma Foral del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de forma que ésta contemple una exención semejante en nuestro ámbito tributario.

En cuanto al Impuesto sobre las Primas de Seguro se venía detectando la práctica, por parte de aquellas entidades aseguradoras establecidas en otro Estado miembro del espacio económico europeo, distinto de España, pero que actúan en el Territorio Histórico de Bizkaia en régimen de libre prestación de servicios, del nombramiento

de un único representante fiscal con domicilio en Bizkaia. A fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se amplía la opción a que el representante fiscal pueda tener domicilio en cualquier parte del Estado español.

En relación al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, la Directiva 2003/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de noviembre de 2003, relativa a la Reutilización de Información del Sector Público y la Directiva 2007/2/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de marzo de 2007, por la que se establece una Infraestructura de información espacial en la Comunidad Europea, inciden en el perfil no tributario del Catastro Inmobiliario y en su configuración como una gran herramienta de información territorial.

Estas Directivas ponen de manifiesto la necesidad de regular específicamente el acceso a los datos catastrales, de forma que dicho acceso se realice en consonancia con los principios y normas comunitarias referidas pero sin las limitaciones propias del acceso a los datos estrictamente tributarios que establece, en nuestro caso, la Norma Foral 2/2005, de 30 de marzo, General Tributaria.

En esta línea se efectúan algunos ajustes en la Norma Foral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles que propician una modernización respecto a las posibles herramientas de acceso al padrón de inmuebles, a través de la página de internet de la Diputación Foral de Bizkaia, pero respetando en cualquier caso lo dispuesto en la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal.

En lo que respecta al Impuesto sobre Actividades Económicas, en la misma línea que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en consonancia con la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal, se introducen las mismas cautelas que las observadas para dicho impuesto, en relación con la matrícula.

Finalmente, tanto en el articulado de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como en algunos artículos de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes e Impuesto sobre el Patrimonio se subsanan errores terminológicos, de publicación y de referencia a diversas legislaciones.

NORMA FORAL 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (BOB nº 62 de 01-04-2015)

La presente Norma Foral por la que se regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones culmina el primer proceso de reforma integral de la imposición directa acometido en el Territorio Histórico de Bizkaia, al amparo de las competencias plenas que en relación a la misma atribuye el vigente Concierto Económico a los Territorios Históricos del País Vasco.

El primer hito de este proceso lo constituye la aprobación de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, por la que se reincorpora el Impuesto sobre el Patrimonio al sistema tributario vizcaíno con efectos desde el ejercicio 2013.

Con posterioridad, en diciembre de ese mismo año fueron aprobadas la Norma Foral 11/2013 del Impuesto sobre Sociedades, la Norma Foral 12/2013 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y la Norma Foral 13/2013 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El antecedente inmediato a esta reforma integral lo encontramos en la adopción por parte de las Instituciones competentes del Territorio Histórico de Bizkaia de 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 y redistribución de la riqueza, en un contexto de crisis económica mundial sin precedentes.

En general, dichas medidas transitorias han sido incorporadas con carácter definitivo en las nuevas regulaciones de cada una de las figuras impositivas mencionadas, a la vista de los resultados

positivos obtenidos por la aplicación de las mismas tanto desde el punto de vista de recaudación como desde el del logro de una mayor eficiencia y eficacia en la lucha contra el fraude en Bizkaia.

En particular, en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, regulado hasta el momento de entrada en vigor de la presente Norma Foral por el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, aprobado por Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, la Norma Foral 1/2012, de 29 de febrero, por la que se aprueban medidas transitorias para 2012 y 2013 y otras medidas tributarias, eliminó con vigencia transitoria la exención en las donaciones para familiares en línea recta y cónyuges, pasando a tributar a un tipo único del 1,5 por 100, a la vez que se introdujeron una serie de medidas de carácter técnico, para que el Impuesto no perdiera su coherencia. Por su parte, la Norma Foral 10/2013 de 5 de diciembre, prorrogó sine die este régimen transitorio y paralelamente sometió 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, en aras al cumplimiento y consolidación de los principios de capacidad económica y de equidad.

La nueva tributación de estas transmisiones «mortis causa» supuso la pérdida de la exención que habían disfrutado hasta el momento, pasando a tributar al tipo proporcional del 1,5 por 100 con un mínimo exento de tributación de 400.000 euros por cada sucesor. Completando esta medida, se introdujo un régimen transitorio para las adquisiciones hereditarias que se rigen por el derecho civil foral de Bizkaia.

Pues bien a lo largo de los más de 25 años de vigencia de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, reguladora de este Impuesto, se han incorporado al mismo no solamente las mencionadas modificaciones de estos últimos años sino muchas otras, provenientes de diversas fuentes, entre las que destacan las derivadas de la necesaria coordinación entre la normativa reguladora de este impuesto y la legislación civil, tanto común como foral, o las exigidas por la aprobación del nuevo marco de referencia del sistema tributario vizcaíno, que fue aprobado por la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

La presente Norma Foral tiene como objetivo fundamental garantizar la coherencia de la normativa de este impuesto que en ocasiones se ha visto mermada por las continuas modificaciones parciales que su articulado ha sufrido durante su larguísimo periodo de vigencia. Asimismo, se pretende introducir mejoras en la técnica normativa reguladora del mismo que faciliten su aplicación e incrementen la seguridad jurídica de los contribuyentes, dejando exclusivamente a desarrollo reglamentario aquellas cuestiones meramente procedimentales.

Otra de las aportaciones más destacables de esta Norma Foral es la de recoger aquellos criterios interpretativos de la normativa reguladora de este impuesto que se encuentran sólidamente acuñados por la practica administrativa, como por ejemplo los relativos a la institución del pacto sucesorio propia del Derecho Civil Foral.

Finalmente, en el ámbito de gestión del impuesto, es de destacar la introducción de la posibilidad de presentación de la declaración o autoliquidación mediante la utilización de medios telemáticos, dando respuesta al objetivo de la Administración tributaria de Bizkaia de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias mediante la utilización de las nuevas tecnologías.

Para la consecución de estos objetivos se aprueba esta nueva Norma Foral, la cual se encuentra estructurada en doce títulos, 78 artículos, dos disposiciones adicionales, una transitoria, una derogatoria y dos finales.

NORMA FORAL 5/2015, de 25 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOB nº 62 de 01-04-2015)

En los últimos años, las Juntas Generales de Bizkaia se han mostrado especialmente sensibles a los supuestos que afectan a los contribuyentes más perjudicados por las consecuencias de la crisis económica y financiera, como los que han perdido sus viviendas por no poder hacer frente a los compromisos hipotecarios adquiridos con entidades financieras, estableciendo exenciones o modificaciones en las reglas de tributación de los gravámenes que recaen sobre las operaciones de lanzamiento y ejecución hipotecarias.

En el ámbito de la denominada economía social, de especial relevancia en el Territorio Histórico de Bizkaia, la Norma Foral 2/2014, de 11 de junio, por la que se establece un tratamiento tributario alternativo para determinadas situaciones post-laborales, ha dado una respuesta específica para los trabajadores de este tipo de empresas que, habiendo dejado de forma temporal en las mismas los recursos a que tenían derecho al concluir su vida laboral, como una medida de solidaridad con el objetivo claro de posibilitar el mantenimiento de su actividad y reducir la exposición al apalancamiento, se han visto afectados de forma muy negativa en los casos en los que la entidad ha entrado en situación concursal.

En este mismo ámbito, las aportaciones financieras subordinadas, instrumentos de inversión previstos en la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi, emitidas por las cooperativas están experimentado una pérdida de valor realmente acusada derivada fundamentalmente de la práctica desaparición de la demanda en el mercado organizado en el que cotizan (SEND), siendo los supuestos más extremos aquellos en los que la declaración de concurso de la entidad emisora, y su posterior liquidación, provoca la pérdida total de la cantidad invertida inicialmente por los aportantes.

Ante esta situación, han sido muchos los titulares de aportaciones financieras subordinadas que han planteado reclamaciones judiciales para lograr la devolución de las cantidades invertidas, lo que está dando lugar a sentencias de nulidad de los contratos por apreciarse la existencia de vicios de consentimiento, al considerar que la calidad de la información suministrada a los inversores imposibilita el conocimiento de algunas de las características esenciales de la deuda, como el carácter de perpetua, o los riesgos reales que su suscripción conlleva.

En este contexto y ante la especial complejidad que origina la naturaleza híbrida de estos títulos, la presente Norma Foral establece, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la calificación expresa de las rentas que obtengan los titulares de aportaciones financieras subordinadas en las distintas situaciones que éstas se puedan producir.

Complementando a lo anterior y teniendo en cuenta que la regulación de los sistemas tributarios no se articula atendiendo a situaciones económicas anómalas, sino que, por el contrario, se construye en base a circunstancias económicas ordinarias, se hace precisa una respuesta normativa específica, que flexibilice el régimen de integración y compensación de rentas regulado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a fin de mitigar las excepcionales y desproporcionadas consecuencias que la obtención de rentas negativas les están produciendo a los titulares de aportaciones financieras subordinadas, que, con carácter general, forman un colectivo de contribuyentes de escasa capacidad económica que han invertido todo su ahorro en este tipo de activos. De manera coherente, la presente Norma Foral hace extensivo este nuevo régimen de compensación de rentas negativas a los titulares de participaciones preferentes, cuyo régimen fiscal se encuentra regulado en la Disposición Adicional Primera 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.

DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2015, de 2 de febrero, por el que se modifican la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Norma Foral 5/2014, de 11 de junio, del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero y la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. (BOB nº 26 de 09-02-2015)

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en sus artículos 26 y 34, respectivamente, que el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero se regirán por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. En el mismo sentido se refiere el artículo 30 para las operaciones societarias en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y 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, ha introducido una serie de novedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, que deben ser incorporadas a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Las modificaciones incluidas en la Ley referidas al IVA, cuya adaptación se realiza mediante el artículo 1 del presente Decreto Foral normativo, son de diversos tipos: de adaptación a diversas Directivas, de mejora técnica del Impuesto, de lucha contra el fraude y de flexibilización de determinados límites o requisitos.

Dichas modificaciones traen causa en, por una parte, la necesidad de adaptar la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido a 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 redacción dada por la Directiva 2013/61/UE, de 17 de diciembre de 2013, por lo que respecta a las regiones ultraperiféricas francesas y, en particular, a Mayotte, y por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, que introdujo, entre otras, unas nuevas reglas de localización aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, prestados a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, aplicables a partir de 1 de enero de 2015. A partir de dicha fecha, todos los servicios de telecomunicación, de radiodifusión y televisión y electrónicos tributarán en el estado miembro de establecimiento del destinatario, tanto si este es un empresario o profesional o bien una persona que no tenga tal condición, y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Comunidad o fuera de esta. De otra parte, varias de las modificaciones derivan de la obligación de ejecutar diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que inciden de forma directa en nuestra normativa interna, así como del ajuste al dictamen motivado de la Comisión Europea de 24 de octubre de 2012 relativo a la exención a los servicios prestados por los fedatarios públicos en conexión con operaciones financieras exentas.

En segundo lugar, en aras del principio de seguridad jurídica, un importante número de modificaciones tienen en común la mejora técnica del Impuesto, bien aclarando algún aspecto de la tributación, bien suprimiendo determinados límites o requisitos, en el ámbito de discreción que la Directiva de IVA permite a los Estados miembros, como es el caso del régimen de la no sujeción al Impuesto.

Un tercer grupo de modificaciones vienen motivadas por la lucha contra el fraude, como el establecimiento de nuevos supuestos en los que es de aplicación la denominada «regla de inversión del sujeto pasivo» o las modificaciones vinculadas al ámbito de la normativa aduanera.

Por último, se recoge un conjunto de normas que flexibilizan determinados límites o requisitos, de nuevo conforme al margen que la Directiva de IVA otorga a los Estados miembros, como, entre otros, la ampliación del plazo para poder modificar la base imponible en los casos de empresarios o profesionales que tengan carácter de pequeña y mediana empresa, o en los casos de

empresarios acogidos al régimen especial del criterio de caja, la inclusión de determinados supuestos que posibilitan la obtención de la devolución a empresarios no establecidos de las cuotas soportadas del Impuesto sin sujeción al principio de reciprocidad.

Las modificaciones en el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero se incluyen en el artículo 2, siendo de carácter eminentemente técnico, de cara a lograr una mayor seguridad jurídica mediante la definición de los conceptos de «consumidor final» y «revendedor» y la introducción de nuevas exenciones respecto de operaciones no previstas en su redacción inicial.

Finalmente, en el ámbito de las Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en adaptación de la modificación introducida por la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2015, se establece la exención de todas las operaciones sujetas a gravamen en la modalidad de operaciones societarias para equiparar su tratamiento al de los fondos de titulización hipotecaria y los fondos de titulización de activos financieros.

DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2015, de 10 de febrero, por el que se modifican la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOB nº 31 de 16-02-2015)

El Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el Impuesto sobre Sociedades son tributos esenciales en la estructura tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, junto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los tres impuestos deben ir acompasados no sólo entre sí sino también a las circunstancias económicas y sociales de cada momento y al marco jurídico-económico en el que se integran.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 21, que el Impuesto sobre la Renta de No Residentes es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, excepto en el supuesto de rentas obtenidas mediante establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco. En el mismo sentido y en referencia a los grupos fiscales, su artículo 20 dispone que, en todo caso, se aplique idéntica normativa a la establecida por el Estado para la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo.

La aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y otras normas tributarias y de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, han incorporado modificaciones en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de No Residentes en cuanto a la imposición de las rentas obtenidas por contribuyentes sin establecimiento permanente y en el concepto de grupo fiscal del Impuesto sobre Sociedades, de obligada incorporación en la normativa fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia.

En relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, se introducen modificaciones con el fin de adecuarlo, en mayor medida al marco normativo comunitario, y de acompasarlo a los cambios contemplados en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Así desde la óptica comunitaria, con la finalidad de dar mayor claridad y favorecer las libertades de circulación recogidas en el Derecho de la Unión Europea, se distingue para los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente, entre personas físicas y jurídicas, estableciendo para cada uno de estos dos supuestos, que los gastos deducibles que han de tenerse en cuenta para la determinación de la base imponible han de ser los regulados en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el primer caso y en la del Impuesto sobre Sociedades en el segundo.

Asimismo y, en aras a favorecer la libre circulación de los ciudadanos dentro de la Unión Europea, se permite a los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión, que quede excluida de gravamen la ganancia patrimonial que obtengan con motivo de la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual en el Territorio Histórico de Bizkaia, siempre que el importe obtenido con la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual.

Se modifican los tipos de gravamen a aplicar a contribuyentes sin establecimiento permanente, minorándose el actual tipo general del 24,75 por 100 al 24 por 100, mientras que para los contribuyentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio económico europeo el tipo será del 19 por ciento. Coyunturalmente y para 2015 se fija éste último y el tipo que afecta a los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, en un 20 por 100.

Se introducen además algunas modificaciones de carácter técnico, en aras a clarificar el texto vigente, como por ejemplo, las clausulas antiabuso, en cuanto a la no aplicación de la exención de los beneficios distribuidos por sociedades residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, se practican modificaciones en el régimen de consolidación fiscal. En lo que a concepto se refiere, en la configuración del grupo fiscal, se exige, por un lado, que se posea la mayoría de los derechos de voto de las entidades incluidas en el perímetro de consolidación y se permite, por otro lado, la incorporación en el grupo fiscal de entidades indirectamente participadas a través de otras que no formaran parte del grupo fiscal, como puede ser el caso de entidades no residentes en territorio español o de entidades comúnmente participadas por otra no residente en dicho territorio.

DECRETO FORAL NORMATIVO 3/2015, de 10 de febrero, de medidas urgentes para paliar los daños ocasionados por las recientes inundaciones extraordinarias. (BOB nº 31 de 16-02-2015)

Los recientes episodios de intensas lluvias han provocado inundaciones y desbordamientos de ríos y arroyos, afectando a producciones, infraestructuras y servicios públicos y privados, viviendas, industrias y comercios.

La magnitud de estos hechos, sus efectos catastróficos 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 las zonas siniestradas.

Las previsiones contenidas en el apartado 2 del artículo 8 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, unidas a la necesidad de una actuación inmediata por parte de los poderes públicos con la finalidad de ayudar y paliar en la medida de lo posible a los damnificados, exigen la utilización de la vía del Decreto Foral Normativo, consiguiendo así que las medidas contenidas en el mismo tengan efectos inmediatos, dándose cuenta del mismo a las Juntas Generales para su posterior ratificación.

Mediante la presente disposición, se adoptan una serie de medidas fiscales cuyo fin es ayudar a los particulares a soportar los daños ocasionados.

DECRETO FORAL NORMATIVO 4/2015, de 21 de julio, por el que se modifica la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. (BOB nº 143 de 28-07-2015)

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 21, que el Impuesto sobre la Renta de No Residentes es un

tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, excepto en el supuesto de rentas obtenidas mediante establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco.

El Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico, dispone en su articulado la modificación de determinados tipos de gravamen en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en cuanto a la imposición de las rentas obtenidas por contribuyentes sin establecimiento permanente, de obligada incorporación en la normativa fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 2/2015, de 27 de enero por el que se modifican el Reglamento de obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. (BOB nº 21 de 02-02-2015)

El presente Decreto Foral tiene como objetivo modificar el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación para acomodar su contenido a las recientes modificaciones habidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y 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 y el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, introducen ciertas modificaciones que implican la adaptación de las obligaciones de carácter censal contenidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia y que a continuación se detallan.

Se amplían los supuestos de aplicación de la denominada regla de inversión del sujeto pasivo, a la entrega de determinados productos, en particular, en las entregas de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales a un empresario revendedor y se establece la obligación de comunicar mediante la correspondiente declaración censal dicha condición.

En referencia al Régimen especial de las agencias de viajes del Impuesto sobre el Valor Añadido, se suprime la opción por determinar la base imponible en forma global, de manera que si resulta aplicable dicho régimen, la base imponible sólo podrá determinarse operación por operación. Estas modificaciones conllevan la supresión de las referencias a la opción por determinar la base imponible de forma global en las declaraciones censales.

Asimismo, se suprime la mención al Registro territorial del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos como consecuencia de la derogación de dicho Impuesto y su integración en el Impuesto sobre Hidrocarburos con efectos desde 1 de enero de 2013.

Adicionalmente, se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, como consecuencia también de los cambios introducidos en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, principalmente derivadas de las modificaciones del régimen especial de agencias de viajes y de los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 1/2015, de 27 de enero, por el que se modifican las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza rústica aprobadas por el Decreto Foral de la Di-

putación Foral de Bizkaia 168/2014, de 16 de diciembre. (BOB nº 23 de 04-02-2015)

Con fecha 16 de diciembre ha sido aprobado el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 168/2014, de 16 de diciembre, por el que se aprueban las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza rústica.

A partir de su publicación en el «Boletín Oficial de Bizkaia» el día 19 de diciembre han sido detectadas algunas imprecisiones en las Normas 6, 9 y 11 contenidas en su Anexo I, que se subsanan por medio del presente Decreto Foral.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 34/2015, de 17 de marzo, por el que se modifica el Decreto Foral 166/2014, de 16 diciembre, por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2015. (BOB nº 57 de 25-03-2015)

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

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

En diciembre de 2014 se aprobó el Decreto Foral 166/2014, de 16 de diciembre, por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2015, sin embargo en el mismo no se incluyeron las actividades desarrolladas por Urdaibai Bird Center.

Urdaibai Bird Center es actualmente uno de los centros de migración de aves más importantes de Europa. A lo largo del año 2015 pretende estar a la vanguardia de la Educación, Participación y Formación ambiental con unos contenidos novedosos y unas dinámicas de trabajo que transmitan de primera mano los valores ambientales de la Reserva de la Biosfera del Urdaibai.

Habida cuenta de la especial trascendencia de las actividades medioambientales llevadas a cabo en el Territorio Histórico de Bizkaia y la gran importancia de la participación del sector privado en la financiación de las mismas, mediante el presente Decreto Foral se incluye la actividad desarrollada por Urdaibai Bird Center en la relación de actividades declaradas prioritarias para el ejercicio 2015.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 58/2015, de 21 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (BOB nº 78 de 27-04-2015)

La Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, contiene el nuevo marco normativo de este Impuesto que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas.

La citada Norma Foral se ha elaborado con el objetivo fundamental de garantizar la coherencia de la normativa del Impuesto, mermada en ocasiones por la continuas modificaciones parciales introducidas en el articulado del ya derogado Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, y de alejarse de un modelo de regulación fiscal donde las normas forales tenían un número de artículos limitado y, a su vez, precisaban de un desarrollo reglamentario extenso para dar cumplimiento a las abundantes remisiones que al respecto se contenían en el propio articulado.

En ese marco se situaba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por medio del Decreto Foral 107/2001, de

5 de junio, que lógicamente ha quedado superado por la nueva regulación.

Por todo ello, se hace imprescindible la aprobación de un nuevo Reglamento, acompasado con la recién aprobada Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, desarrollando exclusivamente aquellas cuestiones meramente procedimentales, en aras a una mayor simplicidad y efectividad del impuesto.

En consecuencia, resulta un Reglamento con un menor número de artículos, en total 24, frente a los 115 artículos del Reglamento anterior, más técnico y que recoge las últimas modificaciones habidas en la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de tramitación de las declaraciones, autoliquidaciones y documentos, en comprobación de valores y en otros procedimientos.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 84/2015, de 23 de junio, por el que se modifica el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio, en relación con la Tarjeta de Coordenadas BizkaiBai. (BOB nº 122 de 29-06-2015)

El Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio, articula el desarrollo reglamentario de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en lo que se refiere a las normas generales de los procedimientos de aplicación de los tributos y a las cuestiones particulares de los procedimientos de gestión tributaria.

Un principio esencial de la regulación establecida en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y en sus disposiciones reglamentarias de desarrollo es la promoción de la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el cumplimento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y la prestación de otros servicios relacionados con la Hacienda Foral.

Un hito fundamental en el desarrollo de este aspecto fue la creación en el año 2000 del Servicio BizkaiBai, por medio de la Orden Foral 3623/2000, de 11 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se establecen disposiciones para la creación y funcionamiento del Servicio Bizkaibai, como una oficina virtual o plataforma de transmisión telemática en entorno seguro a través del que se materializan las relaciones de carácter tributario con el Departamento de Hacienda y Finanzas, así como la tarjeta de identificación y firma electrónica del mismo nombre.

El Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia procedió a refundir la mayoría de las disposiciones existentes hasta aquella fecha en relación con el Servicio BizkaiBai y con la canalización de las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios por medios electrónicos, informáticos y telemáticos, fundamentalmente en los artículos 41 a 49.

El 27 de mayo de 2015 se ha producido un hito más en el desarrollo de la administración electrónica en el Territorio Histórico de Bizkaia en la medida en que ha entrado en funcionamiento la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, en ejecución de lo dispuesto en el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 77/2012, de 17 de abril, por el que se crea la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia y se regulan las sedes electrónicas de la Administración Foral de Bizkaia, y en el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 62/2015, de 5 de mayo, de Administración Electrónica.

Uno de los sistemas de identificación y firma que está llamado a ser utilizado por los ciudadanos en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, como lo vienen haciendo en el Servicio BizkaiBai, es la Tarjeta de Coordenadas BizkaiBai, creada por medio de la Orden Foral 3623/2000, de 11 de diciembre, anteriormente citada.

No obstante, en aquel contexto normativo la Tarjeta de Coordenadas Bizkaibai y el Servicio Bizkaibai se regulaban como una única entidad de servicio, en la que la plataforma de servicios elec-

trónicos u oficina virtual y la tarjeta de identificación y firma ante esa oficina se regulaban indistintamente bajo la misma denominación.

Con el tiempo, con el avance funcional y normativo de la administración electrónica y con el desarrollo de entidades certificadoras de identidad y firma electrónica, y en el nuevo contexto de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia se hace necesario armonizar la regulación, de forma clara y separada, de la Tarjeta de Coordenadas Bizkaibai como sistema de identificación y firma electrónica propios, diferenciándola de la plataforma de servicios de administración electrónica denominada también Bizkaibai.

Por lo tanto, es preciso añadir una nueva disposición adicional al Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia para recoger en la misma la regulación actualizada de la Tarjeta de Coordenadas BizkaiBai como sistema de identificación y firma electrónica, que es el objeto del presente Decreto Foral.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 128/2015, de 21 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de pagos a cuenta. (BOB nº 143 de 28-07-2015)

La Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el Capítulo II de su Título XII a los pagos a cuenta, que son objeto de más amplio detalle en el Título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril.

De modo similar, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre, desarrolla la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo las obligaciones del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta aplicables a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

El Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico, dispone en su articulado la modificación de determinados tipos de retención e ingreso a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, que conforme al Concierto Económico deben ser incorporados a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

El Real Decreto-ley antes mencionado, incluye asimismo otras modificaciones de tipos de retención e ingreso a cuenta que, a pesar de no ser de incorporación obligatoria a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia conforme al Concierto Económico, razones de coherencia recomiendan su implantación en nuestra normativa, al ser aplicados por las Administraciones tributarias de nuestro entorno.

El presente Decreto Foral tiene por objeto dicha incorporación mediante la modificación de ambos Reglamentos.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 140/2015, de 28 de julio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre. (BOB nº 147 de 04-08-2015)

La disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, regula los incentivos para el fomento de la cultura que son aplicables en el mencionado impuesto, destacando entre ellos el establecimiento de una deducción de la cuota líquida para inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.

En los momentos finales de la tramitación parlamentaria de la Norma Foral 11/2013, de 5 de di-

ciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la Comisión Europea publicó la Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual (2013/C 332/01) («Diario Oficial de la Unión Europea», serie C, número 332, del 15 de noviembre de 2013), en la que se establecen requisitos adicionales a los anteriormente existentes para la declaración de compatibilidad de las medidas que pueden tener encaje en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Esta Comunicación ha incorporado limitaciones adicionales en cuanto a la intensidad máxima de la ayuda para producciones cinematográficas y audiovisuales, que no estaban previstas con anterioridad, lo que ha hecho preciso adaptar la regulación a esos umbrales máximos a los efectos de evitar cualquier posibilidad de colisión de nuestra regulación con el Derecho de la Unión Europea.

Esas modificaciones han sido incorporadas en la regulación de la disposición adicional decimoquinta por medio de la Norma Foral 3/2015, de 2 de marzo, de modificación de diversas Normas Forales en materia tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, con entrada en vigor para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014.

El incentivo fiscal, una vez incorporadas esas modificaciones, ha sido notificado por parte de la Diputación Foral de Bizkaia a la Comisión Europea a los efectos de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, teniendo presente la existencia de una condición suspensiva de la aplicación de la deducción hasta que la Comisión Europea se haya pronunciado sobre la compatibilidad de la misma con el Derecho de la Unión Europea.

La Comisión Europea ha declarado que el incentivo fiscal modificado es una ayuda estatal compatible con el mercado interior a los efectos de lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, siempre que se garantice el cumplimiento de todos los requisitos establecidos en la Comunicación citada.

La Comisión Europea ha considerado compatible con el mercado interior este incentivo fiscal por medio de la Decisión C (2015) 5032 final, de 15 de julio de 2015, en relación con la ayuda estatal SA.40885 (2015/N), por lo que se ha verificado la condición suspensiva para la aplicación de la deducción para producciones cinematográficas y audiovisuales al haberse considerado compatible con el Derecho de la Unión Europea.

En cualquier caso, la regulación incorpora una serie de conceptos y requisitos que deben ser objeto de precisión reglamentaria a los efectos de completar la adecuación de nuestra normativa a la mencionada Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 60/2015, de 9 de enero, por la que se aprueba el modelo 20R Comunicación a efectos de la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea. (BOB nº 8 de 14-01-2015)

El apartado 3 del artículo 114 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que la opción para la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, deberá constar en escritura pública o documento público equivalente y será comunicada a la Administración tributaria en la forma y plazo que reglamentariamente se determinen.

Desarrollando la norma anterior, el artículo 43 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades,

aprobado mediante el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre, establece el lugar, los plazos, los obligados a realizar la comunicación de la opción para la aplicación del régimen especial y el contenido de ésta.

La presente Orden Foral tiene por objeto aprobar el modelo que, sistematizando la información derivada de dicha comunicación, deberá presentarse exclusivamente de forma telemática.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 185/2015, de 21 de enero, por la que se aprueba el modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas. (BOB nº 20 de 30-01-2015)

Mediante la Orden Foral 275/2011, de 4 de febrero, se aprobó el modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de sus hojas interiores por soportes directamente legibles por ordenador y modificado posteriormente mediante la Orden Foral 169/2012, de 23 de enero.

Recientemente, se han producido importantes cambios en la normativa reguladora de la materia que afectan a su contenido y que a continuación se detallan.

En referencia al Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, señalar que el mismo ha sido modificado por medio del Decreto Foral 192/2013, de 17 de diciembre de 2013 e incluye modificaciones en la regulación del modelo 347 tanto en el ámbito subjetivo como en la información a suministrar.

En cuanto al ámbito subjetivo y de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, quedan incluidos como obligados a la presentación de la declaración las entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de junio, sobre la propiedad horizontal, así como, las entidades o establecimientos privados de carácter social a que se refiere el artículo 20. Tres de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por las adquisiciones en general de bienes o servicios que efectúen al margen de las actividades empresariales o profesionales, incluso aunque no realicen actividades de esta naturaleza. A estos efectos, se deben tener en cuenta las operaciones específicamente excluidas del deber de declaración de estas entidades contenidas en los apartados 5 y 6 del artículo 44 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales.

Asimismo, por lo que se refiere al contenido de la declaración anual de operaciones con terceras personas se introducen una serie de modificaciones como consecuencia de la creación del nuevo régimen especial del criterio de caja en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Así, los sujetos pasivos que realicen operaciones a las que resulte de aplicación este régimen, así como aquellos que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el mismo, deben incluir en su declaración anual los importes devengados en el año natural, conforme a la regla general de devengo contenida en el artículo 75 de la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido, y dichas operaciones deberán incluirse también en la declaración anual por los importes devengados durante el año natural de acuerdo con lo establecido en el artículo 163 terdecies de la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido. También en relación con el contenido de la declaración anual de operaciones con terceras personas se especifica que las subvenciones, auxilios o ayudas no reintegrables recibidas también se consideran operaciones a declarar a efectos del contenido.

Por otra parte hay que señalar que, la información se suministrará exclusivamente atendiendo a su cómputo anual, en los supuestos de la información a presentar por los sujetos acogidos al régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido, por las comunidades de bienes en régimen de propiedad horizontal y, por los destinatarios de las mismas en cuanto a las operaciones afectadas por el régimen especial del criterio de caja.

Respecto a la obligación de cumplimentar de forma separada determinadas operaciones en la declaración anual de operaciones con terceras personas según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 44 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales, implica que también deban consignarse separadamente de otras operaciones, que en su cao, se realicen entre las mismas partes, las operaciones en las que el sujeto pasivo sea el destinatario de acuerdo con lo establecido en el artículo 84.Uno.2.º de la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido, las operaciones que hayan resultado exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por referirse a bienes vinculados o destinados a vincularse al régimen de depósito distinto de los aduaneros y las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja.

La introducción de los cambios referidos anteriormente, exige la modificación del modelo 347.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 186/2015, de 21 de enero, por la que se aprueba el modelo 560 del Impuesto Especial sobre la Electricidad. Autoliquidación, y su presentación telemática. (BOB nº 20 de 30-01-2015) (Corrección de errores en BOB nº 124 de 01-07-2015)

De conformidad con el apartado uno del 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 tienen el carácter de tributos concertados que se regularán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, tras su modificación por medio de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, ha dejado de configurar el Impuesto sobre la Electricidad como un impuesto especial de fabricación, pasando a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo, o el consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos.

Este cambio conceptual, en la práctica no supone una ruptura radical con los elementos esenciales de la deuda tributaria pero exige la aprobación de un nuevo modelo de autoliquidación que recoja los cambios necesarios para la entrada en vigor del Impuesto en su nueva configuración.

El objeto de la presente Orden Foral es la aprobación del modelo 560, de autoliquidación por este Impuesto.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 187/2015, de 21 de enero, por la que se aprueba el modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática. (BOB nº 20 de 30-01-2015)

El modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido se utiliza para las declaraciones de los sujetos pasivos con obligaciones periódicas de autoliquidación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, tanto si su período de liquidación coincide con el trimestre natural como si coincide con el mes natural, excepto en el supuesto de las personas físicas o entidades que apliquen el régimen especial simplificado o hayan optado por aplicar el régimen especial del grupo de entidades, en cuyo caso deberán presentar los modelos de autoliquidación específicos aprobados al efecto para los citados regímenes especiales.

Mediante esta Orden Foral se actualiza el modelo y se incorporan al mismo algunas modificaciones de carácter técnico entre las que destaca una nueva casilla que permita identificar y tener en cuenta en el resultado las cuotas de las que puede resultar deudor el empresario o profesional

destinatario de una operación por la que no hubiera tenido derecho a la deducción total del Impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados Cuatro y Cinco del artículo 80 de la Norma Foral 7/1994, de 4 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 188/2015, de 21 de enero, por la que se modifica la Orden Foral 138/2014, de 20 de enero, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática. (BOB nº 20 de 30-01-2015)

Los modelos 322 y 353 se utilizan por los sujetos pasivos del Impuesto que hayan optado por aplicar el régimen especial del grupo de entidades previsto en el Capítulo IX del Título IX de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, uno para su utilización como autoliquidación individual y el otro como autoliquidación agregada.

Mediante la presente Orden Foral se modifica la Orden Foral 138/2014, de 20 de enero, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y su presentación telemática, al objeto de actualizar el modelo 322 e incorporar al mismo algunas modificaciones de carácter técnico entre las que destaca una nueva casilla que permita identificar y tener en cuenta en el resultado las cuotas de las que puede resultar deudor el empresario o profesional destinatario de una operación por la que no hubiera tenido derecho a la deducción total del Impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados Cuatro y Cinco del artículo 80 de la Norma Foral 7/1994, de 4 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 245/2015, de 28 de enero, por la que se modifica la Orden Foral 2621/2013, de 18 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 036, de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, y el modelo 037, de declaración censal de modificación que han de presentar los empresarios, empresarias y profesionales (personas físicas). (BOB nº 21 de 02-02-2015)

Mediante la Orden Foral 2621/2013, de 18 de diciembre, se aprobaron el modelo 036, de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, y el modelo 037, de declaración censal de modificación que han de presentar los empresarios, empresarias y profesionales (personas físicas).

Recientemente han sido aprobadas algunas normas que introducen novedades importantes con efectos a partir del 1 de enero de 2015, que obligan a incorporar cambios en el modelo 036. La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y la Ley de Impuestos Especiales entre otras y el Real Decreto 1073/2014 , de 19 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 29 de diciembre, entre otros.

Las modificaciones introducidas por estas normas están referidas principalmente, a la introducción de nuevos supuestos de aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo a la entrega de determinados productos, por ejemplo en el caso de destinatarios de las entregas de teléfonos móviles y consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, que siendo empresarios o profesionales sean revendedores de este tipo de bienes.

La persona revendedora debe comunicar su condición de tal mediante la correspondiente declaración censal al comienzo de su actividad, así como comunicar la pérdida de tal condición, mediante la correspondiente declaración censal de modificación.

Asimismo se modifica el régimen especial de las agencias de viajes para adaptarlo a la Sentencia

del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de septiembre, asunto C-189/11, lo que implica modificar el modelo 036 puesto que se suprime para estas entidades la opción de determinar la base imponible en forma global. La sentencia citada determina que solamente podrá determinarse operación por operación.

Por último, se introduce alguna modificación de carácter técnico, de menor calado, entre las que cabe mencionar, la introducción de una nueva casilla para identificar la cuota de atribución de cada uno de los miembros o partícipes que formen parte en cada momento, de las entidades contempladas en el artículo 34.3 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria.

Estas novedades hacen necesaria la aprobación de un nuevo modelo 036 de declaración censal.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 556/2015, de 6 de marzo, por la que se aprueba el modelo 310 de autoliquidación trimestral en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOB nº 52 de 17-03-2015)

La Orden Foral 1.624/2010, de 23 de junio, aprobó el modelo 310, que se ha venido utilizando hasta la aprobación de la presente Orden Foral por los sujetos pasivos incluidos en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para la presentación de la autoliquidación trimestral.

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

Las razones de aprobar un nuevo modelo están justificadas porque en el impreso actual se han incluido nuevas casillas que permiten indicar si el sujeto pasivo ha optado o no por la aplicación del Régimen especial del criterio de caja o si ha tenido o no la condición de destinatario de operaciones a las que se aplique este régimen especial, haciéndose constar tanto la base imponible como las cuotas correspondientes.

Adicionalmente, se introducen otras modificaciones de carácter técnico, aconsejadas por una mejora en la gestión del impuesto, entre las que cabe mencionar el desglose de tipos en el apartado de IVA devengado para el supuesto de arrendamiento de bienes inmuebles y de las partidas que conforman el IVA deducible.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 663/2015, de 24 de marzo, por la que se aprueba el modelo 100 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2014 y se aprueba el procedimiento para su presentación telemática. (BOB nº 60 de 30-03-2015)

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia aborda la campaña de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al período impositivo 2014.

La novedad del período impositivo 2014 correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas radica principalmente en el cambio de normativa aplicable. Es el primer período impositivo en el que se aplica la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 47/2014, de 8 de abril.

Este cambio de marco jurídico implica la necesidad de remodelar la estructura del modelo 100 de autoliquidación del impuesto, para adaptarlo a las novedades más relevantes de la nueva regulación, que afectan, en materia de rendimientos de actividades económicas, en cuanto a la derogación del método de estimación objetiva, quedando sometida por tanto la determinación del rendimiento de todas las actividades económicas, al método de estimación directa, en sus modalidades normal y simplificada.

En este mismo ámbito, se introdujo un nuevo instrumento para dar cumplimiento a las obligaciones formales del colectivo de contribuyentes que

realizan actividades económicas, como es la llevanza de un libro registro de operaciones económicas común al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se introdujeron cambios en la regulación relativa a las reducciones de la base imponible del impuesto; se sustituyó la deducción general que paliaba la eliminación en la tarifa aplicable a la base liquidable general del tramo exento, por una minoración de la cuota íntegra correspondiente a la base liquidable general, en la misma cantidad; se amplió la tarifa vigente, incorporando nuevos tramos a tipos más altos tanto en la base liquidable general como en la base liquidable del ahorro; se introdujeron limitaciones en algunas deducciones, como en la correspondiente a la edad, a la adquisición de vivienda y a la de la participación de los trabajadores en la empresa y se suprimió la deducción por depósitos en entidades de crédito para la inversión en el inicio de nuevas actividades económicas.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 664/2015, de 24 de marzo, por la que se aprueba el modelo 714 de autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al período impositivo 2014 y se aprueba el procedimiento para su presentación telemática. (BOB nº 60 de 30-03-2015)

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

Por otra parte, la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, establece en su artículo 36 que los contribuyentes están obligados a presentar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determinen por el diputado foral de Hacienda y Finanzas, concretándose, en el artículo 37, que están obligados a presentar autoliquidación por este impuesto los contribuyentes cuya autoliquidación resulte a ingresar o cuando, no dándose esta circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 2.000.000 de euros.

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia está abordando la campaña de declaración del Impuesto sobre la Renta y Patrimonio correspondiente al período impositivo 2014, para lo cual se hace imprescindible la revisión y actualización del modelo 714, en aras precisamente a favorecer al ciudadano el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

La novedad del período impositivo 2014 radica principalmente en cuanto al modo de presentación del citado modelo ya que únicamente será admisible la presentación telemática del mismo, lo que obliga a realizar las correspondientes adaptaciones.

En consecuencia, la presente Orden Foral aprueba el modelo y regula el procedimiento y las condiciones para la presentación telemática del modelo 714 de autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al período impositivo 2014.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 699/2015, de 26 de marzo, por la que se aprueba el modelo 368 de Autoliquidación del régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática. (BOB nº 62 de 01-04-2015)

La Directiva 2008/8/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios, da nueva redacción, con efectos a partir del 1 de enero de 2015, al capítulo 6, «Regímenes especiales para los empresarios o profesionales no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión

o de televisión o electrónicos a destinatarios que no sean empresarios o profesionales actuando como tales», del título XII, de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El ajuste a la Directiva de IVA y por tanto la trasposición de estos nuevos regímenes especiales se ha llevado a cabo a través de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, y en cumplimiento de lo establecido en el artículo 26 del Concierto Económico, por medio del Decreto Foral Normativo 1/2015, de 2 de febrero, se incorporan dichas modificaciones a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

El artículo 163 duovicies.Uno.b) de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece la obligación de presentar por vía electrónica una autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido para aquellos empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, en el sentido del artículo 163 unvicies.Dos.a) de la de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, acogidos al régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, y cuyo estado miembro de identificación sea España.

El lugar de presentación de esta autoliquidación está vinculada al Estado miembro de identificación optado y en el que se haya presentado el modelo 034 Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 2 de la Orden Foral 2393/2014, de 5 de diciembre, de aprobación del modelo 034, están obligados a presentar dicho modelo, los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, en el sentido del artículo 369 bis.1) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, acogidos o que deseen acogerse al régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, y deban optar u opten por el Territorio Histórico de Bizkaia como lugar de identificación, por tener en el mismo la sede de su actividad económica o uno o varios establecimientos permanentes.

En consecuencia, es preciso aprobar mediante la presente Orden Foral un modelo 368, para aquellos sujetos pasivos que hayan optado por el Territorio Histórico de Bizkaia como lugar de identificación.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 847/2015, de 20 de abril, por la que se aprueba el modelo 586 de declaración recapitulativa anual de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero y se establece el procedimiento para su presentación telemática. (BOB nº 78 de 27-04-2015)

La Norma Foral 5/2014, de 11 de junio, del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero introdujo, con efectos desde el 1 de enero de 2014, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de estos gases y grava, en fase única, el consumo de los mismos atendiendo a su potencial de calentamiento atmosférico.

Por otro lado, el apartado 1 del artículo 5 del Reglamento del Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero, aprobado por Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, establece que los fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios, revendedores y gestores de residuos que realicen operaciones de compra, venta o entrega de gases fluorados que resulten exentas o no sujetas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 y en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 6 de la Norma Foral 5/2014, de 11 de junio, del impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, respectivamente, deberán presentar una declaración anual recapitulativa de dichas operaciones.

Mediante la presente Orden Foral, se aprueba el modelo 586 de declaración recapitulativa anual de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero. Además, se aprueba el procedimiento para su presentación que será en todo caso telemática, en consonancia con la presentación también telemática del modelo 587 para la autoliquidación del impuesto.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 857/2015, de 21 de abril, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del modelo 650 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (BOB nº 78 de 27-04-2015)

La Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ha establecido la posibilidad de presentar declaraciones o autoliquidaciones por dicho Impuesto en los supuestos y de conformidad con el procedimiento y requisitos que se establezcan reglamentariamente. El Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que desarrolla y aclara las disposiciones de la Norma Foral establece que los contribuyentes podrán presentar y, en su caso, ingresar una autoliquidación por este Impuesto en el lugar y la forma que se determine por Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas.

En los supuestos que se establecen, la presentación de la autoliquidación podrá realizarse mediante la utilización de medios telemáticos con el procedimiento y requisitos que así se determinen.

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

Los antecedentes señalados anteriormente, el interés de la Administración de ampliar las presentaciones telemáticas a un número mayor de contribuyentes, la demanda cada vez más habitual de los obligados tributarios a la Administración de la implantación de estas presentaciones y la necesidad de establecer un adecuado control de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, hacen que se considere necesaria una adecuada regulación de la presentación por medios telemáticos de las autoliquidaciones del citado Impuesto.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 858/2015, de 21 de abril, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del modelo 652 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (BOB nº 78 de 27-04-2015)

La Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ha establecido la posibilidad de presentar declaraciones o autoliquidaciones por dicho Impuesto en los supuestos y de conformidad con el procedimiento y requisitos que se establezcan reglamentariamente. El Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que desarrolla y aclara las disposiciones de la Norma Foral establece que los contribuyentes podrán presentar y, en su caso, ingresar una autoliquidación por este Impuesto en el lugar y la forma que se determine por Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas.

En los supuestos que se establecen, la presentación de la autoliquidación podrá realizarse mediante la utilización de medios telemáticos con el procedimiento y requisitos que así se determinen.

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

Los antecedentes señalados anteriormente, el interés de la Administración de ampliar las presentaciones telemáticas a un número mayor de contribuyentes, la demanda cada vez más habitual de los obligados tributarios a la Administración de la implantación de estas presentaciones y la necesidad de establecer un adecuado control de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, hacen que se considere necesaria una adecuada regulación de la presentación por medios telemáticos de las autoliquidaciones del citado Impuesto.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 985/2015, de 11 de mayo, por la que se aprueba la declaración de residencia fiscal. (BOB nº 90 de 14-05-2015)

La Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, establece en la letra e) del apartado 1 de su artículo 14, que estarán exentos los rendimientos de las cuentas de no residentes, que se satisfagan a contribuyentes por este Impuesto, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente, por el Banco de España o por las entidades registradas a que se refiere la normativa de transacciones económicas con el exterior. De acuerdo a lo establecido en el artículo 31 de la misma Norma Foral, no procederá practicar retención sobre dichos rendimientos por tratarse de rentas exentas.

Por otro lado, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por el Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, fue modificado por el Decreto Foral 195/2011, de 13 de diciembre con el objeto de simplificar las obligaciones tributarias de los inversores no residentes cuando inviertan en valores, de manera que no tengan obligación de obtener un número de identificación fiscal, siendo sustituido este método de control por otros mecanismos alternativos.

En concreto, el Decreto Foral 195/2011 añadió un nuevo apartado 12 al citado artículo 38 según el cual la condición de no residente, a los exclusivos efectos previstos en los supuestos a que se refieren los apartados 2, 10 y 11 de dicho artículo, podrá acreditarse ante la entidad que corresponda a través de un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales del país de residencia o bien mediante una declaración de residencia fiscal ajustada al modelo y condiciones que se apruebe por la Administración tributaria.

Los modelos existentes hasta este momento respondían a ambas necesidades de declaración de residencia fiscal ya que por un lado el modelo RF1 servía para que los contribuyentes mencionados en el primer párrafo acreditasen su condición de no residente ante las citadas entidades a efectos de aplicar la excepción a la obligación de retener sobre los rendimientos de las cuentas de no residentes y el modelo RF2 era utilizado para acreditar ante la entidad que correspondiese la residencia fiscal a modo de método de control alternativo a la obtención del número de identificación fiscal.

Es evidente que ambos modelos, aunque obedecían a finalidades distintas, tienen en común acreditar ante las entidades financieras la condición de no residente y, con el objeto de simplificar los procedimientos aplicables, se procede mediante la presente Orden Foral a la refundición en un único modelo de declaración de residencia fiscal.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1157/2015, de 29 de mayo, 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 2478/2014, de 19 de diciembre. (BOB nº 106 de 05-06-2015) (Corrección de errores en BOB nº 116 de 19-06-2015)

El artículo 55 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, establece como uno de los medios para la comprobación de valores el de precios medios en el mercado, aprobándose para cada ejerci-

cio 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 2.478/2014, de 19 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 2015, 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 1196/2015, de 4 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 2014. (BOB nº 111 de 11-06-2015) (Corrección de errores en BOB nº 116 de 19-06-2015)

La presentación de los modelos 200 y 220 correspondientes a los ejercicios iniciados a partir de enero de 2014, estará marcada por la aplicación de la nueva normativa reguladora de los Impuestos sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes: la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades introduce novedades en cuanto a las facilidades para la implantación y el desarrollo de proyectos empresariales de microempresas, reduciendo sus costes fiscales e indirectos, la limitación de la deducibilidad de determinados gastos, revisa los regímenes especiales limitando su aplicación y reconduciéndolos al régimen general con las debidas adaptaciones y manteniendo determinadas deducciones por su eficacia incentivadora pero eliminando algunas que tenían escasa aplicación práctica o limitada eficacia, entre otras cuestiones.

Por su parte, el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes ha sufrido la correspondiente adaptación derivada de su estrecha vinculación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades, cuyo tratamiento debe extenderse a los establecimientos permanentes sometidos al mismo.

Los artículos 126 y 127 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el artículo 21 de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, establecen que los contribuyentes 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 100 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciem-

bre, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que la sociedad dominante vendrá obligada, al tiempo de presentar la declaración del grupo fiscal, a liquidar la deuda tributaria correspondiente al mismo en el lugar, forma y plazos que se determine por el diputado foral de Hacienda y Finanzas.

Por ello, la presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación de nuevos 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 2014, que incorporen las novedades introducidas por las nuevas regulaciones en estas materias.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1289/2015, de 17 de junio, por la que se aprueba el modelo 411 Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito. Autoliquidación. (BOB nº 117 de 22-06-2015) (Corrección de errores en BOB nº 123 de 30-06-2015)

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, introdujo en el sistema tributario español el Impuesto sobre los Depósitos en Entidades de Crédito.

La Comisión Mixta del Concierto Económico, adoptó en enero de 2014, entre otros acuerdos, el relativo a la concertación del Impuesto sobre los Depósitos en Entidades de Crédito. En función de dicho acuerdo se estableció que este tributo se rige por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, correspondiendo a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos la fijación de los tipos de gravamen, dentro de los límites y en las condiciones vigentes en cada momento en territorio común, así como la aprobación de los modelos de declaración e ingreso, que a su vez contendrán los mismos datos que los de territorio común, y señalar los plazos de ingreso para cada período de liquidación que no diferirán sustancialmente de los fijados por el Estado.

Este acuerdo tuvo su repercusión, por un lado, en la modificación del Concierto Económico, aprobado mediante Ley 12/2002, de 23 de mayo, lo que añadió a su texto un nuevo artículo 23 ter, en el que se especifica que la exacción del Impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio según que la sede central o sucursales donde se mantengan los fondos de terceros estén situadas en territorio común o vasco.

Y por otro lado, en la aprobación de la Norma Foral 9/2014, de 11 de junio, del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito. De acuerdo con esta Norma Foral, los depósitos constituidos en las Entidades de Crédito no fueron objeto de tributación efectiva en el periodo impositivo 2013, puesto que el artículo 8 estableció un tipo de gravamen del 0 por 100, añadiendo los artículos 9 y 10 que no era obligatoria la presentación de autoliquidaciones ni del pago a cuenta del impuesto en el caso de que la cuota íntegra de las mismas fuera igual a 0.

Sin embargo estas previsiones sufrieron una modificación como consecuencia de la aprobación del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, lo que conllevó a su vez la modificación de la Norma Foral 9/2014, de 11 de junio, del Impuesto sobre los Depósitos en Entidades de Crédito, mediante Decreto Foral Normativo 3/2014, de 15 de julio. Así, se introdujo un tipo de gravamen del 0,03 por 100, con efectos desde 1 de enero de 2014, así como otras reformas y mejoras técnicas en la regulación de este tributo. A partir del periodo impositivo 2014, los contribuyentes del Impuesto, además de presentar la correspondiente autoliquidación del Impuesto, están obligados a efectuar un pago a cuenta del mismo durante el mes de julio de cada ejercicio y correspondiente al periodo en curso, si bien para el periodo impositivo 2014 se estableció un plazo especial de presentación del pago a cuenta durante el mes de diciembre de 2014.

La presente Orden Foral tiene por objeto posibilitar la autoliquidación por los contribuyentes del Impuesto mediante el modelo 411 que se aprueba.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1297/2015, de 18 de junio, por la que se modifica el modelo 560 Impuesto sobre la Electricidad aprobado por la Orden Foral 186/2015, de 21 de enero, por la que se aprueba el modelo 560 del Impuesto Especial sobre la Electricidad. Autoliquidación, y su presentación telemática. (BOB nº 118 de 23-06-2015)

De conformidad con el apartado uno del artículo 33 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

La Norma Foral 2/2003, de 3 febrero, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia al nuevo Concierto Económico, dispone la aplicación en el Territorio Histórico de Bizkaia de la normativa que en materia de Impuestos Especiales esté establecida o se establezca para el territorio de régimen común.

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, tras su modificación por medio de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, dejó de configurar el Impuesto sobre la Electricidad como un impuesto especial de fabricación, pasando a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo, o el consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos.

Este cambio conceptual, en la práctica no supuso una ruptura radical con los elementos esenciales de la deuda tributaria pero exigió la aprobación de un nuevo modelo de autoliquidación que recogiese los cambios necesarios para la entrada en vigor del Impuesto en su nueva configuración. El nuevo modelo fue aprobado mediante la Orden Foral 186/2015, de 21 de enero, por la que se aprueba el modelo 560 del Impuesto Especial sobre la Electricidad. Autoliquidación, y su presentación telemática.

Mediante la presente Orden Foral se modifica el modelo 560 mediante la introducción de una modificación de carácter técnico que mejora la gestión del impuesto, concretándose en una mayor capacidad en el modelo para el desglose de cuotas al incluirse un fichero de texto que carece de la limitación de espacio del modelo anterior.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1538/2015, de 27 de julio, por la que se aprueban los modelos de comunicación de cambio de residencia a los efectos de la práctica de retenciones sobre los rendimientos del trabajo, 147 y 247. (BOB nº 146 de 03-08-2015)

El apartado 2 del artículo 106 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determina que los trabajadores por cuenta ajena que no sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero que vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán comunicar a la Administración tributaria dicha circunstancia, dejando constancia de la fecha de entrada en dicho territorio, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes por dicho Impuesto.

Por su parte, el artículo 32 de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, dispone que los trabajadores por cuenta ajena que, no siendo contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, vayan a adquirir dicha condición

como consecuencia de su desplazamiento al extranjero, podrán comunicarlo a la Administración tributaria, dejando constancia de la fecha de salida del territorio español, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes de dicho Impuesto.

Se trata de un mecanismo de comunicación a la Administración tributaria cuyo objetivo es facilitar la movilidad internacional de las personas trabajadoras y los correspondientes cambios de residencia de España al extranjero o viceversa.

Se establece con ello la posibilidad de anticipar los efectos del cambio de residencia en relación con las retenciones soportadas por los las personas trabajadoras sobre sus rentas de trabajo por cuenta ajena. De esta forma el pagador de rendimientos del trabajo les practicará las retenciones como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin esperar a que el período de permanencia en territorio español supere los 183 días del año natural o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes en su caso, sin necesidad de esperar a que dispongan de la acreditación de su nueva residencia fiscal.

Como condición para su aplicación se requiere acreditar que existen datos objetivos en la relación laboral que conlleven una permanencia previsible en territorio español, o en otro país, que, como mínimo, sea superior a 183 días durante un año natural, dentro del propio año del desplazamiento o cuando éste tenga lugar en una fecha que haga imposible alcanzar ese número de días durante ese año, en el siguiente.

Por último, la presentación de las comunicaciones sólo será admisible en ciertos plazos, considerando el carácter de anticipación que persigue este mecanismo, toda vez que transcurridos los mismos carecen de objeto, en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y, en el del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, porque habría concluido el período al que se extenderían los efectos de los documentos expedidos por la Administración.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1565/2015, de 29 de julio, por la que se aprueba el modelo 290, declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses. (BOB nº 147 de 04-08-2015)

El Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras, firmado el 14 de mayo de 2013 en Madrid, tiene por objeto avanzar en la lucha contra el fraude fiscal internacional y establece un sistema de intercambio automático de información con fines tributarios en el ámbito de la asistencia mutua entre ambos Estados.

Este Acuerdo establece, por un lado, la obligación de las instituciones financieras españolas de identificar las cuentas cuya titularidad o control corresponde a entidades o personas residentes o de ciudadanía estadounidense y, por otro lado, de suministrar anualmente a la Administración tributaria española información sobre dichas cuentas financieras. El Acuerdo además, por su naturaleza jurídica, es directamente vinculante y de obligado cumplimiento para los sujetos a quienes comporta el cumplimiento de obligaciones.

La aplicación del Acuerdo, a tenor de su letra, se introduce de forma gradual, en relación a los sujetos obligados a suministrar la información a la Administración tributaria. El intercambio de la totalidad de la información a que se refiere el acuerdo está previsto por primera vez para 2017, en relación con las cuentas financieras sujetas a comunicación de información en 2016.

En el Territorio Histórico de Bizkaia, las obligaciones formales relativas a los tributos se encuentran reguladas tanto en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, como en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales, aprobado mediante Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre.

Este último Reglamento ha sufrido una reciente modificación al efecto de introducir una nueva

obligación de información que permite adaptar la normativa sobre asistencia mutua a los proyectos de intercambio automático de información. De esta forma, se regula la obligación de las instituciones financieras de suministrar información sobre cuentas financieras abiertas en ellas, cuando concurran las circunstancias especificadas en la normativa sobre asistencia mutua que resulte de aplicación, así como de identificar la residencia o en su caso nacionalidad, de las personas que ostenten la titularidad o control de las mismas.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1561/2015, de 29 de julio, por la que se aprueba el modelo de declaración 210 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que debe utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. (BOB nº 148 de 05-08-2015)

Mediante la Orden Foral 2735/2011, de 14 de diciembre, se aprobaron los modelos de declaración 210 y 215 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

Habiéndose producido novedades normativas importantes en la regulación de este Impuesto, con la aprobación de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Decreto Foral 48/2014, de 15 de abril, así como la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias es necesario proceder a una actualización de los modelos correspondientes a este Impuesto.

La novedad más importante que incorpora el nuevo modelo 210 es la incorporación de dos nuevas claves cuya finalidad es aplicar una nueva exención por inversión en vivienda habitual y así, el objetivo de esta orden foral es por tanto, la aprobación del nuevo modelo 210.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1564/2015, de 29 de julio, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación 216 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que debe utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, así como su presentación telemática. (BOB nº 148 de 05-08-2015)

Mediante la Orden Foral 511/2009, de 17 de febrero, se aprobó el modelo de autoliquidación 216 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que debe utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, así como su presentación telemática, y el modelo de declaración 296, resumen anual del mismo.

Habiéndose producido novedades normativas importantes en la regulación de este Impuesto, con la aprobación de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Decreto Foral 48/2014, de 15 de abril, así como la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias es necesario proceder a una actualización de los modelos correspondientes a este Impuesto.

La presente Orden Foral tiene por objetivo la aprobación del nuevo modelo 216, que se adapta coordinadamente al modelo 210 y 215.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1563/2015, de 29 de julio, por la que se aprueba el modelo de declaración 215 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que debe utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. (BOB nº 152 de 11-08-2015)

Mediante la Orden Foral 2735/2011, de 14 de diciembre, se aprobaron los modelos de declaración 210 y 215 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

Habiéndose producido novedades normativas importantes en la regulación de este Impuesto, con la aprobación de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Decreto Foral 48/2014, de 15 de abril, así como la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias es necesario proceder a una actualización de los modelos correspondientes a este Impuesto.

La presente orden foral tiene por objetivo la aprobación del nuevo modelo 215, que se adapta coordinadamente al modelo 210.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1759/2015, de 16 de septiembre, por la que se aprueba el modelo de solicitud de tarjeta de coordenadas BizkaiBai. Corrección de errores. (BOB nº 193 de 07-10-2015).

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1880/2015, de 2 de octubre, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación 213, Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes. IBI, IRNR (BOB nº 194 de 08-10-2015).

Habiéndose producido novedades normativas en la regulación de este Impuesto, con la aprobación de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Decreto Foral 48/2014, de 15 de abril y otras normas tributarias es necesario proceder a una actualización técnica de los modelos correspondientes a este Impuesto.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1879/2015, de 2 de octubre, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación 211, Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Retención en la adquisición de inmuebles a No Residentes sin establecimiento permanente. IRNR (BOB nº 195 de 09-10-2015).

Habiéndose producido novedades normativas en la regulación de este Impuesto, con la aprobación de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Decreto Foral 48/2014, de 15 de abril y otras normas tributarias es necesario proceder a una actualización técnica de los modelos correspondientes a este Impuesto.

La presente Orden Foral tiene por objetivo la aprobación del nuevo modelo 211.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1912/2015, de 7 de octubre, por la que se aprueba el modelo 149 de comunicación de la opción, renuncia o exclusión del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados. IRPF, IRNR (BOB nº 196 de 13-10-2015).

El apartado 3 del artículo 4 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas prevé un régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, por el que pueden optar las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en Bizkaia como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, mediante una comunicación dirigida a la Administración tributaria. La opción por este régimen implica la tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, manteniendo su condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan ciertas condiciones.

La presente orden foral tiene por objetivo la aprobación del modelo 149 de comunicación de la opción, renuncia o exclusión del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, que adquieran su residencia fiscal en Bizkaia.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2022/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el modelo 588 Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación por cese de actividad de enero a octubre, y su presentación telemática. IEE (BOB nº 207 de 28-10-2015).

De conformidad con el apartado Uno del artículo 23 Quáter de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica tienen el carácter de tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, creó, con efectos a partir del 1 de enero de 2013, un nuevo Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Este Impuesto, de carácter directo, grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica.

Tras la modificación del Concierto Económico acordada por la Comisión Mixta del Concierto Económico el 16 de enero de 2014, se aprobó por las Juntas Generales de Bizkaia la Norma Foral 6/2014, de 11 de junio, del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

En el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica se prevé con carácter general el diferimiento de la presentación de la autoliquidación del Impuesto al mes de noviembre posterior al año natural en el que se realizaron las operaciones gravadas. Ahora bien, esta regla general tiene una excepción, que se produce en los supuestos de cese de actividad entre los meses de enero y octubre, en los que la autoliquidación debe ser presentada en el mismo año del cese de la actividad. Esta particularidad justifica la existencia de un modelo específico de presentación de autoliquidación (nuevo modelo 588), réplica casi idéntica del modelo general de autoliquidación del Impuesto (modelo 583), pero que permite una gestión y un control del Impuesto más eficaz sin suponer un coste superior para el contribuyente, cuyas obligaciones ya figuran determinadas por la normativa de rango legal.

El objeto de la presente Orden Foral es la aprobación del modelo 588, de Autoliquidación por cese de actividad de enero a octubre.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2024/2015, de 23 de octubre por la que se modifica la Orden Foral 786/2013, de 17 de abril, por la que se aprueban los modelos 583 «Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación y pagos fraccionados», 584 «Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica. Autoliquidación y pagos fraccionados» y 585 «Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. Autoliquidación y pagos fraccionados». IPCNG Y RRRGEN (BOB nº 208 de 29-10-2015).

Con el fin de armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad y favorecer el equilibrio presupuestario en el marco de la estrategia de integración de las políticas medioambientales, por medio del Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, se procedió a establecer la aplicación en el Territorio Histórico de Biz-

kaia de tres nuevos impuestos: el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica y el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

La obligatoriedad de realizar pagos fraccionados a cuenta de estos impuestos por los contribuyentes en los meses de abril y mayo de 2013 requirió la aprobación de los modelos 583, 584 y 585 de autoliquidación e ingreso de pagos fraccionados, lo cual se realizó mediante la Orden Foral 786/2013, de 17 de abril.

La correcta autoliquidación del modelo 583 exige la incorporación en dicho modelo de los datos correspondientes a la energía eléctrica producida, expresada en Mwh.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2023/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el modelo 591 Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Declaración anual de operaciones con contribuyentes, y su presentación telemática. IVPEE (BOB nº 209 de 30-10-2015).

De conformidad con el apartado Uno del artículo 23 Quáter de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica tienen el carácter de tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, creó, con efectos a partir del 1 de enero de 2013, un nuevo Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Este impuesto, de carácter directo, grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica.

Tras la modificación del Concierto Económico acordada por la Comisión Mixta del Concierto Económico el 16 de enero de 2014, se aprobó por las Juntas Generales de Bizkaia la Norma Foral 6/2014, de 11 de junio, del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

El Real Decreto 1041/2013, de 27 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y se introducen otras disposiciones en relación con los Impuestos Especiales de fabricación y el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, establece en su disposición adicional única la obligación, para quienes satisfagan importes a los contribuyentes por este impuesto, de presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con estos contribuyentes.

El objeto de la presente Orden Foral es la aprobación del modelo 591, de declaración anual de operaciones con contribuyentes por este Impuesto.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

PUBLICACIONES DESDE EL 01/01/2015 AL 31/10/2015.

NORMA FORAL 3/2015, de 7 de abril, por la que se aprueba el régimen de integración y compensación de rentas negativas derivadas de aportaciones financieras subordinadas, deuda subordinada y de participaciones preferentes. (BOG 13-04-2015)

Las Juntas Generales de Gipuzkoa han adoptado en los últimos tiempos medidas en materia tributaria al objeto de paliar los efectos adversos que la crisis económica y financiera ha producido en amplios sectores de la sociedad.

Entre estas medidas cabe incluir el sistema de compensación e integración de rentas negativas generadas antes de 2015, derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes, incluido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través de la Norma Foral 18/2014, de 16 de diciembre, que aprueba correcciones técnicas de la citada Norma Foral 3/2014 y otras modificaciones tributarias.

Este régimen de compensación específico se estableció al objeto de paliar los efectos derivados de la pérdida de sus ahorros por parte de ahorradores que, como consecuencia de una información deficiente, invirtieron en productos financieros no adecuados a su perfil inversor o de alto riesgo.

En el ámbito de la financiación de su actividad económica, el movimiento cooperativo, con gran arraigo en el tejido productivo del Territorio Histórico de Gipuzkoa, ha accedido a la financiación subordinada a través de las aportaciones financieras subordinadas, instrumentos de inversión previstos en la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi. Una buena parte de esta financiación subordinada fue asumida por pequeños ahorradores, que han invertido la mayor parte de su ahorro en este tipo de productos.

Estas inversiones han experimentado una pérdida de valor realmente acusada derivada fundamentalmente de la práctica desaparición de la demanda en el mercado organizado en el que cotizan (SEND), siendo los supuestos más extremos aquellos en los que la declaración de concurso de la entidad emisora, y su posterior liquidación, provoca la pérdida total de la cantidad invertida inicialmente por los aportantes.

Ante esta situación, han sido muchos los titulares de estas aportaciones que han planteado reclamaciones judiciales para lograr la devolución de las cantidades invertidas, lo que está dando lugar a sentencias de nulidad de los contratos. Como consecuencia de lo anterior, han proliferado asimismo los acuerdos extrajudiciales entre los titulares de las aportaciones financieras subordinadas y las entidades comercializadoras.

En este contexto, ante la especial complejidad que origina la naturaleza híbrida de estos títulos, y en aras de la armonización con el resto de Territorios Históricos del tratamiento tributario de la financiación subordinada de las cooperativas, la presente Norma Foral establece, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la calificación expresa de las rentas que obtengan los titulares de aportaciones financieras subordinadas en las distintas situaciones que éstas se puedan producir.

Por otra parte, atendiendo a las circunstancias expuestas y en aras de la armonización del tratamiento tributario de estos productos financieros entre los Territorios Históricos, se complementa el sistema vigente de compensación e integración de rentas negativas, con la aprobación de un sistema de compensación e integración no circunscrito a un horizonte temporal determinado, en el que se incluye la referencia expresa a las aportaciones financieras subordinadas de cooperativas, además de a la deuda subordinada y a las participaciones preferentes.

NORMA FORAL 4/2015, de 7 de abril, por la que se aprueban créditos adicionales y de compromiso, y se modifica el presupuesto prorrogado para el ejercicio 2015. (BOG 13-04-2015)

DECRETO FORAL 2/2015, de 19 de enero, relativo a la prórroga de los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG 22-01-2015)

DECRETO FORAL 13/2015, de 19 de mayo, por el que se modifican los reglamentos de desarrollo de determinadas obligaciones tributarias formales y de facturación. (BOG 29-05-2015)

DECRETO FORAL 17/2015, de 16 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. (BOG 22-06-2015)

La Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, ha reformado la normativa vigente en el Territorio Histórico de Gipuzkoa en cuanto al gravamen de las rentas obtenidas por las personas jurídicas y las demás entidades sometidas al citado impuesto, tanto desde el punto de vista sistemático como en cuanto a la regulación sustantiva del tributo.

La Norma Foral remite en múltiples apartados a un desarrollo reglamentario posterior tanto respecto de los aspectos procedimentales de las diferentes solicitudes o procedimientos de vinculación administrativa previa como en referencia a la precisión de determinados conceptos contenidos en la regulación.

Además, la transición entre la normativa derogada y la nueva regulación plantea una serie de supuestos en los que es preciso el ejercicio de determinadas opciones o la tramitación de determinadas solicitudes por parte de los contribuyentes, lo que hace que sea preciso el desarrollo reglamentario de la nueva Norma Foral del impuesto.

En este mismo sentido, es de destacar la existencia de determinados aspectos novedosos en la regulación del Impuesto sobre Sociedades que precisan, para poder ser aplicados plenamente, de una mayor concreción en su formulación o del desarrollo de las normas reglamentarias a que remite la Norma Foral del impuesto.

El Decreto Foral tiene, por tanto, la finalidad de acometer el desarrollo reglamentario de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, mediante la aprobación de su Reglamento, que completa la regulación normativa de este impuesto y otorga seguridad jurídica a los contribuyentes desde el primer período impositivo en que resulta de aplicación la nueva normativa.

DECRETO FORAL 3/2015, de 24 de junio, de determinación de los departamentos de la Diputación Foral de Gipuzkoa, y de sus áreas de actuación y funciones. (BOG 25-06-2015)

DECRETO FORAL 5/2015, de 25 de junio, por el que se modifica el Decreto Foral 3/2015, de 24 de junio, de determinación de los departamentos de la Diputación Foral de Gipuzkoa, y de sus áreas de actuación y funciones. (BOG 26-06-2015)

DECRETO FORAL 2/2015, de 24 de junio, sobre declaración del cese en sus funciones de los diputados y diputadas forales de la Diputación Foral cesante. (BOG 25-06-2015)

DECRETO FORAL 4/2015, de 24 de junio, sobre nombramiento de diputados y diputadas forales y tenientes de diputado general, y designación de secretario del Consejo de Gobierno Foral. (BOG 25-06-2015)

DECRETO FORAL 18/2015, de 25 de junio sobre estructura departamental básica de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG 26-06-2015) (Corrección de errores BOG 22-07-2015)

DECRETO FORAL 70/2015, de 28 de julio, por el que se modifica el Decreto Foral 18/2015, de 25 de junio, sobre estructura departamental básica de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG 29-07-2015)

DECRETO FORAL 73/2015, de 28 de julio, por el que se modifican para 2015 determinados tipos de retención e ingreso a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. (BOG 30-07-2015)

El Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, ha introducido en el ordenamiento tributario de terri-

torio común determinadas medidas de carácter temporal (desde el 12 de julio de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2015), entre las que se encuentra la reducción, con carácter general, de los tipos de retención tanto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como del Impuesto sobre Sociedades.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece que en la exacción de determinadas retenciones e ingresos a cuenta, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

En particular, en cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se trata de las retenciones e ingresos a cuenta aplicables a los rendimientos derivados de la realización de actividades profesionales, a los del capital mobiliario (exceptuados los procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen) y a los premios. En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, por su parte, se refiere al tipo de retención aplicable con carácter general (art. 55.1.a) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 17/2015, de 16 de junio).

En consecuencia, se procede a introducir en el ordenamiento tributario guipuzcoano la modificación referida en cumplimiento de lo dispuesto en el Concierto Económico.

De este modo, en los citados impuestos, desde el 12 de julio hasta el 31 de diciembre de 2015, los tipos de retención aplicables se reducen al 19,5%, salvo el tipo de retención aplicable a los rendimientos de actividades profesionales, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desciende a un 15% y a un 7% en determinados supuestos.

DECRETO FORAL 79/2015, de 1 de septiembre, por el que se modifican para 2015 los tipos de retención e ingreso a cuenta derivados del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles y de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva. (BOG 02-09-2015)

El Real Decreto-ley 9/2015, citado ya en relación al Decreto Foral 73/2015, introduce, asimismo determinadas reducciones en tipos de retención en los que los Territorios Históricos pueden diferenciarse con respecto a los aprobados en territorio común. Ello no obstante, viene siendo criterio habitual mantener similares tipos de retención incluso en esos casos.

Es por ello que tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades, se reduce el tipo de retención de los rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles y de las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva.

En los citados impuestos, el tipo aplicable a dichas rentas se reduce al 19,5%, desde la entrada en vigor de este decreto foral hasta el 31 de diciembre de 2015.

DECRETO FORAL-NORMA 2/2015, de 20 de octubre, por el que se modifican el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. IS, IRNR E ITPyAJD (BOG 27-10-2015).

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 20.dos que, aun cuando el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco, en lo que se refiere al régimen de grupos fiscales, en todo caso se aplicará idéntica normativa a la establecida por el Estado para la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo.

En el mismo sentido, su artículo 21 establece que el Impuesto sobre la Renta de No Residentes es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas

en cada momento por el Estado, excepto en el supuesto de rentas obtenidas mediante establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco.

En lo que al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se refiere, el artículo 30 establece que tendrá el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, salvo en las operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, que se regirán por la normativa común, en cuyo caso las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

La aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y otras normas tributarias, y de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, ha incorporado modificaciones en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de No Residentes en cuanto a la imposición de las rentas obtenidas por contribuyentes sin establecimiento permanente y en el concepto de grupo fiscal del Impuesto sobre Sociedades, de obligada incorporación en la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa

Por su parte, la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 contempla una modificación en su artículo 64 relacionada con las operaciones societarias de los fondos de capital riesgo.

Por último, el Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico, dispone en su articulado la modificación de determinados tipos de gravamen en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en cuanto a la imposición de las rentas obtenidas por contribuyentes sin establecimiento permanente.

Las modificaciones introducidas en los referidos tributos por las disposiciones estatales indicadas deben ser incorporadas a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa con la mayor celeridad, en cumplimiento de lo dispuesto en el Concierto Económico, dado que son de inmediata aplicación en dicho territorio desde su entrada en vigor y efectos.

ORDEN FORAL 5/2015, de 15 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas. (BOG 23/01/2015)

ORDEN FORAL 15/2015, de 22 de enero, por la que se aprueba el modelo 560 «Impuesto Especial sobre la Electricidad. Autoliquidación» y se establece la forma y plazo de presentación. (BOG 28/01/2015). (Corrección de errores BOG 23/02/2015)

ORDEN FORAL 0046/2015, de 2 de febrero, por la que se modifican los modelos 322 y 353 del impuesto sobre el valor añadido. (BOG 04/02/2015)

ORDEN FORAL 0047/2015, de 2 de febrero, por la que se modifican los modelos 300, 310, 320, 330 y 370 del impuesto sobre el valor añadido. (BOG 04/02/2015)

ORDEN FORAL 0048/2015, de 2 de febrero, por la que se aprueba el modelo 136 «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. Autoliquidación», así como las formas y plazos de presentación e ingreso. (BOG 04/02/2015)

ORDEN FORAL 49/2015, de 2 de febrero, por la que se aprueban los modelos 591 «Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Declaración anual de operaciones con contribuyentes» y 588 «Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación por cese de actividad de enero a octubre» y se establece la forma y plazo de presentación. (BOG 04-02-2015)

(Corrección de errores BOG 27-02-2015)

ORDEN FORAL 122/2015, de 26 de marzo, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas correspondientes al período impositivo 2014, así como las formas, plazos y lugares de presentación e ingreso. (BOG 07-04-2015)

ORDEN FORAL 131/2015, de 30 de marzo, por la que se actualizan los requisitos para acceder a la condición de entidad colaboradora en la gestión recaudatoria de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG 20-04-2015)

ORDEN FORAL 166/2015, de 16 de abril, por la que se aprueba el modelo 368 «Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación» y se establece el procedimiento para su presentación. (BOG 21-04-2015)

ORDEN FORAL 173/2015, de 22 de abril, por la que se aprueba el modelo 586 «Declaración recapitulativa de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero», y se establece la forma y procedimiento para su presentación. (BOG 27-04-2015

ORDEN FORAL 270/2015, de 1 de junio, por la que se aprueban los modelos 210, 211 y 213 de declaración del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación, y se desarrollan determinadas normas relativas a la tributación de no residentes. (BOG 08-06-2015)

ORDEN FORAL 293/2015, de 9 de junio por la que se declara la exención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del premio al «Cortometraje más innovador» convocado por el Festival Internacional de Cine de San Sebastián. (BOG 17-06-2015)

ORDEN FORAL 310/2015, de 15 de junio, por la que se regulan determinados aspectos relativos a los medios de cobro en la recaudación de los ingresos de derecho público gestionados por los departamentos de la Diputación Foral, a excepción de los que correspondan al Departamento de Hacienda y Finanzas. (BOG 19-06-2015)

ORDEN FORAL 319/2015, de 16 de junio, por la que se aprueban los precios medios de venta de determinados elementos de transporte no incluidos en la Orden Foral 5/2015, de 15 de enero, aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas. (BOG 22-06-2015)

ORDEN FORAL 322/2015, de 17 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 2014, así como la forma, lugar y plazo de presentación e ingreso. (BOG 23-06-2015)(Corrección de errores BOG 06-07-2015)

ORDEN FORAL 343/2015, de 22 de junio, por la que se aprueba el modelo 411 «Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito. Autoliquidación» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación. (BOG 25-06-2015)

ORDEN FORAL 500/2015, de 1 de octubre, por la que se establecen los supuestos y condiciones para el pago mediante transferencia bancaria de deudas tributarias. (BOG 07-10-2015).

ORDEN FORAL 501/2015 de 1 de octubre por la que se aprueba la carta de servicios del Impuesto de Sociedades correspondiente a los años 2015 y 2016. (BOG 08-10-2015). CORRECCIÓN DE ERRORES (BOG 15-10-2015).

RESOLUCIÓN de 14 de enero de 2015, de la Presidencia de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del Decreto Foral-Norma 2/2014, de 22 de diciembre, para determinar el alcance de la prórroga presupuestaria en materia tributaria a partir del 1 de enero de 2015. (BOG 22-01-2015)

CONVENIOS para la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y del Impuesto sobre Actividades Económicas entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y los Ayuntamientos guipuzcoanos. (BOG 08-01-2015)

CONVENIOS de colaboración entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y los Ayuntamiento guipuzcoanos para la recaudación en ejecutiva de los ingresos de derecho público propios de éstos. (BOG 08-01-2015)

CONVENIOS de colaboración suscritos en materia de cesión recíproca de información de carácter tributario. (BOG 19-01-2015). (Corrección de errores BOG 13-02-2015)

CONVENIOS de colaboración suscritos para la cesión de información de carácter tributario. (BOG 19-01-2015)

PLAN DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA para el año 2015. (BOG 01-04-2015).

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (ENERO - OCTUBRE 2015)

1. INTRODUCCIÓN

    1.1. Presidencia de Letonia: 1 enero – 30 junio 2015

    1.2. Presidencia de Luxemburgo: 1 julio – 31 diciembre 2015

2. FISCALIDAD DEL AHORRO

3. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

    3.1. Dimensión europea de BEPS

    3.2. Propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes

    3.3. Propuesta de refundición de la Directiva 2003/49/CE relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros

    3.4. Propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades

    3.5. Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas

4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

    4.1. Cambios en 2015

    4.2. Divergencia en materia de IVA

5. COOPERACION, FRAUDE Y DISCRIMINACIÓN FISCAL

    5.1. Transferencia fiscal

5.2. Propuesta de modificación de la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (resoluciones fiscales y fijación de precios de transferencia).

6. PROCEDIMIENTOS

6.1. Dictámenes motivados

6.2. Recursos ante el Tribunal de Justicia de la UE

6.3. Sentencias del Tribunal de Justicia de la UE

6.4. Ayudas de Estado

7. INFORMES Y PUBLICACIONES

1. INTRODUCCIÓN

En esta introducción se relatan las actividades llevadas a cabo y previstas hasta diciembre de 2015 por el Consejo de Ministros Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea (ECOFIN) bajo las presidencias de Letonia y Luxemburgo.

1.1. Presidencia de Letonia: 1 enero – 30 junio 2015

Letonia asumió la Presidencia semestral del Consejo de la UE a partir del 1 de enero de 2015. Su programa y actividades se pueden resumir en los siguientes apartados.

Plan de inversiones

Según la Presidencia letona, el "Plan de Inversiones para Europa" del Presidente de la Comisión Europea (Plan Juncker) llegó en el momento adecuado y requirió la puesta en marcha inmediata de diversas acciones en todos sus ejes. Con el fin de aplicar las decisiones tomadas en diciembre de 2014 por los Jefes de Estado y de Gobierno, la Presidencia de Letonia estableció un ambicioso plan para ponerse de acuerdo sobre la propuesta de creación de un Fondo Europeo de Inversiones Estratégicas (FEIE), el núcleo del Plan Juncker, que se espera que movilice al menos 315.000 millones de euros en inversiones tanto privadas como públicas. Para el cumplimiento de este plan, la Presidencia de Letonia estableció un Grupo de Trabajo ad hoc sobre el FEIE que se centró en la consecución de los resultados en el plazo fijado por el Consejo Europeo.

Otro aspecto del Plan de Inversiones es el de actuar rápidamente para liberar el potencial del mercado interior de la UE con el fin de hacer el clima de inversión mucho más favorable. La Presidencia de Letonia garantizó una discusión coordinada en las áreas pertinentes, en particular en el mercado digital. La Presidencia de Letonia se declaró dispuesta a cooperar estrechamente con todas las partes interesadas, incluida la Comisión Europea, el Parlamento Europeo y el Banco Europeo de Inversiones, con el fin de hacer progresos sustanciales en el Plan de Inversiones en su totalidad.

Semestre Europeo

El Semestre Europeo entró en su quinto ciclo durante la Presidencia de Letonia. El Semestre demostró su importancia en la mejora de la coordinación de la política económica y fiscal en la UE. En línea con los trabajos generales, la Presidencia de Letonia garantizó el buen funcionamiento del proceso, a la vez que implementó cambios como se recomendaba en la Encuesta Anual sobre el Crecimiento para 2015.

Además, con el fin de aportar un valor añadido al proceso del Semestre Europeo, para fomentar la coordinación de la política económica y promover discusiones políticas, la Presidencia de Letonia organizó un debate horizontal durante la reunión del Consejo de marzo, sobre reformas estructurales clave, principales desafíos en su implementación y buenas prácticas.

La gobernanza económica

Con base en la revisión de la Comisión de la legislación del Six Pack y del Two Pack, la Presidencia de Letonia animó la participación de todos los interesados en las discusiones sobre la simplificación del sistema y la exploración de la flexibilidad de que disponen en el marco.

Aplicación del Pacto de Estabilidad y Crecimiento

Para el buen funcionamiento de la Unión Económica y Monetaria son esenciales normas creíbles. El Pacto de Estabilidad y Crecimiento es la piedra angular de la gobernanza económica europea. La forma en que se lleva a cabo tiene un impacto en la confianza en las finanzas públicas de los Estados miembros. Con el fin de garantizar la aplicación del Pacto de Estabilidad y Crecimiento y el procedimiento de desequilibrios macroeconómicos, la Presidencia de Letonia, siguiendo las propuestas de la Comisión Europea, proporcionó el marco necesario para las discusiones en los Consejos ECOFIN de marzo, mayo y junio.

Fortalecimiento de la Regulación de los Mercados Financieros

La Presidencia continuó con el fortalecimiento de la regulación de los mercados financieros para mejorar la confianza del consumidor en el buen funcionamiento de los mercados financieros y en los intermediarios. Los mercados financieros y de capital eficientes son claves para la recuperación de la economía real en la UE.

La Presidencia supervisó los avances y facilitó los debates políticos sobre la aplicación de los mecanismos de la Unión Bancaria. En particular, se hizo seguimiento del progreso de la Junta de Resolución Individual con el objetivo de garantizar el buen funcionamiento de ese mecanismo de reciente creación.

La Presidencia de Letonia se basó en los progresos realizados por la Presidencia anterior, sobre la propuesta de Reforma Estructural Bancaria y apuntó a un enfoque creíble y bien equilibrado para hacer frente a los riesgos sistémicos de los bancos "demasiado grandes para quebrar". En línea con las prioridades generales de la UE, se examinó la propuesta desde el ángulo del crecimiento y el empleo para garantizar que el crédito puede seguir fluyendo hacia las actividades económicas en Europa.

En el mismo sentido, la Presidencia entabló negociaciones a tres bandas para llegar a un acuerdo político con el Parlamento Europeo sobre las medidas de acompañamiento que tienen por objeto aumentar la transparencia de las operaciones de financiación de valores.

Con el objetivo de permitir que los negocios, los consumidores y las empresas puedan aprovechar toda la gama de beneficios del mercado interior de la UE, incluido el comercio electrónico, la Presidencia trabajó para la finalización de los debates sobre la nueva Directiva de Servicios de Pago (PSD2). La adopción con éxito de esta propuesta podrá mejorar el marco de los pagos para satisfacer mejor las necesidades de un mercado de pagos europeo efectivo, contribuyendo plenamente a un entorno de pagos que facilita la competencia, la innovación y la seguridad en beneficio de todas las partes interesadas y los consumidores en particular.

La Presidencia de Letonia se marcó como objetivo finalizar las negociaciones con el Parlamento Europeo sobre el reglamento Benchmarks (referencias), restaurando así la confianza en la integridad de los puntos de referencia. Es crucial encontrar el enfoque adecuado en el reglamento con el fin de mejorar la confianza en las referencias e índices, para facilitar la prevención y detección de su manipulación, y para aclarar la responsabilidad y la supervisión de las referencias por las autoridades.

En el sector de los seguros, la Presidencia de Letonia trabajó sobre la Directiva de Mediación de Seguros (IMD) con el objetivo de alcanzar el acuerdo definitivo con el Parlamento Europeo. Las nuevas normas sobre distribución de seguros mejorarán la transparencia y la información proporcionada al titular de la póliza de seguro y, además aclararán las normas y el acceso al mercado para los distribuidores de seguros en la UE. La Directiva también tiene como objetivo garantizar la coherencia con otros archivos de servicios financieros, especialmente en lo que se refiere a la venta de los productos de seguros que tienen un elemento de inversión, teniendo en cuenta las especificidades de la distribución de seguros en toda la UE.

En el ámbito de las pensiones de jubilación, se revisó la Directiva sobre las actividades y la supervisión de fondos de pensiones del empleo (IORP2), cuyo objetivo es facilitar el ahorro de pensiones del empleo en la UE.

Fiscalidad

En el ámbito de la fiscalidad, la Presidencia de Letonia continuó el trabajo de la lucha contra el fraude fiscal, la evasión y la elusión. Este trabajo incluyó tanto iniciativas existentes como nuevas iniciativas de la Comisión.

En el ECOFIN de enero, el Consejo modificó la Directiva sobre sociedades matrices y filiales, añadiendo una cláusula contra las prácticas abusivas para prevenir la elusión fiscal y la planificación fiscal abusiva por parte de los grupos empresariales.

El objetivo era poner fin al uso indebido de la Directiva y lograr una mayor coherencia en su aplicación en distintos Estados miembros. La cláusula contra las prácticas abusivas impedirá que los Estados miembros concedan las ventajas de la Directiva a empresas que no sean "auténticas", es decir, que se hayan constituido para obtener una ventaja fiscal sin reflejar la realidad económica.

Asimismo, teniendo en cuenta los recientes acontecimientos internacionales, la Presidencia letona tomó las medidas necesarias con el fin de iniciar discusiones para comenzar el trabajo sobre las cuestiones BEPS (Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, BEPS por sus siglas en inglés) que se discute en la OCDE/G20 en la UE.

En el ámbito de la fiscalidad directa, la Presidencia inició las discusiones siguientes a la luz de la dimensión de la BEPS de la UE:

- sobre la propuesta existente de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del impuesto de sociedades (BICCIS), teniendo en cuenta la coherencia de BEPS con la legislación de la UE.

- sobre la propuesta de modificación de la Directiva de intereses y cánones.

La Presidencia también supervisó las negociaciones sobre la revisión de los acuerdos con terceros países (Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza) en relación a la fiscalidad del ahorro.

Por otra parte, la Presidencia de Letonia también siguió la labor realizada por el grupo Código de Conducta de los regímenes fiscales perjudiciales, en particular con respecto a los regímenes "Patent Box" y las negociaciones con terceros países.

En cuanto a los impuestos indirectos, la Presidencia continuó las discusiones con respecto a las normas que rigen el tratamiento del IVA en los bonos con el objetivo de lograr un acuerdo sobre disposiciones mínimas necesarias para aclarar la situación jurídica en relación con los bonos que puedan verse afectados por las nuevas normas sobre el IVA que ya están en vigor desde el 1 de enero de 2015.

La Presidencia continuó trabajando en una propuesta destinada a reducir la carga administrativa y aumentar el cumplimiento tributario en la forma de la declaración estandarizada del IVA, aunque en la reunión del Grupo de Trabajo de 8 de junio, la Comisión manifestó que está estudiando retirar la propuesta porque varios Estados miembros están en contra de que la declaración normalizada de IVA sea obligatoria.

La Presidencia también apoyó el trabajo sobre la propuesta de Directiva que establece una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras (ITF).

1.2. Presidencia de Luxemburgo: 1 julio – 31 diciembre 2015

El 1 de julio de 2015 Luxemburgo asumió la Presidencia del Consejo de la Unión Europea por 12ª vez, en medio de señales de recuperación económica después de varios años de crisis económica y financiera. Este mandato se prolongará hasta el 31 de diciembre.

Según señala la Presidencia de Luxemburgo, la reciente crisis económica y financiera requiere la adopción de estrictas medidas de regulación para mejorar la estabilidad de las instituciones financieras europeas. Así que la puesta en marcha de la Unión Bancaria continúa bajo la Presidencia luxemburguesa. La crisis de la deuda soberana también mostró la necesidad de una disciplina presupuestaria mejorada y una mejor coordinación de las políticas económicas de los Estados miembros, entre las que se incluye una mayor convergencia a través de la aplicación del Semestre Europeo. Europa necesita un ambiente de inversión favorable para mantener su regreso al crecimiento sostenible y el empleo.

Tal como anuncia en su programa, la acción de la Presidencia luxemburguesa irá en línea con el Plan de Inversiones para Europa, que tiene como objetivo fomentar la inversión y movilizar los fondos disponibles en Europa para permitir la financiación de proyectos de inversión estratégicos con valor añadido para la UE. Para que los mercados de capital jueguen un papel importante en la financiación de la economía europea, es necesario eliminar los obstáculos a las inversiones transfronterizas, y diversificar y ampliar las fuentes de financiación.

Para ello, la Presidencia luxemburguesa apoyará plenamente la creación de la Unión de Mercados de Capital según lo propuesto por la Comisión Europea, que es esencial para mejorar el acceso a la financiación de las empresas europeas, incluidas las PYME.

Con el fin de mejorar la inversión y el acceso al capital dentro de la UE, la Comisión Europea ha propuesto la creación de la Unión de Mercados de Capital. En comparación con otras partes del mundo, las empresas europeas siguen siendo muy dependientes de los bancos para su financiación y usan relativamente menos los mercados de capital, haciendo que las economías europeas sean vulnerables a un endurecimiento de los préstamos bancarios. Hoy en día, los mercados de capital en Europa están aún fragmentados y el grado de integración de los mercados financieros en la UE ha disminuido desde la crisis. Para apoyar un retorno sostenible al crecimiento y a la creación de empleo, junto con otras reformas en el entorno empresarial, los mercados de capital tienen que desempeñar un papel más importante en la canalización de la financiación de la economía en toda la UE.

Por otro lado, el crecimiento sostenible, en este contexto de restricciones presupuestarias, no se puede lograr sin garantizar una fiscalidad justa para las empresas dentro de la UE. La Presidencia luxemburguesa tiene la intención de dar prioridad a la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal.

En este contexto, la Presidencia tratará, tan pronto como sea posible, de llegar a un acuerdo político sobre la propuesta en la transparencia y el intercambio automático de información sobre las normas fiscales.

En el ámbito de la fiscalidad directa, el Consejo evaluará el Plan de Acción de la Comisión en materia de tributación corporativa y tendrá en cuenta los desarrollos más recientes en los foros

internacionales. El progreso esperado en el contexto del trabajo de la OCDE sobre BEPS debe guiar las acciones emprendidas por la UE en este campo en el segundo semestre de 2015 con el fin de garantizar un enfoque coherente de la fiscalidad de las empresas multinacionales a través de las fronteras. La transparencia y el establecimiento de una "igualdad de condiciones" en todo el mundo son las condiciones de la eficacia para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

Asimismo, la Presidencia luxemburguesa prestará especial atención a la preservación del acervo del mercado interior, en particular, la libre circulación de capitales y al derecho de establecimiento. El Consejo ECOFIN informal que se celebró en Luxemburgo los días 11 y 12 de septiembre de 2015, facilitó los debates sobre estas cuestiones fiscales.

A la luz de esto, la Presidencia luxemburguesa tiene previsto también llevar adelante el trabajo sobre la propuesta de Directiva BICCIS, en particular sobre los aspectos transfronterizos de la propuesta que tienen por objeto abordar cuestiones BEPS relacionadas. Asimismo, la Presidencia continuará los debates sobre la Directiva de intereses y cánones.

Con el fin de hacer frente a los nuevos desafíos en el ámbito fiscal, debido sobre todo a cuestiones de BEPS, garantizando al mismo tiempo una competencia leal, la Presidencia luxemburguesa proseguirá los debates en el Grupo de Trabajo de Alto Nivel del Consejo sobre la labor futura del grupo Código de Conducta del Consejo sobre la fiscalidad de las empresas.

En el ámbito de la fiscalidad indirecta, la Presidencia luxemburguesa continuará los debates sobre el tema de fraude en el IVA, y las negociaciones sobre la declaración normalizada de IVA y el tratamiento del IVA de los bonos de acuerdo a los avances logrados en estos expedientes en el primer semestre de 2015. No obstante, hay que apuntar que tanto las negociaciones sobre la declaración normalizada como sobre el tratamiento de los bonos están en un punto muerto, por la falta de acuerdo entre los Estados miembros.

Por último, la Presidencia luxemburguesa facilitará el proceso de toma de decisiones para el Consejo para avanzar bajo una cooperación reforzada en el Impuesto de las Transacciones Financieras (ITF) y garantizar una discusión transparente que implique a todos los Estados miembros.

2. FISCALIDAD DEL AHORRO

La Presidencia letona anunció, al inicio del primer semestre de 2015, que haría un seguimiento de las negociaciones de los acuerdos con terceros países (Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza) sobre la fiscalidad del ahorro y revisaría la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro.

El Consejo de Ministros adoptó, el 24 de marzo de 2014, la Directiva 2014/48/UE 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. El acuerdo alcanzado fue un importante avance. Supuso ampliar el alcance de la información que deben intercambiarse automáticamente los Estados miembros sobre los rendimientos del ahorro.

Sin embargo, algunos objetivos de la Directiva en materia de fiscalidad del ahorro de la UE quedaron rápidamente superados por la revisión de la Directiva sobre cooperación administrativa, de diciembre de 2014. En virtud de ésta, todos los Estados miembros adquieren el compromiso de intercambiarse automáticamente información sobre todo el espectro de la información financiera a efectos fiscales, conforme a la nueva norma internacional de la OCDE. Las disposiciones de fondo y de procedimiento anteriormente contenidas en la Directiva en materia de fiscalidad del ahorro de la UE se incluyen ahora en el ámbito de aplicación, mucho más extenso, de la Directiva sobre cooperación administrativa.

Con el fin de evitar la duplicación y el solapamiento de la legislación de la UE en este ámbito, la Comisión Europea propuso derogar la Directiva en materia de fiscalidad del ahorro, dentro del paquete de medidas de transparencia fiscal presentadas el 18 de marzo de 2015. De este modo,

las empresas y las administraciones tributarias dispondrán de un marco legislativo más simple y racional.

3. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

3.1. Dimensión europea de BEPS

La interdependencia económica a escala mundial y la interacción de las normas tributarias nacionales puede dar lugar a la doble imposición o la doble no imposición de las empresas multinacionales. Por esta razón, la OCDE presentó, en julio de 2013, el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS por sus siglas en inglés) para mejorar las normas internacionales en materia tributaria. El Plan de Acción constata una serie de deficiencias en las normas fiscales y niveles de imposición internacionales en vigor que pueden aprovecharse para reducir la base imponible en otros territorios y trasladar elementos de la base imponible para disminuir la carga tributaria global.

Desde la perspectiva de la UE, las lagunas existentes en las normas fiscales y niveles de imposición internacionales constituyen un obstáculo para el buen funcionamiento del mercado interior, el cual abarca 28 regímenes fiscales diferentes. La Comisión Europea considera importante explorar las posibles sinergias entre el debate sobre el Plan de Acción BEPS que tiene lugar actualmente a escala internacional y las discusiones entabladas dentro de la Unión con el fin de lograr soluciones viables en el territorio de la UE, teniendo en cuenta las obligaciones impuestas por el Tratado de la UE, así como de promover los intereses de la UE a la hora de fijar normas internacionales. La Comisión reconoce, asimismo, que las medidas adoptadas a nivel de la UE pueden contribuir a la consecución de los objetivos establecidos en el Plan de Acción BEPS.

Con ánimo de buscar estas sinergias, la Presidencia letona presentó, el 21 de enero, en el Grupo de Trabajo de fiscalidad del Consejo una hoja de ruta sobre el BEPS en la UE que incluía temas abiertos a debatir (IRD, aspectos internacionales de la BICCIS, etc.) y nuevas iniciativas (intercambio de información sobre resoluciones fiscales, etc.).

En el Consejo ECOFIN de 10 de marzo, la Presidencia informó a los Ministros sobre el trabajo previsto para detener el fraude fiscal, la evasión fiscal y la elusión fiscal en materia de fiscalidad de las empresas en relación con BEPS.

Por su parte, a principios de octubre, la OCDE presentó, tras dos años de trabajo, el paquete de 15 medidas que forman el proyecto OCDE/G20 sobre BEPS para llevar a cabo una reforma integral, coherente y coordinada de la normativa tributaria internacional. El proyecto OCDE/G20 sobre BEPS dota a los distintos Estados de soluciones para limitar los "vacíos normativos" existentes a nivel internacional que permiten que los beneficios de las empresas "desaparezcan" o sean trasladados artificialmente hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que se desarrolla una escasa o inexistente actividad económica.

Las estimaciones más prudentes indican que los resultados de BEPS se traducen en unas pérdidas globales de recaudación en el ámbito del impuesto sobre sociedades de entre el 4% y el 10%, es decir, de 100 a 240 mil millones de dólares estadounidenses al año. En el caso de los países en vías de desarrollo el impacto potencial es particularmente mayor, dado que su dependencia en la recaudación por este impuesto es generalmente más alta.

El paquete definitivo de medidas BEPS incluye nuevos estándares mínimos que establecen requisitos sobre: los "informes país por país" (country by country reporting) que, por primera vez, brindarán a las administraciones tributarias una visión global de las operaciones de las empresas multinacionales; la prevención del abuso de los tratados, lo que se conoce como "treaty shopping", para erradicar el uso de sociedades "canalizadoras de inversiones" (tipo conduit); la limitación a las prácticas tributarias perniciosas, principalmente en el ámbito de la propiedad intelectual y mediante el intercambio automático de ciertas determinaciones o acuerdos entre la administración y el contribuyente (tax rulings); y, por último,

procedimientos de acuerdo mutuo efectivos, con el fin de garantizar que la lucha contra la doble no imposición (o desimposición) no genere situaciones de doble imposición.

Además, el paquete BEPS analiza, por un lado, las directrices relativas a la aplicación de las normas de precios de transferencia encaminadas a impedir que los contribuyentes recurran a ciertas entidades, como son las denominadas cash boxes, establecidas en países de baja o nula tributación, que sirven para evitar impuestos sobre sus beneficios y, por otro, redefine el concepto clave de "establecimiento permanente" para poner fin al uso de acuerdos que impiden determinar la existencia de una presencia fiscalmente imponible en un determinado país por remitirse a una definición obsoleta.

Igualmente, el paquete BEPS proporciona a los gobiernos una serie de medidas nuevas cuya implementación debe realizarse a través de modificaciones de las normas de derecho interno, incluyendo normas fortalecidas sobre Compañías Extranjera Controladas (CFC), un enfoque común para limitar la erosión de las bases imponibles mediante la deducibilidad de intereses y nuevas normas para neutralizar los mecanismos híbridos, que pueden producir la doble no imposición a través de complejos instrumentos financieros.

Cerca de 90 países han aunado esfuerzos y trabajan conjuntamente en el desarrollo de un instrumento multilateral capaz de incorporar las medidas del paquete BEPS a la red de convenios bilaterales en vigor. Este instrumento podrá ser firmado por todos los países interesados en 2016.

Se prevé que los resultados de los trabajos realizados en el marco de BEPS se presenten a los dirigentes del G20 en la Cumbre que tendrá lugar en Antalya (Turquía), los días 15 y 16 de noviembre de 2015. Una vez presentadas las medidas, habrá un enfoque hacia el diseño y la puesta en marcha de un marco inclusivo para el seguimiento de BEPS y el apoyo en la implementación de las medidas, en el que todos los países y jurisdicciones interesadas participarán en igualdad de condiciones.

3.2. Propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes

El 27 de enero, el Consejo ECOFIN modificó la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros, añadiendo una cláusula contra las prácticas abusivas para prevenir la elusión fiscal y la planificación fiscal abusiva por parte de los grupos empresariales. El objetivo de la cláusula anti-abuso es poner fin al uso indebido de la Directiva y lograr una mayor coherencia en su aplicación en distintos Estados miembros. La cláusula impedirá que los Estados miembros concedan las ventajas de la Directiva a empresas que no sean "auténticas", esto es, que se hayan constituido únicamente para obtener una ventaja fiscal sin reflejar la realidad económica.

3.3. Propuesta de refundición de la Directiva 2003/49/CE relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros

El 19 de junio, el Consejo ECOFIN debatió la propuesta de refundición de la Directiva IRD.

Se discutió, en particular, la posible adopción, como un primer paso, de una cláusula anti-abuso para evitar que la Directiva sea utilizada por empresas multinacionales para la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva.

Con el fin de avanzar en esta propuesta presentada por la Comisión Europea en noviembre de 2011, la Presidencia propuso llegar a un acuerdo en primer lugar sobre la cláusula anti-abuso y, posteriormente, el Consejo debatirá los elementos restantes, incluyendo la imposición mínima efectiva.

Mientras que una amplia mayoría de Estados miembros apoya la propuesta de la Presidencia de dividir la propuesta, algunos Estados miembros señalaron su preferencia por un enfoque más ambicioso.

3.4. Propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)

Los debates en el Grupo de Trabajo del Consejo de fiscalidad directa sobre esta propuesta de Directiva se vienen desarrollando desde 2011 sin producirse grandes avances.

Dada esta circunstancia, la Comisión Europea presentó, el 17 de junio, un Plan de Acción en el que establece un nuevo planteamiento sobre el impuesto de sociedades en la UE. Se trata un plan de acción para un impuesto de sociedades más equitativo y más eficiente en la UE.

Este Plan de Acción expone una serie de iniciativas para hacer frente a la elusión fiscal, garantizar unos ingresos sostenibles y reforzar el mercado único para las empresas. Las acciones clave propuestas son:

- Relanzamiento de la BICCIS. La Comisión relanzará su propuesta relativa sobre BICCIS, como solución integral para la reforma del impuesto de sociedades. Se empezará a trabajar inmediatamente en una nueva propuesta para introducir con carácter obligatorio una BICCIS conforme a un enfoque progresivo. Esto permitirá que los Estados miembros avancen más rápidamente para hacer efectiva la base imponible común. La consolidación se introducirá en una segunda etapa, ya que este ha sido hasta ahora el elemento más complejo en las negociaciones. La Comisión presentará esta nueva propuesta lo antes posible en 2016.

- Garantizar la imposición efectiva. La Comisión propone medidas para subsanar lagunas legislativas, mejorar el sistema de precios de transferencia y aplicar normas más estrictas a los regímenes fiscales preferenciales, entre otras cosas.

- Incrementar la transparencia. El Plan de Acción expone los próximos pasos para un aumento de la transparencia fiscal, dentro de la UE y en relación con terceros países, sobre la base de las medidas ya contempladas en el paquete de medidas de transparencia fiscal, adoptado en marzo. Con el fin de poner en marcha una actuación más abierta y uniforme de la UE frente a las jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal, la Comisión ha publicado una lista paneuropea de terceros países y territorios incluidos en una lista negra por los Estados miembros.

Asimismo, la Comisión puso en marcha una consulta pública sobre la transparencia en materia de impuesto de sociedades. El objetivo era recopilar opiniones acerca de si las empresas deben estar obligadas a revelar públicamente determinada información fiscal, en concreto a través de la publicación de informes por país. La consulta, junto con el trabajo de evaluación de impacto que la Comisión está llevando a cabo, ayudará a conformar las futuras decisiones políticas que se adopten sobre esta cuestión.

La Presidencia luxemburguesa tiene previsto llevar adelante el trabajo sobre BICCIS, en particular sobre los aspectos transfronterizos de la propuesta que tienen por objeto abordar cuestiones BEPS relacionadas, hasta que se presente la nueva propuesta sobre BICCIS en 2016.

3.5 Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas

A principios de 2015 los Estados miembros discutieron sobre si reforzar o no el mandato del grupo Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas.

Posteriormente, en el grupo se ha trabajado sobre las Orientaciones sobre los Establecimientos Permanentes (EP) y entidades híbridas, la notificación de regímenes para Rollback (desmantelamiento) y Standstill (statu quo), los regímenes "Patent Box", las prácticas Administrativas– Model instruction (modelo tipo) en el intercambio de información y los vínculos con terceros países.

4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

4.1. Cambios en 2015

A partir del 1 de enero de 2015, todas las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos se gravan en el lugar al que pertenezca el cliente. Con el fin de garantizar la correcta tributación de estos servicios, las empresas tanto de la UE como de terceros países tienen que determinar la condición de su cliente (es decir, si se trata de una persona que tiene la condición de sujeto pasivo o que no la tiene) y el lugar (en qué país de la UE o fuera de la UE) al que pertenece ese cliente.

Esta modificación surge a partir de los cambios en las normas relativas al lugar de prestación de servicios en el sistema del IVA comunitario adoptado en 2008 como parte del "Paquete IVA"[1].

La razón subyacente de estos cambios fue alinear el régimen del IVA de estos servicios con uno de los principios esenciales del IVA que establece que, siendo un impuesto sobre el consumo, sus ingresos deben abonarse al Estado miembro en el que se consuman los bienes o servicios.

4.2. Divergencia en materia de IVA

La recaudación del IVA no ha demostrado una mejora significativa en los Estados miembros de la UE, según las últimas cifras publicadas por la Comisión Europea en un informe de septiembre de 2015[2], basado en datos de 2013.

El importe total del IVA perdido en toda la UE se estima en 168.000 millones de euros, según el informe. Esto equivale al 15,2% de la pérdida de ingresos debido al fraude y la evasión, la elusión fiscal, las quiebras, las insolvencias financieras y el error de cálculo en 26 Estados miembros (en el informe no se incluyen los datos ni de Croacia ni de Chipre).

A la vez que se establecen datos detallados sobre la diferencia entre el importe del IVA adeudado y el importe efectivamente percibido en los Estados miembros en 2013, el último estudio sobre la divergencia en materia de IVA da una indicación de la eficacia de la aplicación del IVA y las medidas de cumplimiento. También se presentan las principales tendencias en la recaudación del IVA, junto con un análisis del impacto de las decisiones del clima y de la política económica en los ingresos del IVA. En 2013, estas divergencias de IVA estimadas de los Estados miembros oscilaron entre el 4% de Finlandia, los Países Bajos y Suecia y el 41% de Rumanía.

El estudio de la divergencia de IVA publicado por la Comisión es parte de su trabajo para reformar el sistema de IVA en Europa y tomar medidas drásticas contra el fraude y la evasión fiscal. La Comisión Europea ya ha identificado acciones clave y ha adoptado una serie de medidas para ayudar a los Estados miembros a este efecto.

En primer lugar, son esenciales una postura más dura contra la evasión y una aplicación normativa más estricta a nivel nacional. La reforma del IVA puesta en marcha en diciembre de 2011 ya ha proporcionado herramientas importantes para garantizar una mejor protección contra el fraude del IVA, mientras que el mecanismo de reacción rápida permite a los Estados miembros reaccionar de manera mucho más rápida y eficaz a los casos de fraude repentinos y a gran escala. La Comisión también apoya a la red Eurofisc con el fin de fortalecer las capacidades de los Estados miembros para luchar contra las redes fraudulentas transfronterizas mediante el intercambio de información.

En segundo lugar, la Comisión ha trabajado para ayudar a simplificar los sistemas tributarios, lo que facilita que los contribuyentes cumplan con las

[1] Véase la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO L 44, de 20.2.2008, p. 11)

http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008L0008&rid=2

[2] BARBONE, Luca; et al. (2015): Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States - 2015 Report, CBP Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, La Haya (Países Bajos). Disponible en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf

reglas. Por ejemplo, las medidas para facilitar la facturación electrónica y las disposiciones especiales para las pequeñas empresas que entraron en vigor en 2013. Y desde el 1 de enero de 2015, una ventanilla única permite a las empresas que prestan servicios electrónicos, de radiodifusión y de telecomunicaciones, presentar una única declaración de IVA de todas sus actividades en toda la UE.

En tercer lugar, los Estados miembros tienen que reformar sus sistemas fiscales nacionales y modernizar sus administraciones con el fin de reducir esta brecha de IVA.

La Comisión ha propuesto posibles medidas para cumplir estos objetivos y, cuando así se lo soliciten, apoyará a los Estados miembros mediante la coordinación de actividades de asistencia técnica.

5. COOPERACION, FRAUDE Y DISCRIMINACIÓN FISCAL

5.1. Transferencia fiscal

El Colegio de Comisarios mantuvo, el pasado 18 de febrero, un primer debate de orientación sobre las acciones clave que se podrían impulsar para garantizar un planteamiento más transparente y más justo de la fiscalidad en la UE. Un objetivo clave es que las empresas estén sujetas a tributación allí donde tengan lugar las actividades económicas que generen los beneficios y no puedan dejar de contribuir en la medida que les corresponda mediante una planificación fiscal agresiva. A este respecto, existe un claro consenso en el Colegio de Comisarios sobre la especial atención que ha de prestarse a la mejora de la transparencia fiscal en el ámbito de la imposición de sociedades. Los Comisarios acordaron presentar en marzo una serie de medidas de fomento de la transparencia fiscal.

El 18 de marzo, la Comisión Europea presentó un paquete de medidas sobre transparencia fiscal, dentro de su programa de lucha contra la elusión del impuesto de sociedades y la competencia fiscal perniciosa en la UE. El paquete tiene por objeto garantizar que los Estados miembros dispongan de la información necesaria para proteger sus bases imponibles e identificar con eficacia a las empresas que intentan eludir el pago de la parte de impuestos que les corresponde.

El paquete contiene las siguientes medidas:

- una propuesta de Directiva destinada a introducir el intercambio automático de información entre los Estados miembros en relación con sus resoluciones fiscales (propuesta de Directiva que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad). Se pretende que los Estados miembros dispongan de la información necesaria para proteger sus bases imponibles e identificar con eficacia a las empresas que intentan eludir el pago de la parte de impuestos que les corresponde, logrando una mayor cooperación entre éstos en lo referente a sus resoluciones fiscales transfronterizas.

- una Comunicación en la que se esbozan otras iniciativas: evaluación de la posible introducción de nuevos requisitos de transparencia destinados a las multinacionales; revisión del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas; cuantificación de la magnitud de la evasión y la elusión fiscales; y derogación de la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro.

Por otra parte, el Parlamento Europeo decidió establecer, el 12 de febrero, una Comisión Especial sobre resoluciones fiscales y otras medidas de naturaleza o efectos similares para examinar las prácticas en la aplicación del Derecho de la Unión en materia de ayudas estatales y fiscalidad en relación con las resoluciones fiscales y otras medidas de naturaleza o efectos similares adoptadas por los Estados miembros, en caso de que dichas prácticas resulten ser obra de un Estado miembro o de la Comisión.

5.2. Propuesta de modificación de la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ám-

bito de la fiscalidad (resoluciones fiscales y fijación de precios de transferencia).

En relación a las resoluciones fiscales, el Consejo ECOFIN de 19 de junio, debatió la propuesta de modificación de la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad entre las administraciones fiscales (resoluciones fiscales y fijación de precios de transferencia). La propuesta de Directiva toma en consideración los desarrollos dentro de la OCDE y su trabajo sobre medidas contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

El Consejo tomó nota del buen progreso de los trabajos. Todos los Estados miembros apoyaron los principales objetivos establecidos por la Comisión Europea. Manifestaron la intención de seguir trabajando a nivel técnico con el fin de que el Consejo pueda llegar a un acuerdo en el otoño de 2015.

El Consejo proporcionó igualmente una orientación para su posterior trabajo técnico sobre los siguientes temas: el alcance de la información a ser intercambiada; el calendario para el inicio de intercambio de información; el papel de la Comisión podría desempeñar en el contexto del intercambio de información entre los Estados miembros.

Posteriormente, en el Consejo ECOFIN de 6 de octubre se llegó a un acuerdo político sobre la propuesta de Directiva. Se mejora así la transparencia en las garantías dadas por los Estados miembros a las empresas acerca de cómo se calculan sus impuestos.

La Directiva exigirá a los Estados miembros que intercambien de modo automático información relativa a los acuerdos tributarios previos transfronterizos y a los acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia. Los Estados miembros que reciban la información podrán solicitar más información cuando proceda. Además, la Comisión podrá crear un repertorio central seguro, en el que se almacenará la información intercambiada. El repertorio estará a disposición de todos los Estados miembros y, en la medida en que sea necesario para el seguimiento de la correcta aplicación de la Directiva, de la Comisión.

La Directiva garantizará que, cuando un Estado miembro emita un acuerdo tributario o un acuerdo sobre valoración de precios de transferencia, cualquier otro Estado miembro afectado esté en condiciones de hacer un seguimiento de la situación y de la posible incidencia sobre sus ingresos fiscales.

Asimismo, el acuerdo sobre la Directiva está en consonancia con la evolución de la situación en el seno de la OCDE y sus trabajos BEPS.

La Directiva se adoptará en una próxima sesión del Consejo, una vez que el Parlamento Europeo haya emitido su dictamen y el texto se haya revisado en todas las lenguas oficiales.

Las nuevas normas serán de aplicación a partir del 1 de enero de 2017. Mientras tanto seguirán siendo de aplicación las obligaciones vigentes para el intercambio de información entre los Estados miembros.

Respecto de los acuerdos emitidos antes del 1 de enero de 2017, se aplicarán las normas siguientes: si los acuerdos previos transfronterizos y los acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia se han emitido, modificado o prorrogado entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2013, dicha comunicación se efectuará a condición de que estos sigan siendo válidos a 1 de enero de 2014; si los acuerdos previos transfronterizos y los acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia se han emitido, modificado o prorrogado entre el 1 de enero de 2014 y el 31 de diciembre de 2016, dicha comunicación se efectuará con independencia de que estos sigan o no siendo válidos.

Los Estados miembros tendrán la posibilidad (no la obligación) de excluir del intercambio de información los acuerdos tributarios previos y los acuerdos previos sobre valoración de precios de

transferencia a las empresas con un volumen de negocios neto anual inferior a 40 millones de euros a nivel de grupo, si dichos acuerdos tributarios previos y acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia se emiten, modifican o prorrogan antes del 1 de abril de 2016. No obstante, esta exención no se aplicará a las empresas que realicen principalmente actividades financieras o de inversión.

6. PROCEDIMIENTOS

6.1. Dictámenes motivados

26 de febrero de 2015

La Comisión insta a Finlandia a modificar su legislación sobre el impuesto aplicable a los vehículos de alquiler

La Comisión ha pedido oficialmente a **Finlandia** que modifique su legislación de modo que únicamente se cobre un importe proporcionado de impuesto cuando un residente finlandés registra un vehículo a motor que ha alquilado en otro Estado miembro. Se trata de situaciones en las que puede determinarse la duración precisa de utilización, por ejemplo mediante el contrato de alquiler. A la Comisión le preocupa que las condiciones y modalidades del sistema de reembolso puedan inducir a los clientes a no hacer uso de su libertad de ofrecer y recibir servicios de otros Estados miembros. La petición de la Comisión adopta la forma de dictamen motivado (segunda etapa del procedimiento de infracción). En ausencia de una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión podrá llevar a Finlandia ante el Tribunal de Justicia.

La Comisión insta a Irlanda a modificar su legislación sobre el impuesto aplicable a los vehículos de alquiler

La Comisión ha pedido oficialmente a **Irlanda** que modifique su legislación de modo que únicamente se cobre un importe proporcionado de impuesto cuando un residente irlandés registra un vehículo a motor que ha alquilado en otro Estado miembro. Se trata de situaciones en las que puede determinarse la duración precisa de utilización, por ejemplo mediante el contrato de alquiler. Los costes y las cargas administrativas de los vehículos utilizados en Irlanda durante un lapso limitado parecen considerablemente más elevados que los correspondientes a vehículos registrados en Irlanda permanentemente o durante gran parte de su vida útil. Por ello, a la Comisión le preocupa que las condiciones del sistema de reembolso a la exportación, en su forma actual, puedan desincentivar la oferta de los correspondientes servicios transfronterizos. La petición de la Comisión adopta la forma de un nuevo dictamen motivado. En ausencia de una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión podrá llevar a Irlanda ante el Tribunal de Justicia.

La Comisión pide al Reino Unido que modifique su legislación sobre los impuestos especiales de los que quedan exentas la sidra y la perada fabricadas por pequeños productores

La Comisión ha pedido hoy oficialmente al **Reino Unido** que modifique su legislación sobre los impuestos especiales de los que quedan exentas la sidra y la perada fabricadas por pequeños productores nacionales. Se trata de productores que no superan los 70 hectolitros destinados a la venta en un período de doce meses consecutivos. Las normas de la UE para los impuestos especiales obligan a los Estados miembros a cobrar un impuesto especial por el alcohol y las bebidas alcohólicas. No existen disposiciones que establezcan excepciones a esta obligación general en el caso de la sidra y la perada fabricadas por pequeños productores nacionales. Por lo tanto, esta legislación del Reino Unido infringe la normativa de la UE, adoptada por unanimidad y que no autoriza semejante excepción en ningún Estado miembro. La petición de la Comisión adopta la forma de 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.

26 de marzo de 2015

La Comisión pide a Bélgica que adecúe su legislación sobre imposición de dividendos

Las disposiciones fiscales belgas impiden actualmente deducir de los ingresos imponibles los ingresos procedentes de instrumentos financieros cedidos, pignorados o prestados a las partes de un convenio constitutivo de una garantía real o de un préstamo, en el marco de situaciones transfronterizas. La Comisión considera que tales disposiciones son contrarias a la Directiva relativa a las sociedades matrices y filiales que establece la no imposición de los beneficios percibidos por parte de una sociedad matriz de su filial situada en otro Estado miembro. Se pide a las autoridades belgas que modifiquen dicha legislación. La petición toma forma de un dictamen motivado, en aplicación de los procedimientos de la UE por incumplimiento. Bélgica dispone de dos meses para notificar a la Comisión las medidas adoptadas con vistas a la correcta aplicación de la Directiva. De lo contrario, la Comisión puede llevar el asunto ante el Tribunal de Justicia.

La Comisión pide a Francia que aplique el tipo normal de IVA a los productos de la agricultura no destinados a su utilización como alimentos o para la producción agraria

La Comisión pide a Francia que aplique el tipo normal del IVA a los productos de la agricultura no destinados a su utilización como alimentos o para la producción agraria. Actualmente, Francia autoriza la aplicación de un tipo reducido de IVA a determinados productos utilizados en la fabricación de productos industriales no alimenticios.

La petición toma forma de un dictamen motivado. Si la Comisión no recibe una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, puede llevar el asunto ante el Tribunal de Justicia.

16 de julio de 2015

La Comisión pide a Bélgica que ajuste al Derecho de la UE su normativa sobre las ventajas fiscales vinculadas a la situación personal o familiar

El sistema fiscal belga únicamente concede ventajas fiscales vinculadas a la situación personal o familiar del contribuyente por los ingresos percibidos en **Bélgica**. Cuando el contribuyente tiene ingresos originados en Bélgica e ingresos originados en otro país, Bélgica aplica un prorrateo que corresponde a la parte que los ingresos en Bélgica representan con respecto al conjunto de los ingresos del contribuyente. Se concede una reducción fiscal suplementaria si las autoridades fiscales de otros países no han tenido en cuenta la situación personal o familiar del contribuyente. No obstante, no se concede dicha reducción fiscal suplementaria si el Estado en que se han generado los ingresos ofrece al contribuyente la posibilidad de optar por la atribución de tales ventajas en ese Estado, incluso si el contribuyente no se ha acogido a esa opción. La Comisión considera que las disposiciones belgas pueden constituir un obstáculo a la libre circulación de las personas y la libertad de movimientos de capital. En efecto, de conformidad con el Derecho de la UE, un contribuyente belga que percibe ingresos de fuente europea e ingresos belgas es comparable al contribuyente que solo percibe ingresos de fuente belga. En cambio, las mencionadas disposiciones nacionales limitan la cuantía de las ventajas fiscales disponibles por ser extranjera la fuente de los ingresos. La petición dirigida a Bélgica toma forma de un dictamen motivado, tal como prevé el procedimiento por incumplimiento. Las autoridades belgas disponen de dos meses para notificar a la Comisión las medidas adoptadas para ajustarse al Derecho de la UE. De lo contrario, la Comisión puede llevar a Bélgica ante el Tribunal de Justicia.

24 de septiembre de 2015

La Comisión insta a Alemania a modificar su legislación sobre el IVA aplicado a los agentes de viajes

La Comisión ha pedido oficialmente a **Alemania** que modifique su legislación sobre la aplicación del régimen especial del IVA a los agentes de viajes. Este régimen permite al agente de viajes establecer un denominado "margen de precios" (la diferencia entre el coste real para el agente y el importe total, sin IVA, que ha de pagar un viajero) como base imponible del IVA. De conformidad con la actual legislación alemana sobre el

IVA, este régimen de márgenes solo puede aplicarse a los servicios que el sector ofrece a usuarios finales privados. También permite a los agentes de viajes establecer un margen único de beneficios para todas las prestaciones de viajes combinados vendidos durante un período impositivo. Tras una sentencia de septiembre de 2013 contra España por su aplicación de ese mismo régimen, el Tribunal de Justicia de la UE decidió que dicho régimen especial no es únicamente aplicable a los particulares que viajan, sino a todos los clientes, incluidas las empresas. Además, el agente de viajes ha de calcular el margen para cada prestación, y no puede hacer un cómputo global de los márgenes de IVA por período impositivo. La petición de la Comisión adopta la forma de dictamen motivado. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a Alemania ante el Tribunal de Justicia.

La Comisión insta a Grecia a modificar la legislación que concede tipos reducidos de impuesto especial al "tsípuro" y la "tsikudiá"

La Comisión ha pedido oficialmente a Grecia que modifique su régimen de impuesto especial de las dos bebidas alcohólicas tradicionales "tsípuro" y "tsikudiá" (Se elaboran en el norte de Grecia y en Creta. Ambas tienen «indicación geográfica protegida»). Grecia aplica actualmente el 50 % del tipo ordinario de impuesto sobre el alcohol etílico y un tipo superreducido (en torno al 6 % del impuesto especial ordinario) al "tsípuro" y la "tsikudiá" que los denominados "destiladores de dos días" (viticultores y demás agricultores) producen a granel. La normativa de la UE establece que debe aplicarse el mismo tipo de impuesto especial a todos los productos fabricados con alcohol etílico. Dicha normativa contempla explícitamente exenciones o excepciones que deben interpretarse en sentido estricto. Grecia no se beneficia de ninguna exención en relación con el "tsípuro" y la "tsikudiá". La Comisión considera que esos regímenes infringen la normativa de la UE en materia de impuestos especiales, a la vez que favorecen las bebidas espirituosas de producción local frente a las producidas en otros Estados miembros. Esto constituye una infracción de la legislación de la UE sobre la libre circulación de mercancías. La petición de la Comisión adopta la forma de dictamen motivado. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a Grecia ante el Tribunal de Justicia.

La Comisión pide a Francia que aplique las mismas reglas de procedimiento a los inversores franceses y a los demás de la Unión

La Comisión ha pedido a Francia que respete las reglas de procedimiento al reembolsar a los no residentes las retenciones en origen indebidamente aplicadas a los dividendos. Según la actual normativa fiscal, los contribuyentes no residentes que hayan invertido en sociedades con sede en Francia tienen que aportar la prueba de la transferencia realizada por el agente pagador francés de la retención aplicada a los dividendos percibidos al solicitar el reembolso de la parte indebidamente retenida. En caso de reclamación, los no residentes disponen de menos tiempo para presentar su solicitud, que solo pueden iniciar en el momento de la retención al distribuir los dividendos, mientras que los contribuyentes residentes en Francia pueden hacerlo en cuanto reciben la liquidación. La Comisión considera que estas disposiciones generan procedimientos desproporcionados y contrarios a los principios de equivalencia y de efectividad, en los que el TJUE funda su jurisprudencia en materia de reembolso de las cantidades indebidamente percibidas (C-310/0[3] , Accor SA). Según el Tribunal de Justicia de la UE, las reglas de procedimiento de un Estado miembro no deben hacer imposible o excesivamente difícil restituir los impuestos percibidos con violación del Derecho de la Unión. Se pide a las autoridades francesas que modifiquen dichas reglas. La petición toma la forma de dictamen motivado. Las autoridades francesas disponen de dos meses para notificar a la Comisión las medidas adoptadas para aplicar correctamente los principios de la Unión. De lo contrario, la Comisión puede llevar a Francia ante el Tribunal de Justicia.

[3] http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-310/09

6.2. Recursos ante el Tribunal de Justicia

26 de febrero de 2015

La Comisión lleva a Portugal ante el Tribunal por no adaptar al Derecho de la UE el impuesto de matriculación de vehículos de segunda mano

La Comisión ha decidido llevar a **Portugal** ante el Tribunal de Justicia de la UE por no modificar las normas relativas al impuesto de matriculación de vehículos de segunda mano importados. De conformidad con la legislación portuguesa, en el cálculo del valor imponible de los vehículos de segunda mano introducidos en Portugal desde otro Estado miembro no se tiene en cuenta su valor real. No se tiene en cuenta la depreciación antes de que el vehículo tenga un año, ni otras depreciaciones en el caso de vehículos de más de cinco años. Esto puede conllevar una imposición más elevada de los vehículos importados que de los comprados en el mercado nacional.

Alemania ante el Tribunal por limitar la exención del IVA que se concede a servicios compartidos

La Comisión ha decidido llevar a **Alemania** ante el Tribunal de Justicia de la UE para garantizar que la legislación alemana en materia de exención del IVA por compartir el coste de servicios se ajusta al Derecho de la UE. Estos grupos que comparten gastos son asociaciones de contribuyentes que se crean para adquirir servicios de terceras partes. La Directiva sobre el IVA exime del IVA los servicios que las agrupaciones que reparten gastos pueden ofrecer a sus miembros si se cumplen las condiciones siguientes: las actividades de los miembros están exentas de IVA; los servicios compartidos son directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad; las agrupaciones se limitan a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumbe en los gastos en común, y, por último, la exención no provoca distorsiones de la competencia. La exención no está limitada a ningún sector.

La Comisión lleva a Grecia ante el Tribunal por el trato que da, en materia de impuesto de sucesiones, a los legados a organizaciones sin ánimo de lucro

La Comisión lleva a Grecia ante el Tribunal de Justicia de la UE por discriminar, en materia de impuesto de sucesiones, los legados a organizaciones sin ánimo de lucro de otros Estados miembros de la UE o el EEE. La legislación griega trata los legados a determinadas organizaciones sin ánimo de lucro con sede en Grecia de modo más favorable que los legados a entidades similares con sede en otros Estados miembros de la UE o el EEE. A algunas de estas organizaciones griegas sin ánimo de lucro se les concede automáticamente un tipo fiscal preferente del 0,5%, mientras que entidades similares con sede en otros Estados miembros de la UE o el EEE solo pueden beneficiarse del tipo fiscal preferente si esos países brindan la reciprocidad a las organizaciones griegas. Si no se da tal reciprocidad, el tipo fiscal aplicable oscila entre el 20% y el 40%, en función del valor fiscal del bien.

26 de marzo de 2015

La Comisión lleva a Grecia ante el Tribunal por su exención fiscal discriminatoria aplicable a la residencia principal

La Comisión lleva a Grecia ante el Tribunal de Justicia de la UE por su exención de los derechos de sucesión relativos a la residencia principal, que solo aplica a los ciudadanos de la UE residentes en Grecia. La legislación griega favorece exclusivamente a los contribuyentes (herederos) que ya viven en Grecia y que, lógicamente, suelen ser nacionales griegos. En cambio, penaliza a los beneficiarios que heredan una propiedad en Grecia pero viven fuera del país, que suelen ser nacionales de otros países o bien griegos que han hecho uso de sus libertades fundamentales de trabajar, estudiar o vivir fuera de su país.

16 de julio de 2015

La Comisión lleva a Irlanda ante el Tribunal por no haber modificado su legislación sobre el impuesto de vehículos

La Comisión lleva a Irlanda ante el Tribunal de Justicia de la UE porque el impuesto que aplica a los vehículos no respeta la normativa de la UE.

Concretamente, Irlanda no aplica el impuesto a los vehículos de alquiler del modo que exige la legislación de la UE. A tenor de la normativa de la UE, a un residente en Irlanda únicamente se le debe cobrar un impuesto por la duración precisa del alquiler de un vehículo en otro Estado miembro, siempre que tal duración pueda determinarse (por ejemplo, mediante el contrato). Irlanda incumple el Derecho de la UE al percibir el importe íntegro del impuesto, por más que el importe percibido en exceso sea reembolsado ulteriormente, una vez que el vehículo esté registrado en otro país. La legislación irlandesa obstaculiza de manera desproporcionada la libre prestación de servicios a los proveedores de otros Estados miembros que se propongan ofrecer sus servicios de alquiler de vehículos a residentes en Irlanda.

6.3. Sentencias del Tribunal de Justicia de la UE

5 de marzo de 2015

Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE en el asunto C-502/13. Comisión/Gran Ducado de Luxemburgo

El Gran Ducado de Luxemburgo, al aplicar un tipo reducido del IVA del 3% al suministro de libros electrónicos, ha incumplido las obligaciones que le incumben relativas al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. La normativa europea establece que los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal [general] de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios y que los tipos reducidos serán fijados como un porcentaje de la base imponible que no puede ser inferior al 5%. Las exenciones y tipos reducidos contemplados en el primer párrafo se ajustarán al Derecho comunitario y se concederán por razones de interés social bien definidas y en favor de los consumidores finales.

5 de marzo de 2015

Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE en el asunto C-479/13. Comisión/República Francesa

La República Francesa, al aplicar un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido al suministro de libros electrónicos, ha incumplido las obligaciones que le incumben relativas al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. La normativa europea establece que los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal [general] de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios y que los tipos reducidos serán fijados como un porcentaje de la base imponible que no puede ser inferior al 5 %. Las exenciones y tipos reducidos contemplados en el primer párrafo se ajustarán al Derecho comunitario y se concederán por razones de interés social bien definidas y en favor de los consumidores finales.

16 de abril de 2015

Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE en el asunto C-42/14. Minister Finansów (Ministro de Hacienda)/Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (oficina de Varsovia del Organismo de Inmuebles del Ejército)

Se ha de considerar que el arrendamiento de inmuebles y el suministro de agua, electricidad y calefacción y la eliminación de residuos que acompañan a dicho arrendamiento constituyen varias prestaciones separadas e independientes que deben apreciarse de manera diferenciada desde el punto de vista del impuesto sobre el valor añadido, a menos que en la operación se den componentes, incluidos los que indican la razón económica de la celebración del contrato, que se encuentren tan estrechamente ligados que objetivamente conformen una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional llevar a cabo las valoraciones necesarias para decidirlo, teniendo en cuenta el conjunto de circunstancias en que se desarrollan el arrendamiento y las prestaciones que lo acompañan y, especialmente, el contenido del propio contrato.

23 de abril de 2015

Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE en el asunto C-111/14. GST – Sarviz AG Germania / Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Dirección «Impugnación y gestión tributaria y de la seguridad social» competente para Plovdiv, de la Administración Central de la Agencia Nacional de Recaudación)

No se permite a la Administración tributaria de un Estado miembro considerar deudor del IVA al destinatario de una prestación de servicios efectuada desde un establecimiento permanente del prestador, cuando tanto este último como el destinatario de los servicios están establecidos en el territorio de un mismo Estado miembro, aunque ese destinatario haya pagado ya el impuesto basándose en la suposición errónea de que dicho prestador no disponía de un establecimiento permanente en ese Estado.

4 de junio de 2015

Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE en el asunto C-5/14. Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH / Hauptzollamt Osnabrück.

El régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad y el régimen general de los impuestos especiales, no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que establece la percepción de un impuesto sobre el uso de combustible nuclear para producir comercialmente electricidad.

9 de julio de 2015

Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE en el asunto C-144/14. Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei / Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș

El sistema común del impuesto sobre el valor añadido no obliga a los Estados miembros a registrar de oficio a un sujeto pasivo con vistas a la recaudación del impuesto sobre el valor añadido únicamente sobre la base de declaraciones fiscales distintas de las relativas a ese impuesto, aun cuando éstas hayan permitido constatar que el sujeto pasivo ha sobrepasado el límite máximo exento de dicho impuesto. Los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima no se oponen a que una autoridad fiscal decida que los servicios de medicina veterinaria están sujetos al impuesto sobre el valor añadido en circunstancias como las del litigio principal cuando esa decisión se base en normas claras y la práctica de esa autoridad no haya generado en un operador económico prudente y diligente una confianza razonable en que este impuesto no se aplica a tales servicios, extremo que debe verificar el órgano jurisdiccional remitente.

6.4. Ayudas de Estado

15 de julio de 2015

La Comisión Europea aprueba el régimen de deducción fiscal para producciones cinematográficas y audiovisuales en la provincia de Bizkaia[4]

El régimen establece un tipo de deducción, correspondiente al 30 % de los costes de producción, distribución y promoción soportados por la empresa de producción de una película o serie audiovisual (ficción, animación o documental). Los costes de distribución y promoción se tienen en cuenta hasta un límite del 40 % del presupuesto de producción.

7. INFORMES Y PUBLICACIONES

"TAXATION PAPERS"

- FOOKEN, Jonas (2014). Improving VAT Compliance-random awards for tax compliance. Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera. Comisión Europea. [Taxation papers nº 51]. Bruselas (Bélgica). Disponible en:

  http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/econo-

[4] http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/256843/256843_1672150_121_2.pdf

mic_analysis/tax_papers/taxation_paper_51.pdf

- STRAATHOF, Bas; et al. (2014) A Study on R&D Tax Incentives: Final Report CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis. [Taxation papers, nº 52]. La Haya (Países Bajos). Disponible en:

  http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_52.pdf

- EBRAICA, Margherita; et al. (2015). An Assessment of the Performance of the Italian Tax Debt Collection System [Taxation papers, nº 53]. Bruselas (Bélgica). Disponible en:

  http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_53.pdf

- IARA, Anna (2015) Revenu for EMU: A contribution to the debate on Fiscal Union. Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera. Comisión Europea. [Taxation papers, nº 54]. Bruselas (Bélgica). Disponible en:

  http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_54.pdf

- ANÓNIMO (2015). Experiences with cash-flow taxation and prospects. Final Report Ernst & Young. [Taxation paper, nº 55]. Londres (Reino Unido). Disponible en:

  http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_55.pdf

- HOFER, Helmut; et al. (2015) Study on the effects and incidence of labour taxation. CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis. [Taxation papers nº 56]. La Haya, (Países Bajos). Disponible en:

  http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_56.pdf

- ALSTADSAETER, Annette; et al (2015) Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D. [Taxation papers nº57]. Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, Comisión Europea. Bruselas (Bélgica) Disponible en:

  http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_57.pdf

- BUTI, Marco; et al. (2015) Tax Reforms in EU Member States: 2015 Report. Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera. Comisión Europea. [Taxation papers nº 58]. Bruselas (Bélgica). Disponible en:

  http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_58.pdf

OTROS INFORMES

- BARBONE, Luca; et al. (2015): Study on the economic effects of the current VAT rules for passenger transport. Final Report. CBP Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, La Haya (Países Bajos). Disponible en:

  http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/report_passenger_transport.pdf

  http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vol2_passenger_transport.pdf

- BARBONE, Luca; et al. (2015): Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States - 2015 Report, CBP Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, La Haya (Países Bajos). Disponible en:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf

- BETTENDORF, Leon; et al. (2015): A study on the economic effects of the current VAT rates structure. Final Report. CBP Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, La Haya (Países Bajos). Disponible en:

  http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_rates_structure_final_report.pdf

- FEARING, Audrey; et al. (2015) Implementing the "destination principle" to intra-EU B2B supplies of goods. Ernst & Young LLP. Londres (Reino Unido). Disponible en:

  http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm

- PEDERSEN, Henrik Stener; et al. (2015): Evaluation of current arrangements for movements of excise goods released for consumption. Final Report. Ramboll Management Consulting. Copenhagen (Dinamarca). Disponible en:

  http://bookshop.europa.eu/en/evaluation-of-current-arrangements-for-the-cross-border-movements-of-excise-goods-that-have-been-released-for-consumption-pbKP0614146

- SALSAS, Pau; et al. (2015): Economic Study on Publications on all Physical Means of Support and Electronic Publications in the context of VAT. Final Report. Europe Economics, Londres (Reino Unido). Disponible en:

  http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/economic_study_vat_on_publications_finalreport.pdf

- ANÓNIMO (2015): Assessment of the application and impact of the VAT exemption for importation of small consignments. Ernst & Young LLP. Londres (Reino Unido). Disponible en:

  http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/lvcr-study.pdf

- ANÓNIMO (2014): Study on the Fiscalis 2020 and Customs 2020 Performance Measurement Framework. The Evaluation Partnership, Londres (Reino Unido). Disponible en:

  http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/ramboll_c2020_f2020_pmf_final_study_report_28apr2014.pdf

Estudios y Colaboraciones

AMNISTÍA FISCAL: ÉTICA Y LEGALIDAD

Javier Armentia Basterra (*)

I.- ¿QUÉ ES UNA AMNISTÍA FISCAL?

En términos generales se puede decir que la amnistía fiscal es el beneficio que se concede a obligados tributarios y cuyo objeto es condonar de alguna forma, total o parcialmente, las deudas y/o sanciones derivadas del incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

De una manera, podríamos decir más vulgar y por lo tanto más comprensible, una amnistía fiscal lo que pretende es que todas aquellas personas que no han satisfecho los tributos que les corresponde, lo hagan en un momento determinado a cambio de satisfacer menos de lo que hubieran debido ingresar en su momento.

En definitiva, una amnistía fiscal consiste en brindar una oportunidad, durante un tiempo determinado, para que los obligados tributarios que no hayan cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias puedan, a cambio de una concreta prestación consistente normalmente en pagar una cantidad determinada, obtener la "condonación" de la deuda tributaria real que les hubiera correspondido satisfacer de haber cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias.

Lerman ofrece la siguiente definición de amnistía fiscal:

"Medida o conjunto de medidas con el fin de condonar penas o sanciones de carácter civil y criminal a los contribuyentes que admitan voluntariamente no haber pagado la deuda impositiva correspondiente a Impuestos de períodos precedentes, o haberlo hecho parcialmente, y que ahora declaran por entero".[1]

II.- VENTAJAS E INCONVENIENTES DE LA AMNISTÍA FISCAL.

Las finalidades u objetivos que persigue una amnistía fiscal son, fundamentalmente, los siguientes:

- Aflorar patrimonios y rentas que permanecen ocultos a la Administración tributaria.

- A corto plazo, buscar liquidez de forma inmediata al hacer satisfacer un "peaje" a los obligados tributarios que se acogen a ella

- A medio plazo, incrementar las bases imponibles de los contribuyentes, toda vez que se "consolidan" los patrimonios y rentas que antes se encontraban ocultos a la Administración tributaria.

Como puede comprobarse, la finalidad fundamental de la amnistía fiscal es de carácter económico toda vez que la Administración espera

(*) Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava.

[1] Lerman, A. "Tax AmnestY: The Federal Perspective". *Nacional Tax Journal,* 39. Año 1986.

obtener, a corto plazo, una recaudación extraordinaria y a medio/largo plazo un incremento de la recaudación ordinaria.

Ahora bien, junto a lo anterior, la amnistía fiscal presenta riesgos y/o inconvenientes importantes, entre los que cabe destacar los siguientes:

a.- La amnistía implica un reconocimiento expreso de la incapacidad de la Administración para hacer efectivos los principios básicos que sustentan su sistema tributario.[2] O como señala Eduardo Barrachina[3] "…*la amnistía fiscal puede ser considerada sinónimo de fracaso en la política económica y las medidas que se adoptaron contra el fraude*".

Los contribuyentes se percatan de las deficiencias de la Administración tributaria y pueden decidir adoptar conductas defraudadoras en materia tributaria.

En definitiva, existe una pérdida de confianza en las Instituciones. O como señala Eduardo Barrachina[4] "…*el principio de confianza de los ciudadanos en sus Instituciones puede quedar afectado, pues a partir de ahora también los que cumplen pueden caer en la tentación de no cumplir con sus obligaciones fiscales, con la esperanza de que en un futuro inmediato también se beneficien de una amnistía fiscal*".

b.- Si las amnistías tienen una regularidad cíclica, esto es, si el Estado cada cierto tiempo aprueba este tipo de medidas, puede, además de fomentar la conducta señalada en la letra anterior, desincentivar, en sí mismo, acogerse a la misma.

La reiteración en el tiempo de las amnistías fiscales provoca o puede provocar el efecto de esperar a la siguiente, máxime si la amnistía no tiene otros efectos que obtener el "visto bueno" de Hacienda.

En este sentido se puede afirmar que cuantas más medidas extraordinarias o amnistías fiscales se adopten en un país, menos creíbles serán, tanto la Administración tributaria del propio Estado como las propias medidas que se adopten y, por lo tanto, menos posibilidades de éxito tendrán. De producirse esta situación, la amnistía ni consigue aflorar patrimonios y rentas ocultas, ni logra la liquidez que preveía, ni aumenta las bases imponibles de los contribuyentes.

c.- La amnistía fiscal supone un estímulo oficial a la pereza contributiva.[5]

Eric Le Borgne y Katherine Baer[6] señalan, tal como se ha comentado anteriormente, que a corto plazo las amnistías suponen una fuente adicional de ingresos y a medio plazo, de una amnistía con éxito, se espera que aumente la base de pagadores. Ahora bien, continúan señalando dichos autores, la experiencia revela que los beneficios percibidos de una amnistía fiscal están, en el mejor de los casos, exagerados y a menudo no logran exceder los costes del programa; costes que, además, rara vez son contabilizados. Concluyen dichos economistas señalando que los fracasos son la norma general y proponen que deben evitarse los programas para fomentar la admisión voluntaria de evasiones, así como la cancelación de obligaciones tributarias.

En similar línea se expresan Hari Sharan Nuitel y Russel S. Sobel[7] indicando que cuantas más situa-

[2] Menéndez Hernández señala que en las amnistías la propia Hacienda reconoce su impotencia para alcanzar el conocimiento eficaz de todos sus defraudadores. Menéndez Hernández, J. "Comentario General". *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 134/1978.

[3] Barrachina Juan, E. "La reciente amnistía fiscal".

[4] Barrachina Juan, E. "La reciente amnistía fiscal".

[5] Pont Mestres, M. "La regularización de balances en la ley 50/1977, sobre medidas urgentes de reforma fiscal". *Revista Española de Derecho Financiero*, números 14 y 15/1977.

[6] *Economistas del Fondo Monetario Internacional* en un estudio de 2008 titulado "Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives"

[7] "El impacto recaudatorio de amnistías fiscales reiteradas".

[8] UCHITELLE, Elliot. "The Effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries", *FRBNY Quaterly Review* / Autumn 1989.

ciones extraordinarias se produzcan, menos recursos se conseguirá aflorar.

Por eso, si ya de por sí esta medida es discutible, para que sea eficaz se precisa que vaya acompañada de otras medidas que de alguna forma obliguen a los destinatarios de la amnistía a acogerse a la misma. En este sentido Elliott Uchitelle[8] señala que "una amnistía fiscal sólo puede tener éxito si se percibe como un acontecimiento único" y, además, deben adoptarse reformas que transmitan la sensación de que el fraude fiscal ya no va a ser posible en el futuro.

Por otra parte, en el análisis de las amnistías fiscales no puede olvidarse que éstas tienen unos destinatarios muy definidos. Estos destinatarios no son otros que las personas con elevadas o importantes rentas y patrimonios. Entre este tipo de interesados pueden existir, y de hecho existen, quienes prefieran reconducir su situación y volver a la senda de la legalidad, si bien otros prefieren seguir tal y como están.

Naturalmente y dado los, fundamentalmente, intereses económicos que rodean a una amnistía fiscal, ésta debe ser "generosa" o "atractiva" para que el obligado tributario que ha incumplido sus obligaciones con la sociedad decida acogerse a ella. Es cierto que si a la amnistía fiscal se le acompañan otras medidas, tanto de reproche social, como de desincentivación a futuro de la comisión de fraude fiscal, la amnistía podrá ser menos generosa.

Lo anterior se puede resumir de la siguiente forma: la clave está en la posibilidad de que esas rentas y patrimonios ocultos afloren y tributen en el futuro. Para ello la medida ha de ser generosa: el defraudador debe estar muy motivado a sacar sus rentas y patrimonios a la luz. Esto es, la medida ha de ser incentivadora y, por lo tanto, más claramente injusta, cuanto más eficaz se pretenda ser. Además debe ir acompañada de una lucha seria contra el fraude futuro.[9]

[9] Antonio Argandoña. "Amnistía Fiscal". Publicado el 31 de marzo de 2012.

III.- AMNISTÍAS APROBADAS EN TERRITORIO DE RÉGIMEN COMÚN EN LOS ÚLTIMOS AÑOS.

Si se toma como referencia los últimos cuarenta años, en territorio de régimen común se han aprobado tres amnistías fiscales. En efecto, olvidándonos de la época en que se comenzó a realizar una reforma en profundidad del sistema tributario (año 1977) momento en que se permitió a las sociedades aflorar sus activos ocultos y hacer desaparecer de sus balances los pasivos ficticios, la primera amnistía fiscal se produce en 1984 (regularización del dinero oculto a través de la adquisición de pagarés del Tesoro), la segunda, muy poco tiempo después, en 1991 (adquisición de deuda pública especial con interés más bajo que el de mercado) y la tercera, hace muy poco tiempo, en 2012.

En el presente trabajo se va a hacer referencia a la amnistía fiscal de 2012 a la que técnicamente se ha denominado *«regularización o declaración tributaria especial»*.

IV.- AMNISTÍAS FISCALES EN EUROPA.

Las amnistías fiscales no constituyen una novedad de los tiempos actuales. En efecto, en el Egipto del año 200 antes de Cristo, inscrito en la Piedra Roseta, se hace referencia al supuesto de evasores de Impuestos a los que se les permitió salir de la cárcel.[10]

En los últimos años, varios países han creado programas de amnistía para ofrecer a los contribuyentes la oportunidad de volver a la legalidad y aumentar la recaudación tributaria.

Sin ánimo de ser exhaustivo, se pueden señalar algunas amnistías fiscales en los siguientes Estados europeos:

[10] Victor Ockmar, en su trabajo titulado "El principio de equidad tributaria y el vínculo de solidaridad social: la relación entre las necesidades financieras del Estado y la justicia económica", señala que *"una memorable amnistía fue narrada en la piedra Roseta (200 A.C.)… entre otras cosas fueron puestos en libertad miles de evasores fiscales que reanudaron sus actividades productivas"*.

a.- Italia: en 2009 propuso un procedimiento de repatriación de activos financieros con un pago del 5% aplicable sobre el valor de los activos.

b.- Portugal: aprobó una medida de este tipo a mediados de 2010 que se aplicaba a los depósitos bancarios, valores mobiliarios y otros instrumentos financieros (como fondos de inversión y determinados seguros de vida-ahorro). Se establecía el pago de un Impuesto del 5% del valor de los activos y no era necesario transferirlos a entidades financieras portuguesas, siempre y cuando se tratara de bienes que estuvieran depositados en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

c.- Alemania: en 2003 puso en marcha una amnistía fiscal en la que se permitía repatriar los fondos que estuvieran en el exterior abonando una determinada cantidad.

d.- Francia: en 1986 aprobó una amnistía fiscal y, posteriormente, intentó articular una amnistía fiscal en 2004 con la intención de repatriar capitales, aplicando un Impuesto liberatorio de retorno que oscilaba entre el 10% y 20%, según el volumen de dinero legalizado. Finalmente no se puso en marcha.

e.- Irlanda: en 1988 otorgó un plazo de 10 meses para abonar los Impuestos sobre fondos no declarados, libres de intereses y sanciones, prometiendo no tomar medidas represivas posteriores.

f.- Bélgica: a finales de 2003 autorizaba la repatriación de capitales o valores mobiliarios con una sustancial minoración de las penalizaciones.

g.- Reino Unido: en 2007 se procedió a una regularización de cuentas en el extranjero no declaradas.

V.- ¿LA LLAMADA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL ES UNA AMNISTÍA FISCAL?

Se ha señalado anteriormente que la medida excepcional aprobada por las Instituciones de régimen común en el año 2012 se ha denominado técnicamente *«regularización o declaración tributaria especial»*.

Los términos regularización tributaria especial no dejan de ser un eufemismo, entendiendo por tal[11] una manifestación suave o decorosa de ideas cuya recta y franca expresión sería dura o malsonante. Esto es, cuando se utiliza la expresión "regularización tributaria especial" lo que se hace es llamar a las cosas por nombre diferente a lo que realmente son. A este respecto hay que señalar que el contenido de dicha regularización tributaria especial entra de lleno y encaja perfectamente con el concepto de amnistía fiscal que se ha expuesto al comienzo de este trabajo.

Por otra parte, aplicando el propio derecho tributario a esta cuestión, bastaría con citar el artículo de la Ley General Tributaria que determina que las cosas son lo que son y no lo que las partes dicen que son[12].

VI.- SOBRE EL CONTENIDO DE LA AMNISTÍA FISCAL DE 2012.

Mediante Real Decreto-ley[13] se aprobó una "declaración tributaria especial"[14] que se ha venido denominando "proceso de regularización voluntaria"[15].

---

[11] Según el diccionario de la lengua española.

[12] El artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria señala expresamente: "*Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*".

[13] 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.

[14] La disposición adicional primera del citado Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, se titula precisamente "*Declaración tributaria especial*".

[15] La regulación de la "*Declaración tributaria especial*" es la siguiente:

El esquema general de esta regulación es el siguiente:

1.- ¿Quiénes pueden acogerse a la declaración tributaria especial?

Pueden acogerse los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos tributos.

No resulta de aplicación esta regulación en relación con los Impuestos y períodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se hubiera producido después de que se hubiera notificado por la Administración tributaria la iniciación de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias correspondiente a los mismos.

2.- ¿Cuál es el objeto de la declaración tributaria especial?

El objeto de esta declaración es regularizar la situación tributaria de dichos contribuyentes, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición, esto es, antes del 31 de marzo de 2012.

Obsérvese que se hace referencia a la titularidad de los bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración (la referencia es, por lo tanto, el plazo de declaración) hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición, esto es, antes del 31 de marzo de 2012. Esto implica que la regularización afecta a los siguientes bienes y derechos:

- En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente, en los casos de estos dos últimos tributos, cuando el período impositivo coincida con el año natural, alcanza a los bienes y derechos poseídos a 31 de diciembre de 2010.

- En el supuesto de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente habrá que estar a cada tipo de renta, toda vez que el devengo del

---

"1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de No Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar la declaración prevista en esta disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición.

2. Las personas y entidades previstas en el apartado 1 anterior deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10 por ciento.

El cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos.

Junto con esta declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos.

3. El importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

4. No resultará de aplicación lo establecido en esta disposición en relación con los impuestos y períodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se hubiera producido después de que se hubiera notificado por la Administración tributaria la iniciación de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias correspondiente a los mismos.

5. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas aprobará el modelo de declaración, lugar de presentación e ingreso de la misma, así como cuantas otras medidas sean necesarias para el cumplimiento de esta disposición.

El plazo para la presentación de las declaraciones y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012."

Impuesto en este caso se determina, por regla general, por cada obtención de renta.

3.- ¿En qué consiste la declaración tributaria especial?

Las personas y entidades que se acojan a esta declaración deben presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar el 10% al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas.

Junto con esta declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los bienes y derechos regularizados, lo que permitirá a la Administración tributaria controlar mejor tanto la propia regularización efectuada, como las declaraciones tributarias a efectuar en el futuro.

4.- Además de ingresar el 10% del importe o valor de adquisición de los bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas *¿procede la imposición de recargos, intereses o sanciones?*

La presentación de la declaración tributaria especial y el pago del referido 10% determinan la no exigibilidad de sanciones, intereses y recargos.

5.- ¿Qué plazo se establece para presentar la declaración tributaria especial?

Por tanto:

Regularización = 10% x importe o valor de adquisición de los bienes o derechos que se estarían regularizando, sin que resulten exigibles sanciones, intereses ni recargos.

El plazo para la presentación de la declaración tributaria especial y para realizar el ingreso correspondiente finalizaba el 30 de noviembre de 2012.

6.- ¿Qué efectos tiene lo declarado por el contribuyente?

El importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas[16]: lo que implica que no se podrá imputar una ganancia patrimonial no justificada en los casos en que no exista concordancia entre la renta y el patrimonio del contribuyente.

- Impuesto sobre Sociedades[17]: lo que implica la no aplicación de la presunción de rentas por bienes o derechos no contabilizados o no declarados.

En definitiva el importe declarado tiene la consideración de renta declarada a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Este proceso de regularización tiene, además de lo señalado anteriormente, las siguientes características:

- El coste o gravamen del 10% se puede calificar de moderado.

- No se exige la repatriación de capitales.

- No se exige la inversión en determinados activos financieros.

- La regularización impide la aplicación del régimen sancionador tributario.

Finalmente hay que indicar que la regularización afecta a los Impuestos señalados, esto es, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Ello implica que no afecta a otros Impuestos como el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Este ámbito de aplicación de la regularización que se comenta

[16] Artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

[17] Artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

implica, o puede implicar, que junto a la declaración especial haya que presentar declaraciones complementarias por los referidos tributos.

VII.- SOBRE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA AMNISTÍA FISCAL DE 2012.

Mucho se ha escrito sobre cuál es la naturaleza jurídica de la declaración tributaria especial. A este respecto existen diversas opiniones entre las que cabe destacar las siguientes:

a.- Se trata de una prestación patrimonial pública que no se corresponde propiamente con un hecho imponible, ya que su punto de partida lo constituye la titularidad de determinados bienes y derechos. De esta forma nos encontramos ante un tributo nuevo que sirve para regularizar determinadas rentas no declaradas sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes.[18]

b.- Estamos ante un nuevo Impuesto de carácter directo, excepcional, personal, objetivo, no recurrente, instantáneo y proporcional.[19]

c.- No se ha establecido o creado un Impuesto nuevo, ya que lo que se ha hecho es establecer un tratamiento analítico de un elemento de la base imponible correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Este elemento se concreta en los bienes y derechos que no se corresponden con las rentas declaradas en dichos tributos.[20]

Mi opinión personal se encuentra más en la línea apuntada por Falcón y Tella que ubica este tema en un proceso de autoliquidación e ingreso de un gravamen especial del 10%, que tiene la consideración de cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Este gravamen nace en el momento de la presentación de la declaración especial y tiene determinados efectos extintivos de algunas obligaciones anteriores.[21]

VIII.- PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN DE LA AMNISTÍA FISCAL DE 2012.

El Gobierno estimó que iba a recaudar, como consecuencia de la amnistía fiscal, 2.500 millones de euros.

Según los datos publicados en diferentes medios, a la amnistía fiscal se acogieron 31.484 contribuyentes y se obtuvieron aproximadamente 1.200 millones de euros.[22]

Se va a proceder, a los efectos de los comentarios que se recogen al final de este trabajo, a dividir la cantidad obtenida en la amnistía fiscal entre el número de habitantes en el Estado español (46.464.053[23]). De esta operación resulta lo siguiente:

1.200.000.000 / 46.464.053 = 25,83 € por hab.

IX.- SOBRE LA POSIBLE LEGALIDAD/CONSTITUCIONALIDAD DE LA AMNISTÍA FISCAL DE 2012.

Victor Uckmar señala[24] que "*en un examen comparativo se observó que en los últimos dos siglos se han consolidado los siguientes fundamentos constitucionales:*

[18] Alonso Gonzáles, L.M, "la declaración tributaria especial: luces y sombras de la "amnistía fiscal o el dulce sabor de la zanahoria". *Revista jurídica de Catalunya*, número 3/2012.

[19] Gil Soriano, A. "¿Amnistía fiscal como medida de lucha contra el fraude?". *El cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, número 30/2012.

[20] Cazorla Prieto, L. M. "La llamada amnistía fiscal". Estudio pormenorizado de la regularización fiscal especial. *Thomson Reuters Aranzadi, 2012*.

[21] Falcón y Tella, R. "De nuevo sobre la declaración especial prevista en el Decreto – ley 12/2012 (I): la regularización del dinero en efectivo". *Quincena Fiscal*, número 13/2012.

[22] "*El País*" de 3 de diciembre de 2012.

[23] Fuente: Instituto Nacional de estadística. Población a 1 de julio de 2014.

[24] En su trabajo "Principios comunes del derecho constitucional tributario".

1.- Los Impuestos pueden aplicarse solamente en base a una ley que, en muchos Estados, debe ser promulgada según un procedimiento particular y ser renovada anualmente (principio de legalidad).

2.- Todos los contribuyentes deben ser colocados, frente a la carga fiscal, en un plano de igualdad (principio de igualdad) de acuerdo con:

a.- La generalidad y uniformidad de la tributación.

b.- La abolición de cualquier privilegio o discriminación (igualdad jurídica).

c.- La aplicación de los Impuestos en base a la capacidad económica de los contribuyentes, con la tendencia a introducir en el sistema fiscal Impuestos personales con tasas progresivas.

3.- En los Estados en que las entidades locales gozan de autonomía financiera, cada entidad dotada de poder tributario debe ejercitarlo según los límites señalados en la Constitución, sin obstaculizar el libre comercio a lo interno y con el exterior (principio de competencia)".

La Constitución de 1978 señala[25] expresamente, en lo que ahora interesa, lo siguiente:

"Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio."

Este precepto se puede diseccionar de la siguiente forma:

a.-Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos: principio de generalidad.

b.-El deber general de contribución al sostenimiento de los gastos públicos debe concretarse en cada obligado tributario en base a su capacidad económica: principio de capacidad económica.

c.- El sistema tributario debe ser justo.

d.- El sistema tributario debe estar inspirado en el principio de igualdad, en el sentido de que a iguales situaciones debe corresponder igual tributación.

e.- A mayor base u objeto gravado debe corresponder una mayor cuota tributaria que debe ser más que proporcional: principio de progresividad.

f.- La carga fiscal no debe ser exorbitante: límite de la no confiscatoriedad.

Examinemos brevemente estos principios:

1.- Principio de generalidad.

En base a este principio general todos los sujetos se encuentran sujetos al poder tributario sin que sea posible establecer excepciones que no se encuentren justificadas por el propio texto constitucional.

El Tribunal Constitucional señala[26] que todo beneficio fiscal supone una quiebra del principio de generalidad que debe regir el sistema tributario; esta quiebra es constitucionalmente válida en los casos en que responda a fines de interés general que la justifiquen.

En otra sentencia[27] el Tribunal Constitucional señala que *"la exención o bonificación como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria, en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida*

[25] Artículo 31.1 de la Constitución de 1978.

[26] Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de febrero.

[27] Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002.

cuando responda a fines de interés general que la justifiquen quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el artículo 31".

2.- Principio de capacidad económica.

En base a este principio, el deber general de contribuir se individualiza de tal suerte que cada prestación que se exija al interesado debe estar basada en una manifestación de capacidad económica.

Hay que tener en cuenta que, tal como señala el Tribunal Constitucional[28], la exigencia de que la carga tributaria tenga en cuenta la capacidad económica se predica del conjunto del sistema tributario, no de cada uno de los tributos examinados o tenidos en cuenta de forma individual.

3.- Principio de igualdad.

Este principio es "*un complemento del principio de capacidad económica y conlleva la idea de establecer una igualdad o paridad de tratamiento fiscal a igualdad o paridad de capacidad económica, en el sentido de que a situaciones iguales debe corresponder siempre una igual tributación e impide los tratamientos fiscales arbitrarios o discriminatorios entre situaciones objetivamente iguales*".[29]

4.- Principio de progresividad.

En base a este principio, cuanto mayor sea la base u objeto gravado mayor debe ser la cuota tributaria, entendiendo que esa mayor cuota no debe ser por aplicación de porcentajes proporcionales, sino progresivos.

Hay que tener en cuenta que este principio no es exigible en cada figura impositiva, sino que se predica del conjunto del sistema tributario, de tal forma que pueden existir Impuestos no progresivos conviviendo con otros que sí lo son.

5.- No confiscatoriedad.

También, en este caso este límite, se predica del conjunto del sistema tributario y como señala la doctrina[30] "*el Tribunal Constitucional ha remarcado la dificultad que entraña responder a preguntas como las formuladas (¿cuándo se entiende que un Impuesto tiene carácter confiscatorio? ¿Será cuando tiene un tipo de gravamen muy elevado?) con las que se trata de acotar el límite de la no confiscación, y ha optado por delimitar el concepto poniendo algún ejemplo que resulte suficientemente esclarecedor. Así, considera que la prohibición de confiscatoriedad obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, y entiende que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades. De producirse esto, además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución española, en el que se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia…sin duda resulta muy complicado poder determinar a priori el alcance confiscatorio de una medida fiscal concreta. En su lugar, deben examinarse las repercusiones de su implantación en el sistema en su conjunto y comprobar entonces si rebasa la capacidad económica del contribuyente alcanzando tal magnitud que haga imposible el desarrollo personal del obligado tributario para de este modo poder apreciar la confiscatoriedad*".

Tras este breve recorrido por los principios básicos del sistema tributario, cabe preguntarse cómo se ven afectados dichos principios por una amnistía fiscal. Esto es, la cuestión que cabe plantearse es si las amnistías fiscales respetan dichos principios.

[28] Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre.

[29] Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996.

[30] Isaac Merino y otros en "*Derecho financiero y tributario. Parte general*".

Naturalmente hay opiniones para todos los gustos, incluso hay una versión oficial, a través de las sentencias del Tribunal Constitucional sobre cómo han de interpretarse los citados principios.

En términos generales, y sin ánimo de ser exhaustivo, cabe señalar lo siguiente:

a.- Sistema tributario justo. Jose Alberto Sanz Díaz-Palacios[31] señala que el concepto de justicia tributaria no es inmutable y ha de analizarse teniendo en cuenta las circunstancias que concurren en cada caso. Continúa este autor señalando que la legitimidad o no de la amnistía fiscal ha de analizarse teniendo en cuenta la concreta realidad social y económica en cuyo marco se adopta la medida, de tal forma que situaciones socio-económicas de extrema gravedad pueden justificar mecanismos de reacción como una amnistía fiscal.

Por otra parte, Cazorla Prieto[32] señala que no se puede considerar desproporcionado el sacrificio de principios tributarios ya que se consigue atraer a la tributación unas rentas que escapaban por completo a la tributación, de tal forma que el beneficio que aporta es mayor que el sacrificio que entraña.

b.- Principio de igualdad. Los dos autores señalados anteriormente indican que la amnistía fiscal supone en el fondo un alivio al incumplimiento completo del principio de igualdad tributaria, esto es, con esta medida se puede conseguir, al menos, un cumplimiento parcial de los principios básicos del ordenamiento tributario.

En este sentido señala Eduardo Barrachina[33] *"el Derecho debe dar siempre una respuesta, lo más rápida y eficaz posible, a cada situación por grave y extrema que sea ésta, como es la economía general del Estado. La vocación práctica…sobresale en la dimensión moral o de la razón de la justicia, cuando el beneficio que se puede conseguir es extraordinariamente elevado."*

Señalado lo anterior, es preciso también plantearse si las interpretaciones jurídicas que de los principios generales se realizan no eliminan materialmente el contenido profundo de los mismos. Quiero con ello decir que ha de analizarse hasta qué punto los principios generales antes señalados no quedan, o pueden quedar, desfigurados con posteriores interpretaciones de tal suerte que los mismos queden en entredicho y su potencial contenido inicial quede seriamente vaciado. O dicho de otra forma, parece que cuando se lee el artículo 31.1 de la Constitución de 1978 se saca como conclusión que el sistema tributario va a ser justo y que va a estar basado en unos principios concretos (igualdad, progresividad, etc.) y, además, que se va a contribuir de acuerdo con la capacidad económica. Es cierto que esta lectura tiene un contenido subjetivo, el que cada uno le puede dar a cada uno de los conceptos antes señalados, pero también tiene un contenido objetivo que implica que mayormente confluyen concepciones similares sobre el contenido de dichos principios generales.

La cuestión es cuando de la interpretación del contenido, alcance, límites y configuraciones de los principios generales se llega a la conclusión de que son tantas y, sobre todo, tan profundas, que lo que inicialmente más o menos todos entendían de una manera, ahora resulta que debe interpretarse de otra. Esto es, una interpretación de los principios que los alejen de su propio contenido objetivo puede llevar a que al final, tras las tesis jurídicas, nadie reconozca realmente a los principios generales.

Las reflexiones anteriores se pueden trasladar al contenido de la Constitución de 1978. En efecto, si este texto legal proclama, tal como se ha señalado, que *"todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario*

[31] "La posible constitucionalidad de la amnistía fiscal de 2012". *Diario la Ley* número 8295, 22 de abril de 2014.

[32] Cazorla Prieto, L.M. "La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico". *Revista Española de derecho Financiero*, número 157/2013.

[33] Barrachina Juan, E. "La reciente amnistía fiscal".

justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio" y al mismo tiempo resultara ajustado a la misma la aprobación de amnistías fiscales, ¿no sería mejor reformar el referido texto legal y redactar dicho artículo de, más o menos, la siguiente forma?:

"Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, se autoriza al Gobierno, que dará cuenta a las Cortes Generales, a adoptar medidas excepcionales que no tengan en cuenta los principios anteriores cuando existan razones que así lo justifiquen. En estos casos, se podrá permitir a los obligados tributarios contribuir a los gastos públicos en base a criterios inversamente proporcionales a su capacidad económica."

Como señala Luigi Vittorio Berlini *"actualmente, cualquiera que desee plantear el tema de tributación justa en un grupo de expertos, ciertamente hará que surja una sonrisa; probablemente correrá el riesgo de ser calificado entre las personas ingenuas y demagogas…"*.

Quizás en estos tiempos pretender un sistema tributario justo pueda parecer un sueño de iluminados, pero quizás no sería desdeñable seguir creyendo que es posible.

X.- SOBRE LA ÉTICA DE LA AMNISTÍA FISCAL.

Como expresamente señala Eduardo Barrachina[34] *"el problema radica en la moralidad intrínseca de la amnistía fiscal. ¿Cómo comparar al contribuyente que cumple escrupulosamente con sus obligaciones fiscales, con ese otro que infringe la misma obligación y ahora se le beneficia?...En el plano moral una amnistía es impresentable, no cabe la menor duda, porque el contribuyente que cumple con la obligación fiscal se dice que no recibe nada a cambio, es decir, no recibe un trato especial, mientras que el incumplidor…es tratado de forma muy beneficiosa"*.

Desde el punto de vista jurídico se ha señalado anteriormente que los principios generales que sustentan o deben sustentar el sistema tributario pueden ceder, dentro de unos límites, cuando existen otros principios básicos que coinciden con ellos y se considera que deben prevalecer. Si se analiza la argumentación en que se basa la posible quiebra de los principios básicos del sistema tributario se observa que las razones que hacen ceder a dichos principios son de índole económica: fundamentalmente la situación económica del Estado.

Esto es, si se analizan los argumentos que se ofrecen a favor de la amnistía fiscal de 2012 se observa que a la hora de defender la legalidad de la misma se colocan en un platillo de la balanza los principios generales, incluidos los del sistema tributario, y en el otro platillo la economía, de tal forma que en ocasiones hay que renunciar a los principios generales o, dicho de otra forma, éstos deben ceder en beneficio de una mejora de la economía del Estado, pues se estima que ello contribuirá a preservar el interés general.

Planteada así la cuestión cabe preguntarse si el referido análisis comparativo (principios generales del sistema tributario – otros principios básicos – economía) es completo o, por el contrario, admite o debe admitir otros conceptos o principios.

En este debate creo importante introducir un nuevo elemento a tener en cuenta en el análisis de cuestiones como la que ahora se analiza. Este nuevo elemento se refiere a la ética de la medida (en este caso, de la amnistía fiscal) y su relación con la ética de la sociedad. Con la introducción de este nuevo concepto se pretende dar respuesta a preguntas como las siguientes: *¿hasta qué punto la ética no debería tener tanto o más peso específico que la economía para eliminar la preponderancia de ésta frente a los principios generales del sistema tribu-*

[34] Barrachina Juan, E. "La reciente amnistía fiscal".

tario? ¿Hasta qué punto una sociedad sería mejor, aunque económicamente con menos pujanza, si los principios éticos entraran en el debate de este tipo de medidas con al menos tanta fuerza como los principios o intereses económicos? ¿Es que acaso un dato económico puede tener tanta fuerza que lleve a anular los valores éticos de una sociedad?

Siguiendo con el símil anterior cabe preguntarse lo que sucedería si en la balanza se ponen en un lado, junto a los principios generales, incluidos los del sistema tributario, los principios éticos de la sociedad y en el otro lado las razones económicas del Estado. *¿Deben pesar más las razones económicas? ¿Deben pesar más los intereses económicos? ¿Qué repercusión general, no sólo económica, tiene anteponer la economía a los principios morales de una sociedad?*

Quizás, para ilustrar lo anterior, baste con recordar lo que se ha señalado anteriormente:

Si dividimos la cantidad obtenida como consecuencia de la aplicación de la amnistía fiscal entre el número de habitantes resulta lo siguiente:

1.200.000.000 / 46.464.053 = 25,83 € por hab.

Esto es, *¿está justificada una amnistía fiscal que económicamente reporta 25,83 euros por habitante? ¿Acaso no merece más la pena no disponer de esa cantidad y mantener los principios éticos? ¿Acaso la respuesta a la pregunta anterior debería ser diferente si el cociente de la operación señalada fuese muy superior a 25,83 euros?*

En definitiva, se considera tan importante, sino más, tener en cuenta principios éticos que entren en el debate y decisión de medidas que afectan de una manera tan singular a los principios básicos de ordenación de una sociedad.

EL DOMICILIO COMO PUNTO DE CONEXIÓN PARA LA ATRIBUCIÓN DE LA COMPETENCIA DE EXACCIÓN

Alberto Uribarri Lanchares (*)

Como es bien sabido las relaciones financieras y tributarias entre el Estado y la Comunidad Autónoma Vasca se han venido organizando mediante el sistema de Concierto Económico. Gracias al mismo, la Comunidad Autónoma Vasca, a través de sus Diputaciones Forales, exacciona en su ámbito competencial territorial los tributos de acuerdo con los criterios de reparto establecidos en el indicado Concierto Económico, cuya regulación recogida en la Ley 12/2002 de 23 de mayo (en adelante LCE) ha dotado, en lo referente a su vigencia un carácter de indefinido a dicho régimen.

A fin de evitar duplicidades tributarias y por lo tanto, a la hora de establecer en qué Administración Tributaria debe cumplir sus obligaciones fiscales un Sujeto Pasivo, resulta necesario el uso de un criterio que nos indique cuál ha de ser dicha Administración, y cuál será el alcance de su competencia. Dicho criterio es el denominado *punto de conexión* del tributo.

Ha de determinarse, no solo ante qué administración tributaria debe cumplir sus obligaciones fiscales el sujeto pasivo –punto de conexión exaccionador-, sino además, la normativa, común o foral, que resulta aplicable –lo que se denomina punto de conexión normativo- y adicionalmente que administración tributaria es competente en materia de inspección.

En consecuencia, podemos identificar, y de ello se encarga la LCE, tres planos principales en los que se requiere fijar un punto de conexión, es decir un criterio de determinación de qué administración tributaria es la competente:

Alcance Normativo: En el que el punto de conexión nos indica qué normativa es de aplicación, si la estatal o la foral. Con lo que tendremos Impuestos concertados de normativa estatal, en los que la capacidad normativa de las Administraciones Tributarias Vascas es por lo general muy reducida, siendo el ejemplo clásico de este tipo de tributos el Impuesto sobre el Valor Añadido; y asimismo tendremos también, Impuestos concertados de normativa autónoma, en los que los límites a la posibilidad de legislar son sustancialmente menores que en los casos anteriores, siendo un ejemplo el Impuesto sobre Sociedades.

Alcance Exaccionador: En este caso gracias al punto de conexión conoceremos qué Administración tiene atribuida la capacidad de exacción, que generalmente va a llevar asociada la atribución de la competencia para la gestión, liquidación, revisión y recaudación de los tributos.

Alcance Inspector: Como su propio nombre indica establece la Administración que ejercerá las actuaciones inspectoras. Así, por ejemplo el artículo 19[1] del Concierto Económico regula la competencia inspectora en el Impuesto sobre Sociedades y el artículo 29.Seis[2] fija el punto de conexión inspector en el IVA.

(*) Técnico de Administración Tributaria. Gobierno Vasco

[1] Véase el artículo 19 del Concierto Económico Vasco:

Artículo 19. Inspección del Impuesto.

Uno. La inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 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.

[2] Véase el artículo 29.seis del Concierto Económico:

Artículo 29 Gestión e inspección del Impuesto

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

Un punto de conexión, además, puede ser establecido atendiendo a datos *objetivos*. Así por ejemplo, el lugar de ubicación de un bien inmueble que es transmitido nos permite atribuir la competencia en el caso del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; o bien puede que debamos acudir a datos *subjetivos* para su establecimiento, siendo uno de los ejemplos más diáfanos el domicilio fiscal de las Personas Jurídicas en el caso de la Tributación por el Impuesto de Sociedades o el IVA. Su establecimiento en uno u otro lugar depende de la voluntad de una o varias personas físicas. Es en este segundo grupo de puntos de conexión donde esa posibilidad de interpretación de la voluntad genera la mayor cantidad de conflictos entre las administraciones en materia de atribución de competencias sobre un determinado obligado tributario.

Como es de suponer la tipología de puntos de conexión es amplia, domicilio fiscal, residencia habitual, lugar de realización de actividades, ubicación del inmueble, etc… pero en el presente artículo nos vamos a centrar en un punto de conexión concreto: el domicilio, y concretamente el domicilio fiscal.

El domicilio fiscal debe de ser diferenciado de otros puntos con los que puede guardar similitudes, como la *residencia habitual*, y de otros términos de domicilios, que en numerosas ocasiones son identificados con él, como es el caso del domicilio social. La intención del presente artículo es por lo tanto, aclarar cuál es la interpretación del término *domicilio fiscal* que viene siendo dada por la Jurisprudencia, y en concreto nos remitiremos a dos sentencias recientes del Tribunal Supremo en las que, confirmando el criterio ya indicado en anteriores sentencias, nos aclaran a los y las profesionales del derecho, cuál es el sentido de dicho término y cuáles no deben ser tenidos como conceptos a él identificables. En concreto, se refiere el Alto Tribunal al concepto de *domicilio social*.

1.- CONCEPTO DE DOMICILIO FISCAL.

En principio, a la hora de definir un término siempre resulta de interés acudir al sentido lingüístico del mismo, por ello debemos acudir a la **definición recogida en el Diccionario de la Real Academia Española del término domicilio.**

Nos encontramos que, y a diferencia de domicilio social, que sí es reflejado en dicha definición, el término *domicilio fiscal* no aparece reflejado per se en dicho diccionario. Sin embargo, resulta evidente que la segunda acepción del término do-

---

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 territorio 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.

Cuarta. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que con posterioridad a dichas comprobaciones se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.

micilio encaja perfectamente con el sentido dado al mismo.

Domicilio:

2. m. Lugar en que legalmente se considera establecido alguien para el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos.

Pero ya se ha indicado que domicilio social por su parte sí está individualmente diferenciado:

Domicilio social:

1. m. domicilio de una empresa o establecimiento.

Quizás sea este el hecho que provoca la habitual identificación entre ambos conceptos, domicilio fiscal=domicilio social, aun cuando la normativa tributaria bajo estudio en ningún momento indica que el domicilio social sea un punto de conexión por sí mismo, sino que, de serlo, es en concurrencia de otras circunstancias.

Y esto es así porque en las sociedades mercantiles nos podemos encontrar que tanto su domicilio social como su domicilio fiscal no coincidan en el mismo lugar, ni tan siquiera en el mismo territorio. Cada uno de estos *domicilios* pueden tener, por intereses propios de la organización ubicaciones diferentes. Si bien es cierto que la práctica habitual es que ambos domicilios coincidan en cuanto a su ubicación.

En el ámbito mercantil, el domicilio de una sociedad no es otro que aquel en el que se halla el centro desde el cual se administra y dirige la misma, estableciéndose como una obligación que el mismo figure indicado en las escrituras de constitución de la sociedad dado que es uno de los contenidos mínimos que todo estatuto social debe contener[3].

Toda sociedad de capital exige para su constitución que la misma conste en escritura pública y sea inscrita en el Registro Mercantil[4]. Y corresponderá su inscripción en el Registro competente a tenor del domicilio indicado en dichos estatutos. En efecto el artículo 17 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, establece:

1. *La inscripción se practicará en el Registro correspondiente al domicilio del sujeto inscribible.*

En la normativa registral las referencias al domicilio son acompañadas, generalmente, del término social[5] salvo en el supuesto referente a la primera inscripción de Sociedades Colectivas en el que la referencia se hace exclusivamente al término domicilio[6].

Por lo tanto cabe interpretar que el término domicilio social debemos entenderlo como un término mercantil, que no tiene que tener su equiparación absoluta con otros términos similares empleados en otros órdenes del derecho, por ejemplo el ámbito tributario.

Por el contrario el **domicilio fiscal** es el lugar que el Obligado Tributario señala a las autoridades fiscales como localización para el cumplimiento de sus relaciones tributarias con dicha Administración[7]. Gracias al mismo, el Obligado Tributario es adscrito a una determinada Administración

[3] Véase el artículo 23 c) del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

[4] Véase el Artículo 20 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

[5] Véase el del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil artículos 115 y 120, en lo referente a la inscripción de las sociedades anónimas y artículos 176 y 182, en lo referente a las Sociedades de Responsabilidad Limitada.

[6] Véase el Artículo 209. 3ª de Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

[7] Véanse las normas forales artículo 47 Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia; artículo 48 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General tributaria del Territorio Histórico de Álava y artículo 48 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa; así como el equivalente artículo 48 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

(AEAT o Administración Foral) y será en dicho lugar en el que se practicarán las notificaciones tributarias, pasando a ser un domicilio vinculante a todos los efectos en procedimientos administrativos y del control fiscal.

Es, en definitiva, un término tributario que marca y fija la Administración que ejercerá todas o parte de las competencias de tipo exaccionador.

La designación del domicilio fiscal se realiza siempre comunicándolo[8] a la Administración tributaria mediante el modelo censal de las diversas administraciones tributarias (modelo 036), no siendo necesaria su elevación a escritura pública y por tanto su inscripción en el registro mercantil. Su modificación es por lo tanto más sencilla pudiéndose realizar en cualquier momento que los intereses de la sociedad los indiquen siguiéndose el procedimiento que esté establecido en los propios estatutos.

Cualquier modificación de domicilio fiscal que suponga el cambio de Administración ante la que cumplir con las obligaciones fiscales debe ser comunicada a la Administración ante la cual, a partir de la fecha del cambio, se pase a responder de las obligaciones tributarias, y también debe ser informada de dicho cambio la Administración de origen. Aunque esta obligación de comunicar no es el objeto del presente artículo, resulta de interés destacar que con cierta habitualidad la comunicación de dicho cambio se realiza *de facto* a la Administración tributaria nueva cuando se presenta el impreso 036, y sin embargo no se comunica dicho hecho a la Administración de origen. Con lo que se produce una casuística especial referida al hecho de conocer desde qué fecha se debe entender que una sociedad que ha cambiado de domicilio fiscal reside en su nueva ubicación.

El plazo para proceder a la comunicación de dicho cambio es de un mes[9]. Esta comunicación debe ser expresa, esto es, no basta con que se haya notificado a otros efectos, por ejemplo comunicándolo en otro registro, para que se tenga por realizada la misma a efectos tributarios[10].

El incumplimiento con la obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal, acarrea una sanción administrativa[11], calificada como leve, que conlleva la imposición de una multa de 100 euros ó de 200 euros dependiendo de la Administración sancionadora.

No debemos de obviar en este aspecto, que las propias Administraciones tributarias podrán elaborar, mantener y actualizar censos en los que recogen datos relevantes para la identificación de los Obligados tributarios a la hora de gestionar sus tributos, tanto los propios como los cedidos[12].

---

[8] Véanse las normas forales artículo 47.3 Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia; artículo 48.3 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General tributaria del Territorio Histórico de Álava y artículo 48.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa; así como el equivalente artículo 48.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

[9] Véase el artículo 17 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

[10] STS Sala 3ª Sección 2ª de fecha 9 de octubre de 2001, RJ 2001/7739, Recurso 4489/2000. Fundamento 4º.

"…la LGT establece un sistema tributario que se sustenta en una serie de deberes y obligaciones de los sujetos pasivos, entre ellos, el de declarar la producción de los hechos imponibles, bien mediante declaración tributaria o bien mediante auto-declaración, y el de comunicar expresamente el domicilio fiscal o tributario, que en el caso de las personas naturales ha de ser el de su residencia habitual.

En razón a esto último, el artículo 45 de la citada LGT, en cualquiera de sus versiones, establece que la obligación de declarar el domicilio fiscal corresponde al sujeto pasivo y, en el supuesto de que el mismo no comunique el cambio de dicho domicilio, éste no surge efectos frente a la Administración."

[11] Véanse las normas forales artículo 203.4 Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia; artículo 202.4 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General tributaria del Territorio Histórico de Álava y artículo 202.4 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa así como el equivalente artículo 198.5 de la de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

[12] Así por ejemplo el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, Reglamento que en la práctica regula la aplicación de los tributos en desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), esta

Debemos acudir a los artículos correspondientes de las Normas Forales Generales Tributarias y su equivalente en la Ley General Tributaria, para encontrar una definición de domicilio fiscal[13]. Dichos preceptos concretan las reglas de determinación del mismo, tanto para las personas físicas, apartado 1, como para las jurídicas en su apartado 2. Transcribimos este último, que mantiene en todos los casos una redacción idéntica:

1. …

2. El domicilio fiscal de las personas jurídicas y entidades residentes en territorio español será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al ***lugar en que se realice dicha gestión o dirección****. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquél donde radique el mayor valor del inmovilizado.*

Por lo tanto, a la hora de determinar el domicilio fiscal, solo resulta de interés el domicilio social, si en el mismo se encuentra realmente centralizada su gestión y administración, acudiendo en caso contrario, a las siguientes reglas establecidas en el mismo artículo. Dichas reglas, dan mayor importancia al lugar donde se centraliza la gestión y la administración, e incluso al lugar donde se ubique el mayor valor del inmovilizado, que al lugar designado como domicilio social.

La Ley 12/2002, de 23 de mayo de Concierto Económico Vasco (en adelante LCE), establece en su artículo 43.cuarto b) cuándo una sociedad se entiende domiciliada en el País Vasco, y dicho artículo emplea los mismos criterios que establecen las Administraciones Tributarias, tanto forales como estatal, a la hora de definir el domicilio fiscal.

Artículo 43 Residencia habitual y domicilio fiscal

Uno. …

Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

a) … .

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.- DOMICILIO FISCAL = DOMICILIO SOCIAL, UNA ARGUMENTACIÓN ERRÓNEA.

En los conflictos surgidos entre Administraciones referidos a la competencia exaccionadora con respecto a una sociedad o persona jurídica, son habituales los que tienen como origen la discusión sobre cuál es el domicilio fiscal de la misma. Como ya hemos indicado, el domicilio fiscal constituye uno de los principales puntos de conexión de nuestro sistema de distribución de competencias tributarias, por lo tanto es lógico que los conflictos surgidos en torno a su determinación, o en torno a la fecha en que debe de ser tenida en cuenta la fijación del mismo, constituyen algunos de los supuestos de hecho más habituales de origen de conflictos.

No es extraño en la praxis argumental surgida en los conflictos, que se indique como domicilio fiscal,

blece en su artículo 2 y en su artículo 4.2 por lo que se refiere a las sociedades, el domicilio social como contenido mínimo obligatorio de dichos censos.

[13] Véanse las normas forales artículo 47.2 Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia; artículo 48.2 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General tributaria del Territorio Histórico de Álava y artículo 48.2 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Asimismo véase el artículo 48.2 de la de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

un domicilio social en el que no se dan las circunstancias requeridas para poder ser entendido como fiscal, pretendiéndose una identificación del domicilio fiscal de una sociedad con su domicilio social sin más. La razón es bien sencilla, lo habitual (y a mi entender lo más correcto, por comodidad) es que dichos domicilios coincidan en cuanto a la ubicación. Ahora bien, pero esta coincidencia no es ni mucho menos una exigencia normativa. Al contrario, el legislador (los legisladores más bien), atendiendo a la redacción dada a las definiciones de domicilio fiscal, diferencia claramente ambos domicilios priorizando el fiscal.

Esto es, para que el domicilio social sea equiparado al domicilio fiscal, deberá coincidir que en dicho domicilio social se desarrollen la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la sociedad. De no darse este hecho, se considerará como domicilio fiscal, primero el lugar donde se centralice la actividad administrativa o la dirección mercantil, y por último, en el caso de que tampoco se pueda fijar el domicilio por el criterio anterior, se opta por fijarlo en el lugar donde se encuentra el mayor valor de su inmovilizado y por lo tanto se sigue sin recurrir al simple domicilio social, por lo que su ubicación deja de ser relevante a estos efectos.

Es probable que otra de las razones de esta identificación sea la actual inexistencia de una definición legal que nos aclare qué debemos entender por "gestión administrativa" y por "dirección de los negocios". Por ello los órganos judiciales suelen acudir a un precepto legal ya derogado que sí nos ofrecía dicha definición, que no es otro que el artículo 22 del Reglamento del Impuesto de Sociedades recogido en el Real Decreto 2631/1982 de 15 de octubre[14], en adelante RIS-82.

Art. 22. Dirección efectiva.

Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales.

Por ello es habitual el empleo por parte de los intervinientes de argumentos como acudir a cuál es la residencia fiscal de los administradores, gerentes, incluso socios; referirse a dónde radican las oficinas o sucursales, o a cuál es el lugar donde se desarrollan aquellas tareas de gestión, como la contabilidad, la facturación o la contratación, que den apariencia de gestión, para tratar de esta forma de definir qué podemos entender por gestión administrativa.

Y podemos afirmar que recurrir a dichos recursos argumentales es correcto, siempre que lo sea con el objetivo de probar el lugar donde se realiza la gestión administrativa o la dirección de negocios que nos servirá para identificar el domicilio de la sociedad a tenor de lo establecido en el artículo 9 del Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado

[14] Entre otras el Tribunal Supremo ha recurrido a este artículo en las siguientes sentencias:

- STS Sala 3ª Sección 2ª de fecha 4 de febrero de 2010, RJ 2010/1019, Recurso 86/2009. Fundamento 4º.
- STS Sala 3ª Sección 2ª de fecha 17de octubre de 2013, RJ 2013/5135, Recurso 538/2013. Fundamento 5º.
- STS Sala 3ª Sección 2ª de fecha 9 de febrero de 2015, RJ 2015/660, Recurso 356/2013. Fundamento 1º y 3º.

por la Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio[15].

Artículo 9 Domicilio

1. Las sociedades de capital fijarán su domicilio dentro del territorio español en el lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección, o en el que radique su principal establecimiento o explotación.

2. Las sociedades de capital cuyo principal establecimiento o explotación radique dentro del territorio español deberán tener su domicilio en España.

Sin embargo debemos tener en cuenta que en la *gestión administrativa* y la *dirección efectiva de los negocios*, y a pesar de ser, tal y como afirma el Tribunal Supremo un concepto jurídico indeterminado, se implican otras actividades además de las indicadas en el referido, y derogado, artículo 22 del RIS-82. Así, es común la diferenciación entre actividades de dirección efectiva de negocios, a las cuales se las califica como actividades de primer nivel, y actividades de gestión administrativa, que son identificadas en la práctica jurídica como actividades de segundo nivel.

Entre las primeras, nos encontraríamos con actividades que implican la toma de decisiones sobre todos los aspectos estratégicos de la sociedad. Por ejemplo la definición de políticas de inversión, los acuerdos sociales, las principales decisiones económico-financieras, jurídicas, etc.

Entre las segundas se suelen indicar aquellas actividades que inciden en la vida diaria de la sociedad, por ejemplo la llevanza de la contabilidad, la facturación o la gestión tributaria, así como la gestión de personal, etc.

Pero si bien son actividades diferenciables, a tenor de la redacción de los mencionados artículos 22 del RIS-82, y 43.cuarto b) de la LCE, así como de la definición de domicilio fiscal que cada Territorio realiza en sus respectivas Normas Forales Generales Tributarias[16] y la Administración Estatal en su Ley General Tributaria[17], no son actividades que permitan ser empleadas de modo independiente. ¿Qué queremos decir? Con un supuesto de hecho lo comprenderemos mejor. Supongamos que un obligado tributario centraliza en una ubicación las actividades de gestión administrativa, por ejemplo su gestión contable. Sin embargo dicho obligado tributario realiza las actividades de primer nivel, como se ha indicado, las que suponen la asunción de decisiones estratégicas, por ejemplo, donde acuerda las líneas generales de su política financiera que deberán llevar a cabo los ejecutores de la misma, en un domicilio que no coincide con aquel en el que desarrolla su actividad administrativa. Cabría pensar que la ubicación del domicilio fiscal en uno u otro lugar podría quedar a la voluntad del obligado tributario. Pues bien, es erróneo argumentar que el Obligado Tributario debería gozar de libertad a la hora de optar entre uno u otro de los domicilios indicados para cumplir con sus obligaciones fiscales, ya que, debido a que el legislador identifica el domicilio fiscal con el social si es a su vez donde se lleva la dirección efectiva, debemos centrarnos en aquellas tareas que se refieren a actividades que implican la dirección del negocio, y no solamente en las de mera gestión[18].

[15] Nótese que dicho precepto legal no menciona ni el término domicilio social ni el de domicilio fiscal, simplemente lo denomina domicilio.

[16] Véanse las normas forales artículo 47.2 Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia; artículo 48.2 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General tributaria del Territorio Histórico de Álava y artículo 48.2 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

[17] Véase el artículo 48.2 de la de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

[18] Véase la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional núm. 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 Terra Networks, 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, resolución que

Nos referimos a que, a la hora de establecer si en un domicilio se centraliza la gestión y la administración de una sociedad, no basta con que se ubique una de dichas actividades. Deben desarrollarse las dos, y en caso de no coincidencia entre las mismas, como en el supuesto de hecho indicado, se debe dar preferencia al lugar donde se desarrollan las actividades de dirección de negocios, al constituir las mismas las decisiones fundamentales de la sociedad[19]. Por lo tanto, deberemos tener en cuenta si las actividades desarrolladas podemos calificarlas como de primer o de segundo nivel.

Ahora esta afirmación puede ser argumentada en otro sentido atendiendo a la propia redacción del artículo 43.cuarto b) del Concierto Económico que emplea la conjunción "*y*" en lugar de la a mi entender más correcta "*o*". Sin embargo, y tal y como veremos en el siguiente apartado, la doctrina del Tribunal Supremo se inclina por priorizar a la dirección efectiva del negocio frente a las actividades de gestión diaria.

El problema que suele suceder es que si bien lo habitual es que dicha diferenciación no suele suponer grandes dificultades, resulta conveniente, siempre y en todo caso, atender a determinados aspectos que son propios del Obligado Tributario para diferenciar entre dichas actividades. En concreto, deberemos tener en cuenta, cuál es su objeto social, su negocio, su estructura social, su forma jurídica, si pertenece o no a un grupo empresarial. En definitiva, debemos preguntarnos también, cuál es su objetivo, a qué se dedica y cómo organiza sus recursos para lograr sus fines.

Evidentemente, una empresa puede adoptar numerosos modelos organizativos, y el criterio que podemos emplear para decidir cuál es el domicilio fiscal para una de ellas puede no ser válido para otra, por ello es preciso analizar todas estas variables caso a caso.

Así por ejemplo se puede dar el caso de que una empresa que venía realizando todas las actividades de gestión diaria administrativa y las de dirección de negocio en un determinado domicilio, pasa a formar parte de una determinado grupo empresarial, el cual mantiene su domicilio en otro lugar. Pues bien, en este caso es bastante probable que se produzca una variación en cuanto a su domicilio fiscal, dado que las decisiones más importantes de la empresa serán tomadas en esta nueva ubicación. Pero por el contrario, si la empresa lo que hace es subcontratar le gestión diaria de la misma, empleando el recurso de la externalización de servicios, conocido como el Outsourcing, a pesar de la apariencia de cambio de domicilio, este no se ha producido. Y esto es así porque la externalización de servicios no se produce con actividades de dirección de negocios, y se suele circunscribir exclusivamente a actividades de gestión administrativa, esto es, a alguna de las actividades que hemos denominado como de segundo nivel.

Por lo tanto, identificar sin más domicilio social con domicilio fiscal es erróneo, ya que la normativa exige la coincidencia en dicho domicilio de la dirección de negocios y la gestión administrativa, criterios que prevalecen sobre el domicilio social en caso de discrepancia con este. Es más, en el caso de que no se dé una coincidencia entre ambos criterios, parece obvio que se prioriza la dirección de negocios sobre la gestión. Y lo que es más significativo, en caso de no poderse identificar ubicación alguna con el lugar donde se desarrolla la dirección de negocios y la gestión administrativa, prevalece sobre el simple domicilio social, la regla de la ubicación del inmovilizado.

No cabe aducir ni la ausencia de definición indicada ni la habitual coincidencia práctica de dichos domicilios, como justificación de la identificación de ambos en el ámbito tributario, y así lo viene afirmando el Tribunal Supremo en diversas sentencias que a continuación desarrollaremos.

---

fue confirmada por esta Sala por sentencia de 13 de Abril de 2011, casación 1115/2006 , al haberse constatado que el domicilio fiscal de Terra Networks estaba situado en la localidad de Pozuelo de Alarcón y no en el municipio de Barcelona, elegido por la empresa como domicilio social y fiscal.

[19] Véase la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico nº 14/2013, de 24 de julio de 2013.

3.- LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LA IDENTIFICACIÓN DE AMBOS TÉRMINOS.

Si bien es una postura que ya había sido adoptada con anterioridad[20], recientemente el Alto Tribunal ha emitido dos sentencias[21], referentes a la definición del domicilio fiscal de unas empresas pertenecientes a un grupo societario con domicilio en territorio foral, que confirman el criterio mantenido por el Supremo en estos casos. Dichas sentencias recaen sobre dos recursos interpuestos por la misma Diputación Foral contra sendas resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico, que fijaban el domicilio de dichas empresas en territorio foral y no en común, tal y como pretendía la Diputación.

El supuesto de hecho es que:

1º. Las empresas tenían fijado su domicilio social en territorio común.

2º. En las actividades de gestión administrativa, el grupo societario seguía una estrategia que suponía que dichas actividades se desarrollaban por alguna de las empresas del grupo, las cuales eran subcontratadas, y que en la mayoría de los casos se ubicaban en territorio foral y en otros, los menos, en territorio común.

3º. Las actividades de administración se tomaban por parte de la sociedad cabecera, esta con domicilio foral.

4º. En territorio común radicaba la absoluta totalidad del inmovilizado de la empresa, en el caso de haberlo.

Las administraciones tributarias discrepaban sobre el lugar en el que radicaba su domicilio fiscal.

Según la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT), dicho domicilio se encontraba fijado en territorio foral, dado que las empresas pertenecían a un grupo empresarial domiciliado fiscalmente en el País Vasco, el cuál mantenía una operativa para fijar para cada una de las sociedades el domicilio fiscal correspondiente. Dicha operativa, consistente en que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las empresas no se realizaban en los domicilios fiscales declarados debido, en lo que respecta al caso de la gestión administrativa, a la carencia de medios humanos y materiales para su desarrollo, y por otra parte, a que la dirección de negocios se desarrolla en el lugar donde la Administradora Única de la empresa se domicilia fiscalmente. De hecho, la AEAT supone que una de las primeras decisiones que se toman desde dicho domicilio no es otra que el establecimiento de los domicilios fiscales y sociales de las empresas.

Al entender de la AEAT, lo lógico en el caso de empresas pertenecientes a grupos de sociedades es que el domicilio fiscal de las mismas se ubique en el domicilio fiscal de la sociedad cabecera del grupo, si en dicho domicilio se centralizan efectivamente las actividades de gestión y de administración de los negocios de la empresa. Y dado que, en los casos analizados, tanto las labores de gestión como las de dirección se encontraban centralizadas en el domicilio donde radicaba la sociedad cabecera, este debería ser tenido como el lugar donde radicaba el domicilio fiscal.

En los casos que nos ocupan se produce la subcontratación de determinadas actividades de gestión en empresas del grupo, pero a la AEAT no le parece razonable situar la dirección de los negocios de una empresa en el lugar donde se adoptan las decisiones de segundo nivel, (gestión administrativa), decisiones que parecen ser de mera gestión o ejecutivas, por oposición a las decisiones de primer nivel, (dirección de nego-

[20] Véase la Sentencia de la sala tercera del Tribunal Supremo 1019/2010 de 4 de febrero de 2010, recaída en recurso nº 86/2009 contra resolución de la JACE 1/2009.; y véase también la sentencia 3431/2010 de 16 de junio de 2010, recaída en recurso 155/2009 contra resolución de la JACE 1/2009.

En ambas, véase en especial el Fundamento de Derecho 4º.

[21] Véase la Sentencia de la sala tercera del Tribunal Supremo 2707/2015 de 18 de Junio de 2015, recaída en recurso nº 417/2013 contra resolución de la JACE 14/2013.; y véase también la sentencia 2706/2015 de 18 de junio de 2015, recaída en recurso 471/2013 contra resolución de la JACE 19/2013.

cios) decisiones estratégicas que son las que desde cualquier punto de vista se deberían considerar como las funciones directivas de toda persona jurídica. Para la AEAT el hecho de subcontratar las primeras de las actividades en una empresa del grupo, reforzaba la idea de que dichas actividades no pueden ser equiparables a las de administración de negocios, y aquellas actividades de gestión que puntualmente se desarrollaban en territorio común podrían entenderse como residuales

Por el contrario la Hacienda Foral mantenía que en los casos analizados lo relevante es que las empresas carecían de medios materiales y humanos en territorio foral para el desarrollo de sus actividades de gestión administrativa. Debido a esto, se subcontrataban con empresas del grupo, que sí se encontraban domiciliadas en el País Vasco. Pero estas subcontrataciones no deberían ser computadas a efectos de determinación del domicilio fiscal, ya que para dicho cálculo solo deberían computarse aquellas actividades que efectivamente ejecuta la empresa cuyo domicilio se discute. De no ser así, se produciría una clara discriminación entre empresas que subcontratan con empresas del grupo empresarial al que pertenecen y empresas que subcontratan con empresas ajenas a su grupo, en cuyo caso dichas actividades de administración no son tenidas en cuenta a la hora de determinar el domicilio fiscal.

Pretendía la Diputación que dicha empresa fuera considerada como una empresa sin actividad administrativa o de gestión, con lo que resultaría de aplicación en ambos casos la última de las reglas fijadas para la determinación del domicilio fiscal, esto es que el domicilio fiscal radicaría en el lugar donde se encuentre el mayor volumen de inmovilizado, y al tratarse de empresas cuyo inmovilizado principal consistía en las plantas de producción de energía eléctrica-eólica, el domicilio fiscal coincidiría con su ubicación, estando en todos los casos dichas instalaciones ubicadas en territorio común.

El Tribunal Supremo desestimó en ambos casos los recursos interpuestos y confirmó en todo su alcance las resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico recurridas. En concreto, el Tribunal Supremo considera como adecuada la interpretación que la Junta Arbitral del Concierto Económico hace en las resoluciones recurridas de las pruebas practicadas y de la jurisprudencia propia, en concreto de las sentencias de 4 de febrero y 16 de junio de 2010 que en pie de página nº 16 indicamos.

Gracias al conjunto de dichas sentencias podemos establecer cuáles son los criterios que para dichos supuestos de hecho adoptará el citado órgano.

1º.-No debe identificarse domicilio fiscal con domicilio social. Ambos son conceptos autónomos, y si bien la regla principal de dicho artículo 43.cuarto b) del Concierto establece que para que ambos coincidan, deberán estar centralizadas en el domicilio social la gestión administrativa y de dirección, y en caso de que no coincidan (como es en ambos casos, dado que los domicilios sociales se encuentran en territorio común, pero la gestión administrativa está en territorio foral) se establecerá como domicilio fiscal allí donde radique dicha gestión administrativa. La regla del inmovilizado, solo funciona en ausencia de los dos anteriores.

2º.-El Tribunal Supremo se remite a la regulación que establecía el artículo 22 del RIS-82 a la hora de establecer criterios que nos indiquen el lugar donde se realicen las gestiones administrativas y de dirección, dado que en el Concierto Económico no se fijan reglas que nos indiquen qué actividades debemos tener en cuenta para concretar en qué consiste la realización de las gestiones administrativas y de dirección. Ahora bien, dicha remisión es preciso realizarla en conjunto con otras normas y otros criterios de la práctica empresarial.

En lo que respecta a la remisión a otras normas, si bien el artículo 22 del RIS-82 nos indica que se estaba al lugar de la contratación en general, al de llevanza de la contabilidad y al

de domiciliación de los administradores o gerentes, criterios que conservan el peso específico de su significado con apoyo, tanto en los artículos 11.2 de las Normas Generales Tributarias de los tres Territorios Históricos vascos como el artículo 12.2 LGT, pese a carecer hoy ciertamente del soporte normativo que tuvieron en el pasado. Todos los artículos citados tienen una redacción idéntica que seguidamente trascribimos:

"*…en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*".

Este artículo nos faculta para que dicha interpretación del artículo 22 se realice al albur de otros criterios de la práctica empresarial. Esto es, que asumiendo que la expresión "gestión administrativa y la dirección de sus negocios" es compleja y no está definida en un texto legal en vigor, deberá ser conformada la misma caso a caso. Por ello, el contar con locales o almacenes, con más o menos empleados, con varios lugares en los que se desarrollan unas u otras actividades parciales, lugares donde se celebran las reuniones del órgano de administración y se adoptan las decisiones, el lugar de custodia de los libros societarios, ... todos estos ejemplos son indicios con un mayor o menor peso o trascendencia, pero que en sí mismos nada dicen, sino que deben ser analizados junto con el dato fundamental de cuál es la actividad empresarial que la empresa en concreto desarrolla.

Por lo tanto, además de atender a las circunstancias objetivas, esto es, las recogidas en el arriba indicado artículo 22 del RIS-82, que deberán examinarse en consonancia con el dato fundamental de cuál es la actividad empresarial desarrollada, las mismas constituyen exclusivamente indicios, pero como todos los indicios pueden ser rebatidos.

Esta idea ha sido la mantenida por el Tribunal Supremo en las sentencias analizadas, estableciendo que "*…la expresión centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, es una expresión compleja (…) que debe conformarse caso por caso, integrándose en función no sólo de las circunstancias concretas objetivas que concurran en cada supuesto, sino también, y fundamentalmente en función de la concreta sociedad de que se trata y en particular de la actividad a la que se dedica*". Y también por la JACE.

3º.-En el tipo de sociedades del que hablamos, cuya gestión y administración fundamentalmente se lleva a cabo a través de una sociedad matriz o cabecera, se debe adoptar el criterio que si bien el domicilio social indicado no se encuentra en el País Vasco, las decisiones empresariales principales sí se toman en este territorio, con lo que implica que la gestión y la administración sí se llevaba desde el País Vasco y por lo tanto se cumple el criterio segundo del citado artículo 43. Cuarto b).

4º.-Es importante destacar que el TS entiende como muy relevante determinar en qué territorio se acuerdan las decisiones empresariales importantes, independientemente de que otras decisiones empresariales, que tienen un carácter meramente técnico, que complementan las decisiones tomadas por los Órganos Centrales de la entidad, nos indican cuáles son los órganos que desarrollan las labores de gestión y administrativas, siendo en ambos casos, los Órganos Centrales del GRUPO, localizados en territorio foral y no en común.

5º.-Por último, destaco la interpretación que hace el TS del hecho, común hoy por hoy en la práctica empresarial, de que la gestión de determinadas actividades administrativas, por ejemplo, gestión fiscal, contable, de recursos humanos, etc…, se realice por una empresa diferente a la Sociedad, (Subcontratación, externalización u Outsourcing).

Nos podemos encontrar dos casos:

a) Que dichos servicios sean prestados por una empresa del Grupo empresarial al que pertenece la afectada.

b) Que los mismos sean prestados por una empresa totalmente externa, esto es una empresa sin otra vinculación con la sociedad afectada que la de ser una mera prestadora de servicios.

El primero de los casos es el que se genera en los dos supuestos que analizamos, dado que algunas tareas se llevaban por una empresa del Grupo, y otras por la empresa matriz o cabecera, como consecuencia de una decisión de gestión, y debido a la carencia de medios materiales y humanos adecuados para la efectiva ejecución de estas actividades por parte de la afectada.

En este caso, la externalización, no implica que podamos asumir que la empresa afectada es una entidad sin actividad administrativa o gerencial, ni aun siendo todas las actividades desarrolladas por otra entidad del grupo. A juicio del Supremo lo relevante es que la decisión de hacerlo de esta manera, viene dictada por la propia estructura empresarial del grupo. Por lo tanto dicha gestión empresarial, que insiste el Tribunal, sí existe, es una gestión empresarial no individualizada, o mejor dicho una gestión empresarial colectiva y ejercida en estos casos por los Órganos centrales del Grupo al objeto de optimizar sus recursos.

Su valoración a la hora de determinar el domicilio no supone una discriminación con respecto a aquellos supuestos en los que dichas tareas se externalicen mediante la subcontratación de las mismas a empresas ajenas, ya que en estos casos, dichas tareas revisten un carácter meramente técnico y no poseen una relevancia determinante.

Ahora bien, el Alto Tribunal también ha mantenido que en el caso de que la contratación de estos servicios ponga en manos de la subcontratada y por tiempo indefinido la dirección de los negocios de la subcontratante, incluyendo la definición estratégica general y la definición y control de la totalidad de las decisiones inherentes a lo que puede considerarse como dirección de los negocios de la misma, y por lo que la sociedad subcontratante se encarga exclusivamente de la ejecución de las instrucciones recibidas, deberemos entender que en este caso la dirección efectiva de los negocios se realizará desde el domicilio de la subcontratada[22].

Por lo tanto en lo que respecta a la diversa casuística que se nos ofrece en el ámbito de la subcontratación, vemos que en definitiva lo relevante es conocer el lugar donde se toman las decisiones importantes en la vida de la empresa, como por ejemplo la decisión de subcontratar. No es tan relevante el dónde se desarrollan las actividades subcontratadas, salvo que entre las mismas se encuentren las decisiones que en esencia impliquen la dirección de los negocios.

Como conclusión podemos afirmar que en el ámbito tributario el concepto de domicilio ha de ser entendido como referido a domicilio fiscal, sin que otra tipología de domicilio, como puede ser el social, obtenga una relevancia similar, salvo que sea acompañada de otros elementos que le doten de capacidad para ser considerado como fiscal. La ausencia de los mismos, implica la imposibilidad de asimilar, y nos obliga a recurrir a otras reglas para la identificación del domicilio fiscal. De entre estas reglas destaca, por su falta de una definición legal en vigor, la de tomar en cuenta el lugar donde se desarrolle la Gestión administrativa y la Dirección de negocios, que posee un carácter complementario de la regla primera y constituye en si misma el criterio establecido en la regla segunda. Y es en aplicación de esta segunda regla cuando debemos examinar aquellos datos que nos servirán para fijar la ubicación del lugar donde se desarrollan dichas actividades, indicios que en todo caso deberán tener en cuenta la organización interna de la empresa, así como su giro mercantil. En caso de no coincidencia entre los lugares donde se desarrollan dichas actividades, se debe priorizar aquel

[22] Véase la Sentencia de la sala tercera del Tribunal Supremo 1431/2010 de 8 de febrero de 2010, recaída en recurso nº 19/2009 contra resolución de la JACE 4/2009

en el que se desarrollen las actividades de Dirección efectiva del negocio. Y por último en el hipotético caso de que aun así no podamos definir cuál es el domicilio fiscal deberemos establecerlo en aquella ubicación donde radique el mayor valor del inmovilizado. De lo contrario corremos el riesgo de no hacer una correcta identificación del domicilio fiscal

UN ANÁLISIS COMPARADO DE LA NORMA APLICABLE EN TERRITORIO COMÚN CON LA NORMATIVA VASCA EN LA TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES RELACIONADAS CON INMUEBLES EN EL IRPF

Lourdes Serna Blanco (*)

I. INTRODUCCIÓN

El objeto de este trabajo es comparar la tributación de los bienes inmuebles propiedad de personas físicas, con especial referencia a la vivienda habitual, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) cuando se aplica la normativa de Territorio Común[1] y cuando se aplica la normativa de los Territorios Históricos del País Vasco[2].

En relación a los bienes inmuebles tanto en Territorio Común como en los Territorios Forales del País Vasco[3] se someten a tributación sus rendimientos y la transmisión de éstos, por lo que el análisis de la tributación de las operaciones inmobiliarias en ambos casos exige el estudio del tratamiento fiscal que corresponde en el IRPF a las rentas obtenidas como consecuencia de arrendamientos de inmuebles y a las variaciones de valor y alteraciones de patrimonio que se producen cuando dichas personas transmiten inmuebles.

Además en Territorio Común se grava también la titularidad de los inmuebles por lo que se analizará el tratamiento fiscal que corresponde a las rentas imputadas a las personas físicas por la titularidad de éstos.

En el trabajo se prestará especial atención a la determinación de los rendimientos a integrar en la base imponible del impuesto, a los beneficios fiscales por reinversión en vivienda habitual y a las deducciones en cuota relacionadas con la adquisición y alquiler de la vivienda habitual[4].

---

[1]. La normativa fiscal aplicable en Territorio Común está contenida en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF) y en el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (en adelante, RIRPF).

[2] La normativa fiscal aplicable en Álava está recogida en la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, NFIRPFA), en el Decreto Foral 40/2014, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPFA)y en el Decreto Foral 5/2015, del Consejo de Diputados de 17 de febrero, que aprueba los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades.

La normativa fiscal aplicable en Bizkaia se recoge en la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, NFIRPFB), en el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPFB)y el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 165/2014, de 16 de diciembre, por el que se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2015.

La normativa fiscal aplicable en Gipuzkoa está contenida en la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa (en adelante, NFIRPFG), en el Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales (en adelante, RIRPFG)y en el Decreto Foral 47/2014, de 22 de diciembre, por el que se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, y se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en 2015 para la determinación en ambos Impuestos de las rentas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales.

[3] Los tres Territorios Históricos del País Vasco, Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, tienen una normativa fiscal idéntica en el IRPF.

[4] En Territorio Común el IRPF es un impuesto parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas de Régimen Común, con cesión también de capacidad normativa en determinados aspectos, entre ellos, los aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por inversión y alquiler en vivienda habitual, pero en este trabajo no se hará referencia específica a las deducciones autonómicas.

(*) Profesora Titular de Escuela Universitaria del Dpto. de Economía Aplicada II. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. UPV.

Para realizar la comparación se hará referencia, como es obvio, a la normativa fiscal vigente y se acompañará de ejemplos prácticos que ilustren las diferencias en la tributación que se producen en Territorio Común respecto al País Vasco.

II. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO

En el IRPF el hecho imponible está constituido por la obtención de renta por el contribuyente. Una de las partidas que componen la renta del contribuyente son los rendimientos del capital inmobiliario.

Los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario[5], excepto cuando los inmuebles se hallen afectos a actividades económicas[6] realizadas por el contribuyente, en cuyo caso tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas.

TERRITORIO COMÚN

Centrándonos en el arrendamiento de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas, constituyen rendimientos íntegros del capital inmobiliario las cantidades que por todos los conceptos deba satisfacer el arrendatario de los inmuebles, incluido en su caso, las cantidades correspondientes a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble, por ejemplo mobiliario y enseres, excluido el IVA[7].

Para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, pueden deducirse de los rendimientos íntegros[8]:

a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre los cuales se encuentran:

- Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del inmueble, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble. El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada inmueble de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos[9].

- Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, que incidan sobre los rendimientos y no tengan carácter sancionador.

- Los saldos de dudoso cobro , siempre que el deudor se halle en situación de concurso y entre la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y el de la finalización del periodo impositivo hubiese transcurrido más de seis meses, y no se hubiese producido una renovación de crédito.

- Las cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales.

- Resto de gastos necesarios para la obtención del rendimiento (primas de seguro, suministros, gastos de preparación del contrato, etc.) (por ejemplo, robo, incendio, etc.).

b) Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, de acuerdo a los siguientes criterios:

- Bienes inmuebles: 3%sobre el mayor valor entre el coste de adquisición satisfecho y el valor catastral, sin incluir el valor del suelo.

- Bienes muebles cedidos con los inmuebles y susceptibles de ser utilizados por un periodo superior al año: Amortización lineal en fun-

[5] Artículo 22.1 LIRPF y 30.1 respectivas NFIRPF.

[6] Los artículos 27.2 LIRPF y 24.3 respectivas NFIRPF establecen que se entiende que el arrendamiento de bienes inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente, cuando para la ordenación de ésta se utilice, al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

[7] Artículos 22.2 LIRPF.

[8] Artículo 23.1 LIRPF.

[9] El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes, sin que pueda exceder, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en cada uno de los mismos, para cada inmueble.

Don XX, contribuyente en Territorio Común, tiene arrendada una vivienda de su propiedad. Los datos durante el ejercicio fiscal (2015) son:

Dicha vivienda ha estado arrendada en el ejercicio fiscal por 650 € mensuales.

La vivienda fue adquirida en 2001 por un importe equivalente a 100.000 €, más 8.000 € de gastos. Para su adquisición solicitó un préstamo hipotecario por el que ha pagado a lo largo del ejercicio la cantidad de 4.800 € de intereses y 6.200 € de amortización de capital. El valor catastral de dicha vivienda en el ejercicio asciende a 65.200 €, correspondiendo el 40% de dicho valor al suelo.

Los gastos satisfechos en el ejercicio por dicha vivienda han sido los siguientes:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)	**500 €**
- Comunidad	**600 €**
- Arreglo de fachada	**3.500 €**

Solución:

Ingresos íntegros (650 x 12)		*7.800 €*
Gastos deducibles:		*10.844 €*
- Intereses y gastos de conservación 4.800 + 3.500 = 8.300 € (limite 7.800 €)		
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)	*500 €*	
- Comunidad	*600 €*	
- Amortización (3% x 108.000 x 0,6)	*1.944 €*	
Rendimiento neto (7.800 – 10.844)		*-3.044 €*
Reducción por arrendamiento de vivienda (60% x - 3.044)		*-1.826,4 €*
Rendimiento neto reducido		*-1.217,6 €*

ción de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Una vez obtenido así el rendimiento neto del capital inmobiliario[10], se practicarán, si proceden las siguientes reducciones[11], obteniendo el rendimiento neto reducido:

a) Reducción sobre arrendamientos de vivienda: 60%. Tratándose de rendimientos netos positivos, esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.

b) Reducción por rendimientos irregulares (periodo de generación superior a dos años o obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo): 30%. La cuantía del rendimiento neto sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 € anuales.

Regla especial: Cuando el arrendatario del inmueble sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de la aplicación del régimen especial de imputación de rentas inmobiliarias, que se analizará en el epígrafe siguiente[12].

El rendimiento neto reducido del capital inmobiliario, calculado de la forma expuesta, se integrará en la renta general del contribuyente.

[10] La disposición transitoria tercera LIRPF establece que en la determinación de los rendimientos del capital inmobiliario derivados de contratos de arrendamiento celebrados con anterioridad al 9 de mayo de 1985, que no disfruten del derecho a la revisión de la renta del contrato, se incluirá adicionalmente, como gasto deducible, mientras subsista esta situación y en concepto de compensación, la cantidad que corresponda a la amortización del inmueble.

[11] Artículos 23.2 y 23.3 LIRPF.

[12] Artículo 24 LIRPF.

Don XX, contribuyente en Territorio Común, tiene arrendada una vivienda de su propiedad. Los datos durante el ejercicio fiscal (2015) son:

Dicha vivienda ha estado arrendada en el ejercicio fiscal a su hermano por 350 € mensuales.

La vivienda fue adquirida en 2005 por un importe de 140.000 €, incluidos los gastos inherentes a la adquisición. El valor catastral de dicha vivienda en el ejercicio asciende a 80.000 €, correspondiendo el 35% de dicho valor al suelo.

Los gastos satisfechos en el ejercicio por dicha vivienda han sido los siguientes:

- Gasto de conservación y reparación	**700 €**
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)	**500 €**
- Comunidad.	**600 €**
- Prima de seguro contra incendios	**300 €**

Solución:

El rendimiento neto total mínimo será el mayor de:

a) Rendimiento neto reducido		
Ingresos íntegros (350 x 12)		*4.200 €*
Gastos deducibles:		*4.830 €*
- Gastos de conservación y reparación	*700 €*	
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)	*500 €*	
- Comunidad	*600 €*	
- Prima de seguros	*300 €*	
- Amortización (3% x 140.000 x 0,65)	*2.730 €*	
Rendimiento neto (4.200 – 4.830)		*-630 €*
Reducción por arrendamiento de vivienda (60% x - 630)		*-378 €*
Rendimiento neto reducido		*-252 €*
b) 2% valor catastral (2% x 80.000)	*1.600 €*	
Rendimiento neto total		*1.600 €*

Don XX, contribuyente en Territorio Común, tiene arrendado un local de su propiedad. Los datos durante el ejercicio fiscal (2015) son:

Dicho local ha estado arrendado en el ejercicio fiscal por 1.400 € mensuales.

El local fue adquirido por herencia por XX en 2004. Los gastos y tributos inherentes a su adquisición satisfechos por XX ascendieron a 4.000 €. El valor catastral de dicho local en el ejercicio es de 40.000 €, correspondiendo el 30% de dicho valor al suelo.

Los gastos satisfechos en el ejercicio por dicho local han sido los siguientes:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)	**500 €**
- Comunidad.	**600 €**
- Arreglo de tejado	**300 €**

Solución:

Ingresos íntegros (1.400 x 12)		*16.800 €*
Gastos deducibles:		*2.240 €*
- Gastos de conservación	*300 €*	
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)	*500 €*	
- Comunidad	*600 €*	
- Amortización (3% x 40.000 x 0,7)	*840 €*	
Rendimiento neto (16.800 – 2.240)		*14.560 €*

TERRITORIOS FORALES

El rendimiento íntegro del capital inmobiliario en el caso de arrendamiento de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas se calcula igual que en Territorio Común[13].

No obstante, cuando los rendimientos íntegros tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, el rendimiento íntegro se obtendrá por la aplicación del porcentaje de integración del 60% (50% si el período de generación es superior a cinco años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo).

[13] Artículo 30.2 respectivas NFIRPF.

Don XX, contribuyente en Bizkaia, tiene arrendada una vivienda de su propiedad. Los datos durante el ejercicio fiscal (2015) son:

Dicha vivienda ha estado arrendada en el ejercicio fiscal por 650 € mensuales.

La vivienda fue adquirida en 2001 por un importe equivalente a 100.000 €, más 8.000 € de gastos. Para su adquisición solicitó un préstamo hipotecario por el que ha pagado a lo largo del ejercicio la cantidad de 4.800 € de intereses y 6.200 € de amortización de capital. El valor catastral de dicha vivienda en el ejercicio asciende a 65.200 €, correspondiendo el 40% de dicho valor al suelo.

Los gastos satisfechos en el ejercicio por dicha vivienda han sido los siguientes:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)	**500 €**
- Comunidad	**600 €**
- Arreglo de fachada	**3.500 €**

Solución:

Ingresos íntegros (650 x 12)		*7.800 €*
Bonificación (20% x 7.800)		*1.560 €*
Gastos deducibles:		*8.300 €*
- Intereses y gastos de conservación	*4.800 + 3.500 = 8.300*	
Rendimiento neto (7.800 – 1.560 – 8.300)		*0 €*

La cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicarán los porcentajes de integración, no podrá superar el importe de 300.000 € anuales. El exceso sobre el citado importe se integrará al 100%. Cuando se hayan percibido rendimientos a los que sean de aplicación distintos porcentajes de integración inferiores al 100%, a los efectos de computar el límite de 300.000 €, se considerarán en primer lugar aquéllos a los que correspondan los porcentajes de integración más reducidos[14].

El rendimiento neto del capital inmobiliario se calculará[15]:

- En el supuesto de arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda, se aplicará una bonificación del 20 % sobre los rendimientos íntegros y asimismo, será deducible, exclusivamente, el importe de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de las viviendas y demás gastos de financiación.

  La suma de la bonificación del 20% y del gasto deducible no podrá dar lugar, para cada inmueble, a rendimiento neto negativo.

- En los arrendamientos de inmuebles distintos de los destinados a vivienda, el rendimiento íntegro se minorará en el importe de los siguientes gastos deducibles: que se detallan a continuación:

  a) Los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, incluido el importe de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de los inmuebles, y demás gastos de financiación.

  b) Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, de acuerdo a los siguientes criterios:

     - Bienes inmuebles: 3% sobre el valor de adquisición satisfecho, sin incluir el valor del suelo.

     - Bienes muebles cedidos con los inmuebles en función de los coeficientes de amortización previstos en el Impuesto sobre Sociedades.

La suma de los gastos deducibles no podrá dar lugar, para cada inmueble, a un rendimiento neto negativo.

Los rendimientos del capital inmobiliario procedentes del arrendamiento de viviendas se integran en la renta del ahorro mientras que los rendimientos del capital inmobiliario procedentes del arrendamiento del resto de inmuebles se integran en la renta general.

[14] Artículo 30.3 respectivas NFIRPF.

[15] Artículo 32. respectivas NFIRPF.

Don XX, contribuyente en Bizkaia, tiene arrendada una vivienda de su propiedad. Los datos durante el ejercicio fiscal son:

Dicha vivienda ha estado arrendada en el ejercicio fiscal a su hermano por 350 € mensuales.

La vivienda fue adquirida en 2005 por un importe de 140.000 €, incluidos los gastos inherentes a la adquisición. El valor catastral de dicha vivienda en el ejercicio asciende a 80.000 €, correspondiendo el 35% de dicho valor al suelo.

Los gastos satisfechos en el ejercicio por dicha vivienda han sido los siguientes:

- Gasto de conservación y reparación	**700 €**
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)	**500 €**
- Comunidad.	**600 €**
- Prima de seguro contra incendios	**300 €**

Solución:

Ingresos íntegros (350 x 12)		*4.200 €*
Bonificación (20% x 4.200)		*840 €*
Gastos deducibles:		*700 €*
- Gastos de conservación y reparación	*700 €*	
Rendimiento neto (4.200 – 840 – 700)		*2.660 €*

Don XX, contribuyente en Bizkaia, tiene arrendado un local de su propiedad. Los datos durante el ejercicio fiscal (2015) son:

Dicho local ha estado arrendado en el ejercicio fiscal por 1.400 € mensuales.

El local fue adquirido por herencia por XX en 2004. Los gastos y tributos inherentes a su adquisición satisfechos por XX ascendieron a 4.000 €. El valor catastral de dicho local en el ejercicio es de 40.000 €, correspondiendo el 30% de dicho valor al suelo.

Los gastos satisfechos en el ejercicio por dicho local han sido los siguientes:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)	**500 €**
- Comunidad.	**600 €**
- Arreglo de tejado	**300 €**

Solución:

Ingresos íntegros (1.400 x 12)		*16.800 €*
Gastos deducibles:		*1.484 €*
- Gastos de conservación	*300 €*	
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)	*500 €*	
- Comunidad	*600 €*	
- Amortización (3% x 4.000 x 0,7)	*84 €*	
Rendimiento neto (16.800 – 1.484)		*15.316 €*

III. IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS

TERRITORIO COMÚN

Tienen la consideración de rentas inmobiliarias imputadas aquellas rentas que el contribuyente debe incluir en su base imponible por ser propietario de un bien inmueble urbano (o rústico con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos a actividades económicas) siempre que dichos inmuebles no generen rendimientos del capital ni estén afectos a actividades económicas y no constituyan la vivienda habitual del contribuyente[16].

La determinación de la renta imputable que corresponda a cada uno de los inmuebles urbanos generadores de dichas rentas, se realiza un porcentaje al valor catastral del inmueble. Dicho porcentaje será el 2% con carácter general, el 1,1% en caso de inmuebles cuyo valor catastral haya sido revisado o modificado y haya entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores e igualmente el 1,1% en el caso de inmuebles en los que a la fecha de devengo del impuesto se careciera de valor catastral o éste no hubiera sido notifi-

[16] Se entiende que forman parte de la vivienda habitual del contribuyente las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con ésta hasta un máximo de dos.

Don XX., contribuyente en Territorio Común, es titular de los siguientes bienes inmuebles durante el ejercicio fiscal (2015):

- **Vivienda habitual y tres parcelas de garaje adquiridas conjuntamente con ésta y cuyos valores catastrales no revisados ascienden a 50.000 € para la vivienda y 5.000 € para cada una de las plazas de garaje.**
- **Apartamento en la playa que sólo utiliza durante el mes de vacaciones. El valor catastral del mismo, que fue revisado hace cinco años, asciende a 40.000 €.**
- **Parcela de garaje adquirida por 30.000 € el día 1 de marzo del ejercicio fiscal y que, con fecha de 1 de junio de dicho ejercicio, ha alquilado por una renta mensual de 60 €. A 31 de diciembre del ejercicio, no le ha sido notificado el valor catastral de la parcela. El valor declarado por el contribuyente a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es el de adquisición, sin que la Administración tributaria haya procedido a su modificación.**

Solución:

- *Vivienda habitual y 2 plazas de garaje adquiridas conjuntamente: no procede imputación de rentas inmobiliarias.*
- *3ª plaza de garaje adquirida conjuntamente con la vivienda. Renta inmobiliaria imputada:*
  2% x 5.000 — *100 €*
- *Apartamento en la playa. Renta inmobiliaria imputada:*
  1,1% x 40.000 — *440 €*
- *Parcela adquirida ejercicio fiscal. Renta inmobiliaria imputada:*
  1,1% x (50% x 30.000) x 92 ÷ 365 — *41,59 €*

Total rentas inmobiliarias imputadas — *581,59 €*

cado al titular. En este último caso, el porcentaje del 1,1 % se aplicará sobre el 50% del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición[17].

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

Estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles.

En el caso de inmuebles adquiridos, transmitidos, durante un ejercicio o que hayan estado arrendados, subarrendados o afectos a una actividad económica durante parte del año, así como en los demás supuestos en que el inmueble haya estado a disposición de sus propietarios únicamente durante una parte del ejercicio, la renta inmobiliaria imputable será la que proporcionalmente corresponda al número de días comprendidos en dicho periodo.

La imputación de rentas inmobiliarias así determinada se integrarán en la renta general del contribuyente.

TERRITORIOS FORALES

En los Territorios Forales del País Vasco no se imputará ninguna renta a los titulares de bienes inmuebles.

Don XX., contribuyente en Bizkaia, es titular de los siguientes bienes inmuebles durante el ejercicio fiscal (2015):

- Una parcela de garaje adquiridas cuyo valor catastral no revisados asciende a 5.000 €.

- Apartamento en la playa que sólo utiliza durante el mes de vacaciones. El valor catastral del mismo, que fue revisado hace cinco años, asciende a 40.000 €.

Solución:

Total rentas inmobiliarias imputadas — *0 €*

[17] Artículo 85 LIRPF.

IV. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES POR TRANSMISIÓN DE UN INMUEBLE

Para que se produzca una ganancia o pérdida patrimonial, deben cumplirse los siguientes requisitos[18]:

- Existencia de una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente.

- Que como consecuencia de esa alteración se produzca una variación en el valor del patrimonio del contribuyente

- Que no ocurra que la LIRPF o las respectivas NFIRPF expresamente exceptúe de gravamen dicha ganancia o la haga tributar como rendimiento.

Del análisis de los requisitos anteriores se deduce que el primero de ellos se cumple en el caso de la transmisión onerosa o lucrativa de bienes inmuebles. Por el contrario, la LIRPF estima que no se altera la composición del patrimonio y por tanto no se produce ganancia o pérdida patrimonial alguna en la división de la cosa común, disolución de la sociedad de gananciales (también disolución de la comunicación foral de bienes en el caso de Bizkaia)o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación (así como en la extinción del régimen económico patrimonial de las parejas de hecho, cuando hayan pactado como régimen económico patrimonial cualquiera de los anteriores en el caso de los Territorios Históricos del País Vasco)y en la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros, siempre y cuando en estas situaciones no se produzcan excesos de adjudicación. Los supuestos anteriores no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

Respecto al segundo de los requisitos, señalar que para que exista una ganancia o pérdida patrimonial esta debe de ser realizada, ya que la mera variación en el valor del patrimonio del contribuyente sin alteración en la composición no da lugar a una ganancia o pérdida patrimonial.

En relación al tercer requisito, las normativas respectivas establecen que no existe ganancia o pérdida patrimonial, entre otros, en los supuestos siguientes[19]:

- Con ocasión de transmisiones lucrativas de bienes inmuebles por causa de muerte del contribuyente.

- En la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan adjudicaciones de bienes inmuebles, por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges (o miembros de la pareja de hecho en el caso de los Territorios Forales). Este supuesto no podrá dar lugar, en ningún caso, a las actualizaciones de los valores de los bienes inmuebles adjudicados.

- Con ocasión de las aportaciones de bienes inmuebles a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad.

Estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:

- Con ocasión de las donaciones de bienes inmuebles que den derecho a deducción en cuota.

- Con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años (esta exención será de aplicación en los Territorios Forales únicamente a los primeros 400.000 € de ganancia derivada de la transmisión de la vivienda habitual y para una única trasmisión) o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia.

- Con ocasión de la entrega de bienes inmuebles del Patrimonio Histórico en pago del IRPF.

[18] Artículo 33 LIRPF y artículo 40 respectivas NFIRPF.

[19] Todas las referencias normativas se adecuan al objeto del trabajo, a saber, las ganancias o pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con motivo de la transmisión de inmuebles.

- Con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o de cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios. En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda[20].

TERRITORIO COMÚN

Para determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial que va a tributar en el IRPF por la transmisión de un inmueble es necesario distinguir cómo se ha producido la transmisión del elemento: a título oneroso o gratuitamente.

La ganancia o pérdida patrimonial, generada por la transmisión onerosa o lucrativa de inmuebles, se determinará por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión del inmueble[21].

En las transmisiones a título oneroso de inmuebles no afectos a actividades económicas[22]:

- El valor de adquisición será el resultado de sumar las siguientes cuantías:
  - (+) Importe real satisfecho en la adquisición del inmueble.
  - (+) Costes de las inversiones y mejoras efectuadas en los inmuebles.
  - (+) Gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses satisfechos.
  - (-) Importe de las amortizaciones reglamentariamente practicadas.
- El valor de transmisión será el resultado de sumar las siguientes cuantías:
  - (+) Importe real por el que se efectúa la enajenación del inmueble, siempre que no resulte inferior al normal de mercado.
  - (-) Gastos y tributos accesorios cuando se hayan satisfecho por el transmitente.

En las transmisiones a título lucrativo de inmuebles no afectos a actividades económicas[23]:

- El valor de adquisición será el resultado de sumar las siguientes cuantías:
  - (+) Importe real satisfecho en la adquisición del inmueble (si se adquirió a título gratuito será el importe que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que pueda exceder del valor de mercado).
  - (+) Costes de las inversiones y mejoras efectuadas en los inmuebles.
  - (+) Gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses satisfechos.
  - (-) Importe de las amortizaciones reglamentariamente practicadas.
- El valor de transmisión será el resultado de sumar las siguientes cuantías:
  - (+) Importe que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que pueda exceder del valor de mercado.
  - (-) Gastos y tributos accesorios cuando se hayan satisfecho por el transmitente.

No obstante, existe un Régimen transitorio aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión onerosa o lucrativa de inmuebles no afectos a actividades económicas adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994[24].

En el caso de que se produzca una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un inmueble que no haya estado afecto a actividades económicas y que haya sido adquirido con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, su importe, calculado según las normas anteriormente vistas por aplicación del artículo 34.1.a LIRPF, podrá ser objeto de reducción por aplicación de un coeficiente reductor o de abatimiento, si bien dicho coeficiente solo podrá aplicarse a la parte de ganancia generada entre la fecha de compra del

[20] Se extiende la exención a las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

[21] Artículo 34.1.a LIRPF.

[22] Artículo 35 LIRPF.

[23] Artículo 36 LIRPF.

[24] Disposición transitoria novena LIRPF.

inmueble y el 19 de enero de 2006 ambos inclusive, sin que pueda aplicarse dicha reducción sobre la parte generada a partir del 20 de enero de 2006 hasta la fecha de transmisión.

La parte de ganancia generada entre la fecha de compra del inmueble y el 19 de enero de 2006 ambos inclusive y la parte generada a partir del 20 de enero de 2006 hasta la fecha de transmisión se calcularán de la siguiente forma:

GP_{06}[25] = GP total x (nº de días desde la adquisición hasta 20-1-2006/ nº de días desde la adquisición hasta la transmisión) y $GP+_{06}$[26] = GP total x (nº de días desde 20-1-2006 hasta la transmisión/nº de días desde la adquisición hasta la transmisión).

A la parte de ganancia generada entre la fecha de compra del inmueble y el 19 de enero de 2006 ambos inclusive se le aplicará una reducción cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que la suma del valor de transmisión del inmueble y el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación el coeficiente reductor previsto en la disposición adicional novena LIRPF, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del inmueble sea inferior a 400.000€.

- Que la suma del valor de transmisión del inmueble y el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación el coeficiente reductor previsto en la disposición adicional novena LIRPF, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del inmueble sea superior a 400.000€, siendo el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación el coeficiente reductor previsto en la disposición adicional novena LIRPF, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del inmueble inferior a 400.000€. En este caso, solo se aplicará la reducción que proporcionalmente corresponda a la parte del valor de transmisión del inmueble que sumado al valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación el coeficiente reductor previsto en la disposición adicional novena LIRPF, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del inmueble, no supere 400.000€.

La reducción a practicar, a la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, cuando proceda por aplicación de los requisitos anteriores se calculará aplicando el porcentaje del 11,11% por cada año de permanencia del inmueble en el patrimonio del contribuyente que medie entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso, que exceda de dos[27].

Obviamente, de lo anterior se desprende que cuando el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación el coeficiente reductor previsto en la disposición adicional novena LIRPF, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del inmueble, sea superior a 400.000 €, no se practicará reducción alguna a la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006.

Las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de inmuebles se integrarán en la renta del ahorro del contribuyente.

[25] Parte de ganancia generada entre la fecha de compra del inmueble y el 19 de enero de 2006.

[26] Parte de ganancia generada a partir del 20 de enero de 2006 hasta la fecha de transmisión.

[27] Esto obviamente implica que cuando se cumplan los requisitos previstos no está sujeta la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 de inmuebles no afectos a actividades económicas que a 31 de diciembre de 1996 hubiesen permanecido en el patrimonio del contribuyente por un periodo de tiempo, redondeado en exceso, superior a 10 años.

Ganancias patrimoniales excluidas de gravamen en supuestos de reinversión[28]:

1) Quedarán exentas de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, de una sola vez o sucesivamente, en un periodo no superior a dos años, contados de fecha a fecha, que pueden ser no solo los posteriores sino también los anteriores a la venta de la anterior vivienda habitual.

   Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

2) Quedarán exentas de gravamen las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de inmuebles por contribuyentes mayores de 65 años, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se destine en el plazo de seis meses a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor. La cantidad máxima total que a tal efecto podrá destinarse a constituir rentas vitalicias será de 240.000 €.

   Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

La anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente.

A lo anterior hay que añadir que estarán exentas en un 50% las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de inmuebles urbanos, tanto afectos como no afectos a actividades económicas, adquiridos a título oneroso entre el 12 de mayo de 2012 y el 31 de diciembre de 2012[29], salvo que el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a su cónyuge, a cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.

En los supuestos de reinversión cuando el inmueble transmitido fuera la vivienda habitual del contribuyente y el importe reinvertido sea menor del importe total percibido en la transmisión, se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida, una vez aplicada la exención parcial, que corresponda a la cantidad reinvertida en los términos y condiciones previstos para la exención por reinversión de vivienda habitual en el artículo 38 LIRPF. Es decir, se aplicará en primer lugar la exención del 50% de la ganancia obtenida en la transmisión y del otro 50% de la ganancia quedará exenta la parte proporcional que corresponda a la cantidad reinvertida.

Don XX., contribuyente en Territorio Común, es titular de un apartamento en la playa que adquirió hace cinco años por 100.000 €, pagando por al Notario 4.000 € y en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas 7.000 €. Dicho apartamento es vendido en este ejercicio fiscal (2015) por 150.000 € abonando en concepto de Plusvalía municipal 1.000 €.

Solución:

Valor de transmisión	150.000 €	
Plusvalía	1.000 €	
Valor de transmisión total		149.000 €
Valor de adquisición	100.000 €	
Gastos notaría	4.000 €	
Gastos TPO	7.000 €	
Valor de adquisición total		111.000 €
Ganancia Patrimonial		38.000 €

[28] Artículo 38 LIRP.

[29] Disposición adicional trigésima séptima LIRPF.

Don XX., contribuyente en Territorio Común, es titular de una vivienda habitual que adquirió hace cinco años por 175.000 € y que vende este ejercicio fiscal (2015) por 250.000. Este mismo ejercicio fiscal adquiere otra vivienda habitual reinvirtiendo 125.000 € de lo obtenido en la venta.

Solución:

Vivienda habitual:
Valor de transmisión ..... 250.000 €
Valor de adquisición 175.000 €
Ganancia Patrimonial 75.000 €
Reinversión 50%
Ganancia patrimonial exenta..... 37.500 €
Ganancia patrimonial no exenta ..... 37.500 €

Don XX., contribuyente en Territorio Común, es titular de una vivienda que adquirió el 2 de enero de 1993 por el equivalente a 60.000 € y que transmite el 2 de enero de 2015 por 350.000 €.

Solución:

Dias transcurridos entre 2 de enero de 1993 y 2 de enero de 2015 8.030
Dias transcurridos entre 2 de enero de 1993 y 19 de enero de 2006 4.763
Valor de transmisión ..... 350.000 €
Valor de adquisición 60.000 €
Ganancia Patrimonial 290.000 €
Ganancia Patrimonial hasta 20 de enero de 2006 172.013,70 €
Ganancia Patrimonial desde 20 de enero de 2006 117.986,30 €
Porcentaje de reducción aplicable 2 x 11,11% = 22,22%
Ganancia patrimonial exenta..... 22,22% x 172.013,70 = 38.221,44 €
Ganancia patrimonial exenta ..... 251.778,56 €

TERRITORIOS FORALES

La ganancia o pérdida patrimonial, generada por la transmisión onerosa o lucrativa de inmuebles, se determinará por la diferencia entre los valores de adquisición, actualizado cuando proceda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 45 de las respectivas NFIRPF, y transmisión del inmueble[30], donde el valor de adquisición y de transmisión del inmueble se determinará de forma idéntica que en Territorio Común.

Respecto a los bienes adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994, se aplica el denominado Régimen Transitorio[31] que permite que una parte de las ganancias patrimoniales se beneficie de la aplicación de unos coeficientes de abatimiento en función de la naturaleza del bien transmitido y que, en función del año de adquisición del elemento, permiten minorar significativamente, en el caso de inmuebles, las plusvalías.

Esta minoración es mayor cuanto mayor sea el tiempo transcurrido entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 2006, fecha en la que desaparece el sistema de reducción de plusvalías generadas a medio y largo plazo y, que en muchos casos, suponía la mera exención de las mismas por el mero transcurso del tiempo.

El funcionamiento del Régimen Transitorio en el caso de los bienes inmuebles es el siguiente:

- Se distingue entre la ganancia de patrimonio generada hasta el 31 de diciembre de 2006 (GP_{06}) y la generada a partir de esa fecha ($GP+_{06}$), donde GP_{06} = GP total x (nº de días desde la adquisición hasta 31-12-2006/ nº de días desde la adquisición hasta la transmisión) y $GP+_{06}$ = GP total x (nº de días desde 1-1-2007 hasta la transmisión/nº de días desde la adquisición hasta la transmisión).

- A la ganancia patrimonial obtenida con anterioridad al 31-12-2006 se le aplican unos coeficientes reductores (coeficientes de abatimiento) quedando la ganancia patrimo-

[30] Artículo 44 de las respectivas NFIRPF.

[31] Disposición transitoria primera de las respectivas NFIRPF.

Don XX., contribuyente en Bizkaia, es titular de un apartamento en la playa que adquirió hace cinco años por 100.000 €, pagando por al Notario 4.000 € y en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas 7.000 €. Dicho apartamento es vendido en este ejercicio fiscal (2015) por 150.000 € abonando en concepto de Plusvalía municipal 1.000 €.

Solución:

Valor de transmisión	*150.000 €*
Plusvalía	*1.000 €*
Valor de transmisión total	*149.000 €*
Valor de adquisición	*100.000 €*
Gastos notaría	*4.000 €*
Gastos TPO	*7.000 €*
Valor de adquisición total	*111.000 €*
*Valor de adquisición total actualizado**	*120.435 €*
Ganancia Patrimonial	*28.565 €*

** Si el año de adquisición es 2010, el coeficiente aplicable es 1,085.*

Don XX., contribuyente en Bizkaia es titular de una vivienda habitual que adquirió hace cinco años por 175.000 € y que vende este ejercicio fiscal (2015) por 250.000. Este mismo ejercicio fiscal adquiere otra vivienda habitual reinvirtiendo 125.000 € de lo obtenido en la venta.

Solución:

Vivienda habitual:	
Valor de transmisión	*250.000 €*
Valor de adquisición	*175.000 €*
*Valor adquisición actualizado**	*189.875 €*
Ganancia Patrimonial	*60.125 €*
Reinversión	*50%*
Ganancia patrimonial exenta	*30.062,5 €*
Ganancia patrimonial no exenta	*30.062,5 €*

**Si el año de adquisición es 2010, el coeficiente aplicable es 1,085.*

nial reducida (GPR_{06}), donde $GPR_{06} = GP_{06} - (t-2) \times 0{,}1111 \times GP_{06}$, siendo t el número de años que media entre la fecha de adquisición y el 31-12-1996, redondeado por exceso.

A la ganancia patrimonial obtenida con posterioridad al 31-12-2006 no se le aplica ningún coeficiente reductor.

La ganancia o pérdida patrimonial así calculada se integrará en la base imponible del ahorro del contribuyente.

Asimismo, pueden gozar de exención las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente siempre que el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual. Para ello, la reinversión debe efectuarse de una sola vez o sucesivamente en un periodo no superior a dos años. También es posible si se aplica a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual adquirida en los dos años anteriores. No obstante, si para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiese utilizado financiación ajena, se considera, a estos efectos, como importe total obtenido el resultado de minorar el valor de la transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

En los casos de reinversión parcial, lo reinvertido es menor que lo percibido, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la plusvalía obtenida que corresponda a la cantidad invertida[32].

[32] Artículo 49 de las respectivas NFIRPF.

Don XX., contribuyente en Bizkaia, es titular de una vivienda que adquirió el 2 de enero de 1993 por el equivalente a 60.000 € y que transmite el 2 de enero de 2015 por 350.000 €.

Solución:

Dias transcurridos entre 2 de enero de 1993 y 2 de enero de 2015	*8.030*
Dias transcurridos entre 2 de enero de 1993 y 31 de diciembre de 2006	*5.109*
Valor de transmisión	*350.000 €*
Valor de adquisición	*60.000 €*
*Valor adquisición actualizado**	*94.260 €*
Ganancia Patrimonial	*255.740 €*
Ganancia Patrimonial hasta 31 de enero de 2006	*162.711,78 €*
Ganancia Patrimonial desde 31 de enero de 2006	*93.028,22 €*
Porcentaje de reducción aplicable	*2 x 11,11% = 22,22%*
Ganancia patrimonial exenta	*22,22% x 162.711,78 = 36.154,55 €*
Ganancia patrimonial no exenta	*219.585,45 €*

**Si el año de adquisición es anterior a 1994, el coeficiente aplicable es 1,571.*

V. DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL

TERRITORIO COMÚN[33]

A partir de 1 de enero de 2013 quedó suprimida la deducción por inversión en vivienda habitual, sin embargo la existencia de un régimen transitorio permite que determinados contribuyentes puedan seguir aplicando esta deducción por las cantidades satisfechas en el periodo de que se trate. Esos contribuyentes son:

a) Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual[34] con anterioridad a 1 de enero de 2013 o satisfecho cantidades con anterioridad a dicha fecha para la construcción de la misma.

b) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013 por obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual, siempre que las citadas obras estén terminadas antes de 1 de enero de 2017.

c) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad con anterioridad a 1 de enero de 2013 siempre y cuando las citadas obras o instalaciones estén concluidas antes de 1 de enero de 2017.

En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición o construcción de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, salvo que no la hayan podido practicar todavía porque el importe obtenido en la misma no haya superado las cantidades invertidas en viviendas anteriores, en la medida que hubiese sido objeto de deducción y, en su caso, el importe de ganancias patrimoniales exentas por reinversión.

Los contribuyentes que practiquen la deducción por inversión en vivienda habitual estarán obligados, en todo caso, a presentar declaración por este Impuesto y el importe de la deducción así calculada minorará el importe de la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica del Impuesto al 50%.

Los contribuyentes que con anterioridad a 1 de enero de 2013 hubieran depositado cantidades en cuentas vivienda destinadas a la primera ad-

[33] Disposición transitoria decimoctava LIRPF.

[34] Tiene la consideración de vivienda habitual, a efectos de la deducción, la edificación que constituya la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, tres años, siendo ocupada, salvo excepciones, en el plazo máximo de doce meses desde la fecha de adquisición o terminación de las obras. Se considera vivienda habitual, también, los anexos y plazas de garaje (con el máximo de dos) adquiridos conjuntamente con la vivienda.

quisición o rehabilitación de la vivienda habitual no podrán aplicarse deducción alguna por las aportaciones que realicen en sus cuentas a partir de dicha fecha.

A continuación se exponen las bases máximas[35] de deducción anuales así como los porcentajes de deducción:

	Base máx.	%	
Adquisición, construcción o rehabilitación de la vivienda habitual	9.040€	Tramo estatal	Tramo auto.[36]
		7,5	7,5
Obras e instalaciones de adecuación de la viv. habitual por razón de discapacidad	12.080€	Tramo estatal	Tramo auton.
		10	10

Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrá practicar deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

[35] La base de la deducción está constituida por el importe satisfecho por el contribuyente en el ejercicio para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, incluidos los gastos y tributos en que haya originados por la adquisición, pagados por el adquirente. En caso de que se haya recurrido a la financiación ajena también formará parte de la base la amortización del capital, los intereses y demás gastos de financiación.

[36] Cataluña tiene porcentajes especiales cumpliéndose determinados requisitos.

De igual modo, cuando la transmisión de la vivienda habitual hubiese generado una ganancia patrimonial parcialmente no sujeta, por haberse adquirido antes del 31 de diciembre de 1994, la deducción por adquisición de la nueva vivienda no podrá comenzar hasta que el importe invertido en la misma no supere las cantidades invertidas en las anteriores viviendas habituales, en la medida en que hubieran gozado de deducción, más la ganancia patrimonial que resulte exenta por reinversión.

El alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común en el IRPF se establece en el artículo 46 de la Ley 22/2009, de 19 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, conforme al cual estas Comunidades Autónomas pueden asumir, entre otras competencias normativas, la relativa a la aprobación de deducciones aplicables sobre la cuota íntegra autonómica. En virtud de estas competencias, las Comunidades Autónomas de régimen común han aprobado deducciones aplicables en determinadas situaciones (jóvenes, vivienda protegida, etc.) por la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

TERRITORIOS FORALES

Se recogen a continuación las deducciones previstas en la cuota del Impuesto cuando se adquiera un inmueble y se destine a vivienda habitual del contribuyente, vigentes en los Territorios Forales.

Los contribuyentes podrán deducir por periodo impositivo el 18% (23% si el contribuyente tiene menos de 30 años o es titular de familia numerosa) de las cantidades invertidas en la adquisición de vivienda habitual, incluidos los gastos originados por la adquisición y de los intereses satisfechos por la utilización de capitales ajenos empleados en la adquisición de dicha vivienda con un límite máximo anual de 1.530 € (1.955 € para contribuyentes cuya deducción practicada haya sido el 23%)[37].

[37] Artículo 87 de las respectivas NFIRPF.

La suma de los importes deducidos por cada contribuyente por adquisición de la vivienda habitual y por los intereses satisfechos por la utilización de capitales ajenos empleados en la adquisición de la vivienda habitual no podrá superar a lo largo de los sucesivos periodos impositivos la cifra de 36.000 € (crédito fiscal).

Dicho crédito fiscal se minorará en el 18% de la ganancia patrimonial exenta por reinversión en vivienda habitual.

La deducción por vivienda habitual también se puede aplicar por las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas separadas (cuentas ahorro-vivienda) de cualquier otro tipo de imposición, siempre que los saldos de las mismas se destinen, antes del trascurso de seis años a partir de la fecha de apertura de la cuenta, a la adquisición de la vivienda habitual del contribuyente, que solo podrá mantener una cuenta-vivienda.

VI. DEDUCCIÓN POR ALQUILER DE LA VIVIENDA HABITUAL[38]

TERRITORIO COMÚN

A partir del 1 de enero de 2015 se suprime la deducción por alquiler de la vivienda habitual, aunque de forma transitoria se mantiene para algunos arrendatarios. Para ello resultará necesario que el contribuyente hubiera tenido derecho a la deducción por alquiler de la vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por dicho concepto, en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2015. Debiendo además mantener en vigor el contrato de arrendamiento y seguir cumpliendo los requisitos de rentas máximas.

Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 24.107,20 € anuales podrán deducirse el 10,05% 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 € anuales: 9.040 € anuales,

b) cuando la base imponible esté comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20 € anuales: 9.040 € menos el resultado de multiplicar por 1,4125 la diferencia entre la base imponible y 17.707,20 € anuales.

Al alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común en el IRPF, éstas han aprobado deducciones en cuota por el alquiler de la vivienda habitual en situaciones determinadas (jóvenes, mayores, discapacitados, etc.)

TERRITORIOS FORALES

Los contribuyentes que satisfagan durante el período impositivo cantidades por el alquiler de su vivienda habitual podrán aplicar una deducción del 20 % (25% si el contribuyente tiene menos de 30 años[39] o es titular de familia numerosa) de las cantidades satisfechas en el período impositivo, con un límite de deducción de 1.600 € anuales (2.000 € para contribuyentes cuya deducción practicada haya sido el 25%)[40].

A estos efectos, de las cantidades satisfechas se restará el importe de las subvenciones que el contribuyente hubiere, en su caso, recibido para el alquiler de vivienda que resulten exentas en aplicación de la normativa reguladora de este Impuesto.

[38] Disposición transitoria decimoquinta LIRPF.

[39] Para la determinación de la edad del contribuyente o de la titularidad de la familia numerosa se atenderá a la situación existente a la fecha de devengo del Impuesto. En el supuesto que se opte por la tributación conjunta y existan varias personas con derecho a aplicar esta deducción, unas con edad inferior y otras con edad superior a 30 años, se aplicará el porcentaje del 25% y el límite de 2.000 €.

[40] Artículo 86 de las respectivas NFIRPF.

VII. CONCLUSIONES

A continuación y para finalizar se presenta un cuadro resumen con las principales diferencias en la tributación en relación a los bienes inmuebles en Territorio Común y en los Territorios Forales del País Vasco.

OPERACIÓN	TRIBUTACIÓN IRPF	
	TERRITORIO COMÚN	TERRITORIOS FORALES
Mera tenencia de inmuebles urbanos no afectos a actividades económicas, excluida la vivienda habitual	HI: Imputación de rentas BI: 2% (o 1,1%) valor catastral	No
Arrendamiento de inmuebles no afectos a actividades económicas	HI: Rendimiento del capital inmobiliario BI: Rendimiento neto Rendimiento neto: Cantidades que por todos los conceptos deba satisfacer el arrendatario de los inmuebles menos gastos necesarios para la obtención de los rendimientos	HI: Rendimiento del capital inmobiliario. BI: Rendimiento neto Rendimiento neto si el inmueble no es vivienda: Cantidades que por todos los conceptos deba satisfacer el arrendatario de los inmuebles menos gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. Rendimiento neto si el inmueble es vivienda: Cantidades que por todos los conceptos deba satisfacer el arrendatario de los inmuebles menos 20% de esas cantidades y menos intereses de capitales ajenos.
Transmisión de inmuebles	HI: Ganancias y pérdidas patrimoniales BI: Valor de transmisión menos valor de adquisición Aplicable régimen transitorio	HI: Ganancias y pérdidas patrimoniales BI: Valor de transmisión menos valor de adquisición actualizado Aplicable régimen transitorio
Reinversión vivienda habitual	Exención IRPF	Exención IRPF
Deduc. por inversión en viv. habitual	Suprimida con régimen transitorio	Deducción en cuota
Deduc. por inversión en viv. habitual	Suprimida con régimen transitorio	Deducción en cuota

Fuente: Elaboración propia

VIII. BIBLIOGRAFÍA

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Ley 22/2009, de 19 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Decreto Foral 40/2014, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales.

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 165/2014, de 16 de diciembre, por el que se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2015.

Decreto Foral 47/2014, de 22 de diciembre, por el que se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, y se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en 2015 para la determinación en ambos Impuestos de las rentas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales.

Decreto Foral 5/2015, del Consejo de Diputados de 17 de febrero, que aprueba los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades.

SISTEMA DE PREVISIÓN SOCIAL COMPLEMENTARIA: ASPECTOS LEGALES Y FISCALES

Cristina Muguruza Olaran (*)

I. INTRODUCCIÓN

La recesión de los últimos años ha modificado el panorama socioeconómico español. Los recortes en el gasto público han sido una tendencia habitual mientras que la tasa de empleo ha disminuido drásticamente. En este contexto, las cuentas de la Seguridad Social se han colapsado y los pensionistas han sido uno de los colectivos más afectados por la crisis. Los activos de hoy han llegado a la convicción de que resulta absolutamente necesario fijar unas pautas de ahorro para poder mantener un nivel de vida adecuado en la tercera edad puesto que las pensiones públicas ya no van a ser suficientes. Aquí es donde cobra su sentido la previsión social complementaria.

Si bien los sistemas de ahorro complementarios a la Seguridad Social son abundantes en nuestra legislación, el presente estudio se ha centrado únicamente en dos figuras: los Planes de Pensiones individuales y de empleo, instrumentos más comúnmente contratados, y las EPSV, figuras de previsión predilectas en Euskadi. Desgranamos los principales aspectos legales y fiscales con el fin de dominar la regulación existente entorno a estas figuras y facilitar así su comprensión y puesta en práctica.

El artículo está dividido en tres partes. En primer lugar, un apartado previo para justificar la existencia de la previsión social complementaria en España. Seguidamente, examinamos los orígenes y el marco jurídico que ampara la previsión social específica del País Vasco ya que los Territorios Históricos de Euskadi desarrollaron una legislación propia que dio nacimiento a las EPSV. Asimismo, tratamos de sintetizar las principales diferencias entre EPSV vascas y planes de pensiones existentes en todo el territorio español.

Por último, la tercera parte aborda los aspectos fiscales que afectan a los instrumentos de previsión estudiados, y que por ende inciden en la decisión de su contratación. Consideramos las distintas consecuencias existentes para los socios y partícipes en el IRPF, distinguiendo claramente entre aportaciones y prestaciones, ISD, IRNR e IP. Además, la fiscalidad también afecta a los propios instrumentos de previsión, existiendo una regulación propia en el IS, IVA, ITPAJD así como siendo sujetos obligados a determinadas formalidades censales.

Para finalizar, mencionar que se ha pretendido realizar un profuso estudio doctrinal, analizando la bibliografía más significativa que podía guiarnos en el estudio de este tema, sin haber dejado de examinar la legislación actualizada y aplicable a cada aspecto. Todas las fuentes consultadas, bibliográficas, normativas, así como una referencia jurisprudencial muy reciente y de suma importancia en el asunto tratado, han quedado debidamente referenciadas.

II. JUSTIFICACIÓN DE LA PREVISIÓN SOCIAL COMPLEMENTARIA

1. Crisis en el Sistema Público de Pensiones

Hasta hace unos pocos años, el sistema público de Seguridad Social, ligado al Estado de Bienestar, garantizaba una cierta calidad de vida a los pensionistas. Hoy en día, el mantenimiento de ese nivel empieza a ser insostenible y los cambios sociológicos y demográficos actuales implican una constante y necesaria adaptación de las pautas de conducta de los individuos[1].

(*) Licenciada en Derecho.

[1] CORRAL DELGADO, Sergio et al. "*Análisis comparativo de los instrumentos para la previsión social complementaria: características, tratamiento fiscal y rentabilidad financiero-fiscal*". *eXtoikos*, Nº 2, 2011, pág. 37.

El envejecimiento demográfico y las bajas tasas de natalidad, fenómenos dominantes de la sociedad en el siglo XXI, tienen como principal característica la combinación del aumento de la población anciana con la reducción de las generaciones jóvenes, lo cual conlleva a la inversión de la pirámide poblacional[2]. Esta realidad impide la renovación demográfica, condenando al sistema público de Seguridad Social a un punto de difícil retorno. De hecho, ha sido ya necesario implantar medidas (hasta ahora inexistentes) de reequilibrio y ajuste automático de las pensiones y corregir el sistema de revalorización de las mismas[3].

Resulta innegable que la prolongación de la vida en buen estado de salud es un fenómeno eminentemente positivo. Sin embargo, este hecho lleva aparejado el problema de financiar las pensiones públicas que van aumentando y que se abonan durante un periodo de tiempo más largo. En particular, a día de hoy las generaciones del "baby boom" comienzan a alcanzar la edad de jubilación, por lo que la evolución del gasto en pensiones y la reducción de su importe se están haciendo notar considerablemente[4].

En nuestro país, el sistema público de pensiones está basado en un modelo de reparto o de acuerdo intergeneracional, en el que el dinero recaudado por las cotizaciones de los trabajadores activos (y de los empresarios que los han contratado) se dedica a financiar las prestaciones devengadas ese mismo año por los pensionistas y a alimentar un fondo de reserva para eventuales necesidades futuras[5]. La crisis del sistema surge en este contexto, pues las pensiones se financian mediante la transferencia de activos a pasivos, creciendo más estos que aquellos[6]. De hecho, en los últimos años de recesión, el Gobierno ha recurrido ya seis veces al Fondo de Reserva, conocido como "hucha de las pensiones", para poder hacer frente al pago de las pensiones, y se prevé que para finales de 2015 recurra nuevamente para el pago de la extra de Navidad.

Las generaciones que integran la población activa no se sienten indiferentes respecto a la sostenibilidad económica del sistema de Seguridad Social en su periodo de jubilación. El Gobierno estaba ultimando un Real Decreto mediante el cual se comprometía, para finales de 2014, a enviar cartas informativas a los mayores de 50 años para que conocieran la estimación de su futura pensión pública, proyecto que ha sido congelado y de momento no se va llevar a término.

2. Previsión Social Voluntaria como garantía de futuro

El cuestionamiento de la capacidad futura del sector público para proveer a los futuros pensionistas de unas pensiones de jubilación adecuadas, hacen necesario buscar posibles alternativas para complementar las prestaciones de dicho sistema[7]. En efecto, para muchos trabajadores la acumulación de un patrimonio durante su etapa activa es la única alternativa si quieren mantener un nivel de ingresos similar al de su etapa en activo. Así surgió el modelo conocido como "teoría de los tres pilares" propuesto por la Universidad de Lovaina y sobre el que se sintetiza la construcción del marco normativo europeo de previsión socia[8]:

[2] FERRUZ AGUDO, Luis y LÓPEZ ARCEIZ, Francisco José. "*Fondos de Pensiones: normativa, impacto financiero y situación actual*". *Análisis financiero,* Nº 121, 2013, pág. 79.

[3] España. Ley 23/2013, de 23 de diciembre, reguladora del Factor de Sostenibilidad y del Índice de Revalorización del Sistema de Pensiones de la Seguridad Social. *Boletín Oficial del Estado*, 23 de diciembre de 2013, núm. 309, págs. 105137 a 105144.

[4] GOBIERNO VASCO, DEPARTAMENTO DE JUSTICIA, EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL. *Diagnóstico y Plan de Previsión Social Complementaria en Euskadi.* Vitoria-Gasteiz: Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco, 2007, págs. 27-28 y 37.

[5] "Guía de la previsión social complementaria". *Ekonomiaz: Revista vasca de economía,* Nº 85, 2014, pág. 288.

[6] VALERO, Diego. "Perspectivas del sistema público de pensiones y el papel de la previsión complementaria". *Ekonomiaz: Revista vasca de economía,* Nº 85, 2014, pág. 47.

[7] ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago y APARICIO PÉREZ, Antonio, "Un análisis de la fiscalidad de los sistemas de previsión social". *Revista universitaria de ciencias del trabajo,* Nº 11, 2010 (Ejemplar dedicado a: La igualdad en la construcción del modelo laboral), pág. 215.

[8] GOBIERNO VASCO, DEPARTAMENTO DE JUSTICIA, EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL. *Manual de Previsión Social*

- Primer pilar: se refiere al sistema público de Seguridad Social.

- Segundo pilar: constituido por regímenes privados y complementarios, ocupacionales o de empleo, que surgen en el ámbito de las empresas o de las relaciones laborales.

- Tercer pilar: conformado por las decisiones individuales de ahorro a largo plazo, generando un derecho de pensión individual sin comunicación con otros sujetos.

En España, y en la mayoría de países de la Unión Europea, la contribución a este primer pilar es obligatoria, tratándose del núcleo central del sistema de protección social. De hecho, de la pensión que percibe un ciudadano, la parte a cargo de la Seguridad Social alcanza aproximadamente el 90% y solo el 10% restante lo recibe de sistemas complementarios[9].

La previsión social complementaria abarca el segundo y tercer pilar. Si bien el sistema de previsión individual, tercer pilar, es de carácter totalmente opcional y privado, el segundo pilar puede ser, según los países, de carácter obligatorio o voluntario y público o privado. La mayoría de países que lo han desarrollado lo financian mediante un sistema de capitalización individual o colectiva en el que cada trabajador construye su propia pensión[10].

Desde los años ochenta, en todos los países desarrollados se ha experimentado un aumento muy significativo de los productos de ahorro más sofisticados. En España, los instrumentos de previsión social complementaria aparecen por primera vez con la Ley 8/1987 de 8 de junio[11]. La evolución reciente del mutualismo en nuestro país ha venido marcada por las reformas del marco institucional en el sector asegurador, que sentó las bases para la creación de un potente sistema complementario de previsión e introdujo un conjunto de incentivos, sobre todo un tratamiento fiscal muy favorable, que pretendía fomentar el ahorro a largo plazo. Los cambios normativos coinciden también con la incorporación de España, en 1999, al mercado financiero integrado y a la unión monetaria europea[12]. Los sistemas más comúnmente desarrollados han sido los planes de pensiones, actualmente regulados por el TRLPFP[13] y por el RPFP[14] y las EPSV en el País Vasco tal y como explicamos a continuación.

III. EL SECTOR DE LA PREVISIÓN SOCIAL COMPLEMENTARIA EN EUSKADI

1. Orígenes de las entidades de previsión social voluntaria

La Carta Magna de 1978[15] aparece situada como vértice en la pirámide de las fuentes dentro del ordenamiento jurídico español por lo que el análisis de este texto resulta obligado en el estudio de cualquier instituto jurídico. A las mutualidades de previsión social le son de aplicación, por un lado el art. 41 CE en cuanto hace referencia al sistema de Seguridad Social, y de otro los arts. 148 y 149 CE encargados de ordenar el reparto competencial entre el Estado y las CCAA en esta materia.

Complementaria. Vitoria-Gasteiz: Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco, 2009, pág. 18.

[9] VALERO, Diego. "Perspectivas... op.cit., pág. 43.

[10] MELGAREJO ARMADA, Joaquín. "La previsión social complementaria en el mercado único". *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, Nº 833, 2006 (Ejemplar dedicado a: El sector asegurador y de los planes y fondos de pensiones), págs. 115-116.

[11] España. Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. *Boletín Oficial del Estado*, 9 de junio de 1987, núm. 137, págs. 17195 a 17202.

[12] SÁEZ FERNÁNDEZ, Francisco Javier. *El mutualismo de previsión social y los sistemas de protección complementarios*. Madrid: Thomson Civitas, 2006, págs. 102-103.

[13] España. Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. *Boletín Oficial del Estado*, 13 de diciembre de 2002, núm. 298, págs. 43361 a 43383.

[14] España. RD 304/2004, de 20 de febrero, que aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones. Boletín Oficial del Estado, 25 de febrero de 2004, núm. 48, págs. 8859 a 8909.

[15] España. Constitución Española, 1978. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de diciembre de 1978, núm. 311, págs. 29313 a 29424.

El art. 41 garantiza un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos, ubicando semejante derecho entre los principios rectores de la política social y económica. Además, señala que la asistencia y prestaciones complementarias serán libres. La literalidad del precepto obliga a diferenciar entre el régimen de la Seguridad Social y las prestaciones complementarias que añaden un plus al sistema público básico[16].

Uno de los asuntos que mayor trascendencia presenta en la ubicación de las mutualidades dentro de la Constitución, y que además se ha confirmado como especialmente polémico y complejo, es el relativo al reparto competencial entre Estado y CCAA en la materia. Cuando los arts. 148 y 149 CE proceden a regular la organización territorial del Estado, guardan silencio sobre el lugar donde situar a las entidades de previsión social. Esta circunstancia fue aprovechada por algunas CCAA, entre ellas la nuestra, para atribuirse en la redacción primera de sus EEAA diversas prerrogativas exclusivas al respecto[17].

Euskadi, en el ejercicio de las competencias reconocidas por el art. 10.23 del Estatuto de Gernika[18], ha confeccionado su propia normativa en materia de previsión social, derivada en parte de la fuerte y arraigada tradición histórica que envuelve a estas entidades en nuestro territorio, cuyo origen se remonta nada menos que a las antiguas cofradías de pescadores[19].

El EAPV señala en su art. 10.23 que la CAPV tiene competencia exclusiva en materia de mutualidades no integradas en la Seguridad Social, y el art. 11.2.a) compete a la CAPV para el desarrollo legislativo y la ejecución dentro de su territorio de las bases en materia de seguros. Mediante el Real Decreto 3228/1982[20] se traspasaron las funciones y servicios del Estado a la CAPV en dicha materia.

Posteriormente, el Parlamento Vasco, conforme a las facultades que la Constitución y el propio EAPV le confieren en materia de previsión social complementaria, promulgó la Ley 25/1983 sobre EPSV[21] que fue reglamentada en virtud del Decreto 87/1984[22]. Estos dos textos normativos definen la base y el marco normativo de las EPSV y con ellos se regula y desarrolla por primera vez en Euskadi un campo amplio y hasta entonces poco reglado (únicamente por estados europeos)- Asimismo, las Juntas Generales de cada uno de los TTHH regularon el tratamiento tributario que a las mismas iba a dispensarse, completándose de esta forma el marco normativo aplicable a las EPSV de la CAPV[23].

Bajo este manto legislativo que amparaba a las EPSV en Euskadi, se fueron consolidando sistemas complementarios a la Seguridad Social tan importantes como GEROA pentsioak, LAGUN ARO, la EPSV que da cobertura a todos los trabajadores del Grupo Mondragón, entidades que acogen a todo el sector público como ITZARRI (funcionarios de la Administración pública general) y ELKARKIDETZA (ayuntamientos y diputaciones), así como EPSV ligadas a empresas del tejido productivo vasco: Iberdrola (Caja Juan Urrutia

[16] FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, Roberto. *Las mutualidades voluntarias de previsión social y sus conexiones con el sistema de seguridad social.* León: Universidad de León, Secretariado de Publicaciones, 2004, págs. 79-80 y 87.

[17] FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, Roberto. *Las mutualidades...* op.cit., págs. 90-91.

[18] País Vasco. Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco. *Boletín Oficial del País Vasco,* 12 de enero de 1980, núm.32, págs. 287 a 301 y Boletín Oficial del Estado, 22 de diciembre de 1979, núm. 306, págs. 29357 a 29363.

[19] GOBIERNO VASCO, DEPARTAMENTO DE JUSTICIA, EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL. *Manual...* op.cit., pág. 23.

[20] España. RD 3140/1983, de 2 de noviembre, por el que se modifica el RD 3228/1982, de 15 de octubre, sobre transferencia de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia de Mutualidades no integradas en la Seguridad Social. *Boletín Oficial del Estado,* 24 de diciembre de 1983, núm. 307, pág. 34453.

[21] País Vasco. Ley 25/1983, de 27 de octubre, sobre «Entidades de Previsión Social Voluntaria». *Boletín Oficial del País Vasco,* 7 de noviembre de 1983, núm. 163, págs. 3731 a 2742.

[22] País Vasco. Decreto 87/1984, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria. *Boletín Oficial del País Vasco*, 16 de abril de 1984, núm. 64, págs. 2006 a 2023.

[23] GOBIERNO VASCO, DEPARTAMENTO DE JUSTICIA, EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL. Manual... op.cit., pág. 55 y 74.

EPSV), Mercedes Benz, C.A.F., Tubos Reunidos, Tubacex, Productos Tubulares, Lantegi Batuak y un largo etcétera[24]. Asimismo, nacieron innumerables EPSV de modalidad individual a las que miles de ciudadanos se incorporaron. Se instituyó también la Federación de EPSV de Euskadi para promover una labor fundamental en la defensa y desarrollo del sector, agrupando a todo el movimiento previsional para la configuración de proyectos comunes[25].

La CAPV se convirtió en pionera en materia de previsión social con una normativa imaginativa y previa al resto de CCAA, anticipándose legalmente a instituciones similares que se irían creando en legislaciones adyacentes. Sin embargo, semejante circunstancia no confiere una potestad ilimitada o absoluta para legislar y, como primer límite, debe tenerse en cuenta la competencia estatal sobre ordenación de los seguros ex art. 149.1.11ª CE, la legislación mercantil en cuanto sea de aplicación (art. 140.1.6ª CE) y las facultades estatales para dictar bases y coordinar la planificación general de la actividad económica (art. 149.1.13ª CE).

A la luz de tales previsiones, el Tribunal Constitucional ha reconocido expresamente el derecho del Estado a dictar bases destinadas a ordenar los seguros privados, si bien la normativa central debe respetar y no afectar al régimen jurídico estructural y funcional que queda dentro del ámbito competencial de las CCAA. Por su parte, estas pueden dictar normas para el desarrollo de tal materia sin contrariar nunca la opción supraterritorial sobre los preceptos considerados como básicos[26].

2. Marco legal actual

A lo largo de los años transcurridos desde el nacimiento de la Ley sobre EPSV en 1983, han ocurrido cambios naturales en el sector así como acontecimientos en el ámbito estatal y comunitario europeo que aconsejaban una reforma profunda en la legislación autonómica. Además, el Gobierno Vasco decidió reinventarse al constatar que, tras veinte años de crecimiento exponencial del patrimonio de las EPSV, en la actualidad los datos reflejaban la ausencia de generalización real de la previsión social voluntaria, especialmente respecto a los sistemas de empleo[27].

Así, el Plan de Previsión Social Complementaria de Euskadi aprobado por el Gobierno Vasco el 10 de enero de 2006 constituyó un importante referente en la preparación de esta reforma, asentado en dos pilares fundamentales: buscar la máxima adecuación de la previsión social complementaria a los nuevos retos derivados de la evolución del contexto demográfico, social, económico y financiero y potenciar los sistemas colectivos de previsión, fundamentalmente los de empleo[28].

El 16 de junio de 2007 entró en vigor el Decreto 92/2007[29] regulándose los aspectos de ciertas actividades de las EPSV, entre otros se recoge el derecho a la información y defensa de los socios y beneficiarios, se establecen criterios para la inversión, o se refiere a las facultades de control sobre el estado económico-financiero de las entidades.

También la formación se erige como pieza esencial de cara a asegurar la mejora en la toma de decisiones por parte de los órganos de gobiernos y buscándose también experiencia en el sector. Así, se establece la obligación de que, en un

[24] IZURIETA, Clara y ZABALA, Iñaki. "El desarrollo de las EPSV de empleo e individuales en el País Vasco". *Ekonomiaz: Revista vasca de economía,* Nº 85, 2014, págs. 99 a 107.

[25] IZQUIERDO, Luis Carlos. "Evolución normativa y fiscal de la previsión social complementaria en el País Vasco". *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, Nº 85, 2014, págs. 121-122.

[26] FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, Roberto. *Las mutualidades*... op.cit., págs. 94 a 97.

[27] IZQUIERDO, Luis Carlos. "Evolución... op.cit., pág. 126.

[28] "Guía de la previsión... op.cit., pág. 294.

[29] País Vasco. Decreto 92/2007, de 29 de mayo, por el que se regula el ejercicio de determinadas actividades de las Entidades de Previsión Social Voluntaria. *Boletín Oficial del País Vasco,* 15 de junio de 2007, núm. 115, págs. 14070 a 14093.

plazo máximo de 24 meses desde su entrada en vigor, aquellas personas que actúen como miembros de la Junta de Gobierno y de la Dirección de las EPSV acrediten un determinado nivel de conocimiento en previsión social suficiente para comprender sus funciones y entender los documentos y conceptos jurídicos de inversión, actuariales, de gestión y fiscales que en razón de sus obligaciones y responsabilidades van a tener que manejar regularmente. Anualmente se organizan, con el patrocinio del Gobierno Vasco y la Federación de EPSV de Euskadi, cursos básicos de formación en previsión social a los que acuden representantes de los órganos de gobierno de las EPSV así como estudiantes del grado de Finanzas y Seguros de la UPV[30].

El 6 de marzo de 2012 entró en vigor la nueva Ley 5/2012 de EPSV[31] que pretendió generalizar la previsión social complementaria entre la ciudadanía vasca fomentando los sistemas colectivos y de empleo. Dicha ley ha sido recientemente analizada por el Tribunal Constitucional en los términos que vamos a analizar en el siguiente epígrafe.

3. Planes de Pensiones vs. Entidades de Previsión Social Voluntaria

En este apartado es muy importante hacer referencia a la STC 97/2014, de 12 de junio de 2014[32], publicada en el BOE el 4 de julio de 2014, que resolvió precisamente sobre la inconstitucionalidad de ciertos preceptos de la Ley 5/2012 sobre EPSV ya mencionada, por entender que se vulneraba el orden de distribución de competencias articulado por el Estado.

A raíz de esta disposición, quedaron anulados los preceptos que diferían respecto a la regulación estatal en materia de ordenación de seguros, por lo que la regulación en tal materia ha quedado, en cierto sentido, homogeneizada.

Los artículos anulados por la sentencia han sido los siguientes:

- Art. 14.a-2 declarado inconstitucional por no contemplar la posibilidad del partícipe de darse de baja de los planes de previsión social preferente, condición establecida en el art. 4.1.a) TRLPFP.

- Art. 19.2 que regula los derechos correspondientes a los partícipes en función del importe de las aportaciones realizadas y de los rendimientos obtenidos, materia ya regulada en la legislación básica estatal.

- Art. 22 relativo a la movilización de los derechos económicos, materia también ya regulada en la legislación básica estatal.

- Art. 23.1.a), el precepto anulado que más polémica ha suscitado. Dicho artículo preveía la posibilidad de rescatar los derechos económicos del socio cuya primera aportación tuviera una antigüedad superior a 10 años, posibilidad inexistente en el resto del territorio estatal.

- Art. 32.1 que regula la administración y adquisición de personalidad jurídica de las EPSV a través de su inscripción en el Registro de EPSV de Euskadi, exigencia distinta a la prevista en la legislación estatal que ordena la inscripción en el Registro Mercantil.

- Art. 46.2 que regulaba causas de extinción de las EPSV distintas a las previstas para los planes de pensiones estatales en el art. 5.4 TRLPFP.

[30] IZQUIERDO, Luis Carlos. "Evolución... op.cit., pág. 133.

[31] País Vasco. Ley 5/2012, de 23 de febrero, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria. Boletín Oficial del País Vasco, 6 de marzo de 2012, núm. 47 y Boletín Oficial del Estado, 16 de marzo de 2012, núm. 65, págs. 24071 a 24106.

[32] Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) núm. 97/2014, de 12 de junio de 2014. RTC 2014\97. Recurso de inconstitucionalidad 6902-2012. Interpuesto por el Presidente del Gobierno en relación con diferentes preceptos de la Ley del Parlamento Vasco 5/2012, de 23 de febrero, sobre entidades de previsión social voluntaria. Competencias sobre legislación mercantil y seguros: nulidad de diversos preceptos legales autonómicos que contradicen la legislación básica estatal en materia de seguros. Boletín Oficial del Estado, 4 de julio de 2014, núm. 162, págs. 119 a 151.

- Arts. 58.1.c) y 58.2 que establecen un margen de solvencia y una determinación del importe de las provisiones técnicas que contravienen lo dispuesto en la legislación básica estatal.

- Art. 60.1 relativo a los principios de inversión de los fondos de las EPSV que supone la no sujeción a los límites fijados en la normativa estatal.

Creo conveniente destacar ciertos aspectos referidos a la inconstitucionalidad del art. 23.1.a) de la Ley de EPSV, que anula el derecho de rescate a los 10 años desde la fecha de publicación de la sentencia, 4 de julio de 2014. El Ejecutivo vasco reaccionó dejando claro que el fallo no tendría carácter retroactivo, aunque a partir de la fecha de publicación de la sentencia el rescate parecía abortado. Se entiende pues que todas las aportaciones anteriores al 3 de julio de 2014 o efectuadas ese mismo día son rescatables.

Por otro lado, y en paralelo, la Disposición final primera Dos de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre[33] ha modificado el art. 8.8 del TRLPFP previendo a partir del 1 de enero de 2015 el derecho de rescate de los derechos consolidados si se cumplen 10 años de antigüedad, por tanto a partir del 2025. Con lo cual, si justamente la regulación autonómica de las EPSV debe asemejarse a la legislación estatal, se da la paradoja de que las EPSV también podrían en principio autorizar a partir de 2015 ese rescate que les acababan de vetar 5 meses antes. Si el Estado da vía libre, Euskadi quedaría amparada, prohibiéndose el derecho de rescate únicamente para las aportaciones efectuadas entre el 4 de julio y el 31 de diciembre de 2014, si bien esta posibilidad no se ha regulado expresamente por el momento.

El fallo del Constitucional creaba una especie de "zona fantasma" en Euskadi por la cual las aportaciones entre el 4 de julio y el 31 de diciembre de 2014 parecían quedar condenadas hasta la jubilación. Para evitar esta situación de discriminación, el Gobierno Vasco prepara un proyecto reglamentario que permitirá dar mayor seguridad jurídica. El proyecto pretende no perjudicar a las contribuciones y aportaciones efectuadas desde el 4 de julio y hasta final de año para evitar justamente un tratamiento más restrictivo. Asimismo, se aprovecha la oportunidad para actualizar el desarrollo reglamentario de la Ley de EPSV, pues aún sigue en vigor el Reglamento de 1984. De todas formas, habrá que esperar hasta la publicación definitiva del proyecto una vez se pronuncie el Parlamento Vasco al respecto de la ley que desarrolla y que ha sido declarada inconstitucional.

A continuación, adjuntamos un cuadro explicativo de las principales diferencias que pueden existir entre planes de pensiones y EPSV si bien, como ya ha quedado dicho, la regulación es análoga y las principales características de ambos coinciden.

[33] España. Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (en adelante LIRPF). Boletín Oficial del Estado, 28 de noviembre de 2014, núm. 288, págs. 96860 a 96938.

<table>
<tr><th>PLANES DE PENSIONES</th><th>EPSV</th></tr>
<tr><td colspan="2">- Instituciones de previsión voluntaria, libre, privada y de carácter complementario, pero nunca sustitutivos del sistema público de previsión social.
- Existen distintas modalidades: sistema individual, de empleo y asociado.
- Constituyen un instrumento de ahorro a largo plazo en el que los partícipes realizan aportaciones periódicas o extraordinarias con el objetivo de formar un capital que les podrá servir de complemento privado a las prestaciones de la Seguridad Social.
- Rige el principio de iliquidez de los derechos consolidados hasta que ocurra alguna de las contingencias o se trasladen los derechos a otro sistema de ahorro.</td></tr>
<tr><td>Art. 10 TRLPFP:
Las contribuciones y aportaciones económicas a los planes de pensiones deben integrarse obligatoriamente en un fondo de pensiones. Estos fondos carecen de personalidad jurídica y canalizan la inversión del ahorro-previsión generado a través de los planes.

Arts. 20 y 21 TRLPFP:
El desarrollo de la actividad de los planes de pensiones requiere de una Entidad Gestora cuyo único objetivo sea administrar dicho fondo de pensiones y de una Entidad Depositaria que controla la recepción, custodia y depósito de los activos.</td><td>Art. 32 Ley 5/2012:
Las EPSV son entidades independientes y sin ánimo de lucro que disponen de personalidad jurídica propia, por lo que no necesitan el concurso de terceras entidades para la realización de su actividad.</td></tr>
<tr><td>Art. 24 TRLPFP:
La supervisión de los planes de pensiones corresponde a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, dependiente del Ministerio de Economía.</td><td>Las EPSV se encuentran sujetas a un control administrativo ejercido por el Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco, así como a diversos procedimientos de control interno referidos a su organización y operativa.</td></tr>
<tr><td colspan="2">En el desempeño y desarrollo de su actividad, tanto los planes de pensiones como las EPSV requieren de los servicios de otras personas físicas o entidades jurídicas, bien de forma periódica o por circunstancias concretas. Deben ser profesionales expertos e independientes:
- Actuario: evalúa los compromisos presentes y futuros por pensiones a fin de determinar la solvencia financiera del plan, siguiendo métodos contables y actuariales conocidos.
- Asesor jurídico: persona o entidad que posibilita que las actuaciones de las distintas entidades se realicen conforme a Derecho.
- Auditor: persona o entidad cualificada a quien se encomienda la tarea de llevar a cabo una auditoría (comprobación de la veracidad de la contabilidad y de los estados financieros).</td></tr>
<tr><td>Art. 8 TRLPFP, contingencias cubiertas:
- jubilación,
- incapacidad permanente total, absoluta y gran invalidez,
- muerte del partícipe o beneficiario,
- dependencia severa o gran dependencia del partícipe.
- supuestos excepcionales en que los partícipes pueden hacer efectivos sus derechos consolidados (desempleo de larga duración, enfermedad grave y transitoriamente en caso de ejecución sobre la vivienda habitual)</td><td>Arts. 24 y 25 Ley 5/2012, contingencias cubiertas:
- jubilación,
- incapacidad permanente o invalidez para el trabajo de acuerdo con lo establecido en cualquier régimen de Seguridad Social,
- fallecimiento,
- dependencia,
- mismos supuestos excepcionales de liquidez que para los planes de pensiones.
- incapacidad temporal,
- ayudas al empleo,
- nacimiento y adopción,
- matrimonio o pareja de hecho,
- gastos médicos,
- estudios oficiales,
- asistencia sanitaria, intervención quirúrgica y estancia en centros sanitarios
- otras similares relacionadas con la previsión social
- daños y perjuicios en los bienes del socio cuando se trate de vivienda, ajuar doméstico, instrumentos de trabajo, ganado, cosechas, bosques, embarcaciones o cualquier otra clase de bienes unidos a su actividad laboral o profesional.
- gastos y servicios consecuentes al sepelio.</td></tr>
</table>

PLANES DE PENSIONES	EPSV
Art. 8.8 TRLPFP Desde el 01/01/2015: posibilidad de disposición anticipada del importe de los derechos consolidados correspondiente a aportaciones realizadas con al menos diez años de antigüedad (esto es, a partir de 2025).	Art. 23.1.a) Ley 5/2012: Posibilidad de rescatar los derechos económicos cuya primera aportación tenga una antigüedad superior a diez años. Artículo declarado inconstitucional desde el 4 de julio de 2014, pero supuesto contemplado en la normativa estatal desde enero de 2015, por lo que solo quedarían anuladas de rescate las aportaciones realizadas entre el 4 de julio y el 31 de diciembre de 2014.
Art. 5.3. TRLPFP: La normativa vigente en cada caso establece un límite financiero que topa las aportaciones en una cantidad máxima (en 2015 = 8.000 euros anuales). Excepcionalmente, para los planes de pensiones de empleo, la ley prevé que la empresa promotora realice aportaciones por encima del límite establecido, cuando ello sea preciso para garantizar las prestaciones en curso o los derechos de los partícipes de planes que incluyan regímenes de prestación definida para la jubilación, siempre que se haya puesto de manifiesto, a través de las revisiones actuariales, la existencia de un déficit en el plan Este límite es absolutamente independiente del límite fiscal que sí puede diferir en los distintos territorios en virtud del Concierto y Convenio Económico.	El régimen jurídico de las EPSV no incorpora límite financiero alguno. Así, las cantidades que superen la cuantía fiscalmente deducible podrán aplicarse a otros ejercicios posteriores Únicamente afecta el límite máximo fiscal de reducción de las aportaciones en la base imponible fijado en cada caso por las Normas Forales del IRPF de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.
No existe denominación concreta impuesta para los planes de pensiones.	Artículo 6 Ley 5/2012: Las EPSV deben recoger necesariamente en su denominación, la expresión «Entidad de previsión social voluntaria», bien en su totalidad o bien mediante la sigla "EPSV", antes o después del nombre elegido para la misma.
El ámbito territorial de los planes de pensiones se extiende por todo el territorio español.	Art. 3 Ley 5/2012: Las EPSV deben tener necesariamente su domicilio social en Euskadi.

Fuente: elaboración propia a partir de[34, 35, 36, 37, 38, 39 y 40]

[34] GOBIERNO VASCO, DEPARTAMENTO DE JUSTICIA, EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL. *Diagnóstico*... op.cit., pág. 24.

[35] GOBIERNO VASCO, DEPARTAMENTO DE JUSTICIA, EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL. *Manual*... op.cit., pág. 52.

[36] GARCÍA PADRÓN, Yaiza y GARCÍA BOZA, Juan. "Características generales y estudio financiero-fiscal de los planes de pensiones versus planes de jubilación". *Innovar: revista de ciencias administrativas y sociales,* Vol. 17, Nº 29, 2007, págs.156-157.

[37] AHUMADA CARAZO, Rosa María. "Aspectos económicos y financieros que demandan la reforma de los planes de pensiones de empleo: causas, efectos y propuestas". *Lan harremanak: Revista de relaciones laborales,* Nº 5, 2001, págs. 94-95 y 101.

[38] FERRUZ AGUDO, Luis y LÓPEZ ARCEIZ, Francisco José. "Fondos de Pensiones... op.cit., págs.79 y 83.

[39] GARCÍA VIÑA, Jordi. *Los planes y fondos de pensiones: elementos clave de previsión social.* Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, págs. 133 a 144, 218 a 221 y 261 a 284.

[40] ATXABAL RADA, Alberto. "El tratamiento fiscal de los distintos instrumentos de protección social complementaria voluntaria" en MANRIQUE LÓPEZ, Fernando, ARRIETA IDIAKEZ, Francisco Javier y ATXABAL RADA, Alberto. *Las entidades de previsión social voluntaria: constitucionalidad, extensión a nuevos sujetos protegidos, régimen fiscal.* Bilbao: Thomson Reuters Aranzadi, 2014, pág. 228.

IV- FISCALIDAD DE LOS SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL

1. Régimen tributario de los socios

1.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Con el fin de apoyar la contratación de instrumentos de previsión social, el Gobierno y las Diputaciones forales ofrecen ciertos incentivos fiscales que, en general, se traducen en reducciones de la base imponible de los aportantes, tanto por sus propias aportaciones como por las contribuciones empresariales, lo cual implica una reducción de la progresividad del impuesto. Posteriormente, cuando se da la contingencia cubierta, el sujeto pasivo debe tributar por todo el importe recibido (aunque exceda de las aportaciones realizadas debido a un rendimiento positivo de las inversiones del fondo), si bien la normativa vigente permite también una deducción fiscal en forma de exención cuando la recepción se hace en forma de capital[41]. A continuación, procedemos a explicar el tratamiento fiscal aplicable en ambos momentos.

En el análisis del régimen fiscal de los sistemas de previsión social complementaria debe diferenciarse claramente el tratamiento aplicable a las aportaciones y a las prestaciones. En el caso de las aportaciones, el contribuyente puede reducir de su base imponible la suma de las aportaciones individuales y las contribuciones del promotor, respetando el límite fiscal fijado en la normativa vigente. Respecto al régimen aplicable a las prestaciones, estas tributan como rendimiento de trabajo y se integran en la base imponible del ejercicio en que se cobren, sometidas a retención[42].

El hecho de que las aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social permitan su reducción de la base imponible, determina que las prestaciones derivadas de estas figuras tributen íntegramente en el instante de su percepción. Así las cosas, el beneficio fiscal se concreta en un aplazamiento de la tributación de las rentas invertidas en los referidos instrumentos financieros. Las aportaciones y contribuciones se van reduciendo de la base imponible durante toda la vida laboral del partícipe, difiriéndose su tributación al instante en el que se perciban las prestaciones al finalizar la vida laboral activa, que es cuando generalmente las rentas del contribuyente son menores[43].

Opera así un diferimiento de tributación fundamentado en la renuncia a la disponibilidad de los fondos a corto plazo, derivada de la irrevocabilidad de las aportaciones. Aquí interviene otro elemento caracterizador de estos instrumentos: la confianza mutua entre las partes implicadas que se mantiene durante un periodo prolongado de tiempo pues los partícipes renuncian a disponer de sus derechos porque el Estado garantiza un tratamiento fiscal determinado[44].

1.1.1. Aportaciones

A. Aportaciones propias

Las aportaciones realizadas por el promotor tienen la consideración de rendimiento del trabajo (retribución en especie) y, como acabo de decir, se reducen en la base imponible del IRPF. El empleado debe incluirlas en su declaración de la renta si bien la empresa debe excluir de la base de cálculo del porcentaje de retención el importe de las aportaciones realizadas, respetando el límite fiscal máximo objeto de reducción. Estos límites fiscales se computan por separado para las aportaciones personales del socio y para las contribuciones empresariales[45].

[41] "Guía de la previsión... op.cit., pág. 298.

[42] ALDA GARCÍA, Mercedes et al. *Los sistemas...* op.cit., págs. 58 a 60.

[43] DELGADO GARCÍA, Ana Mª. "Aspectos generales del régimen tributario de la previsión social" en DELGADO GARCÍA, Ana María (Coord.), OLIVER CUELLO, Rafael (Coord.), ÁLVAREZ GÓMEZ, Fernando et al. *Fiscalidad de los planes de pensiones y otros sistemas de previsión social.* Barcelona: Bosch, 2014, pág. 134.

[44] CALVO VÉRGEZ, Juan. *Mutualidades de previsión social: aspectos mercantiles y fiscales.* Madrid: Dykinson, 2009, págs. 112-113.

[45] GOBIERNO VASCO, DEPARTAMENTO DE JUSTICIA, EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL. *Manual...* op.cit., pág. 60.

Aquí cabe añadir que, hasta el 22 de diciembre de 2013, fecha de entrada en vigor del Real Decreto Ley 16/2013[46], las contribuciones empresariales tampoco entraban dentro de la base de cotización a la Seguridad Social. La nueva redacción del art. 109.2 LGSS[47] ha supuesto la necesidad de cotizar a la Seguridad Social por tales contribuciones, novedad muy poco favorable a la previsión social de empleo.

Las reducciones a que dan derecho las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social se practican sobre la base imponible general (junto con el resto de reducciones previstas legalmente), sin que en ningún caso la aplicación de estas pueda dar lugar a una base liquidable negativa. Esta reducción solo se podrá aplicar por parte de quienes tengan su residencia habitual en España, ya que no se encuentra prevista en el IRNR respecto a las personas físicas no residentes en territorio español que obtengan rentas en él[48].

Si pese a dichas circunstancias siguiera existiendo un remanente que aún no ha sido deducido por insuficiencia de base, la ley permite su reducción en los cinco ejercicios siguientes (en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa dicha reducción no es viable si se ha pasado a situación de jubilación, como veremos posteriormente). Se entenderán reducidas, en primer lugar las aportaciones de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de reducción por insuficiencia de la base imponible. De esta manera, las aportaciones se van reduciendo en el mismo orden en que se realizaron, no procediendo reducir aportaciones del ejercicio si existen excesos de años anteriores que no han sido objeto de reducción, salvo que el contribuyente no haya solicitado la reducción en los cinco ejercicios siguientes y pierda el derecho a compensar[49].

Matiz importante es recordar que los planes de pensiones tienen además un límite financiero establecido (en 2015 ha quedado fijado en 8.000 euros anuales cualquiera que sea la edad del partícipe[50]). Este límite, absolutamente independiente del límite fiscal, topa en una cuantía máxima las aportaciones anuales a dichos instrumentos. De hecho, en virtud del art. 35.3.n) del TRLPFP, la aceptación de aportaciones a un plan de pensiones, a nombre de un mismo partícipe, por encima del límite financiero previsto tiene la consideración de infracción muy grave.

Pues bien, en ningún caso podrán reducir la base imponible de los cinco ejercicios siguientes las cantidades no deducidas por exceder dicho límite financiero, si bien es cierto que esas cantidades podrán ser retiradas por los partícipes antes del 30 de junio del año siguiente sin aplicación de las sanciones previstas: multa equivalente al 50% de dicho exceso, sin perjuicio de la inmediata retirada del citado exceso del plan o planes de pensiones correspondientes. Dicha sanción será impuesta en todo caso a quien realice la aportación, sea o no partícipe, si bien el partícipe quedará exonerado cuando se hubiera realizado sin su conocimiento (art. 36.5 del TRLPFP).

Otro aspecto relevante es que cuando haya aportaciones o contribuciones que se realicen en el mismo ejercicio en que se cobra una prestación en forma de capital, si el importe a integrar en la base imponible (60% del capital percibido) es inferior al límite máximo de aportaciones fijado en la normativa vigente, se tomará dicho importe

[46] España. Real Decreto Ley 16/2013, de 20 de diciembre, de medidas para favorecer la contratación estable y mejorar la empleabilidad de los trabajadores. *Boletín Oficial del Estado*, 21 de diciembre de 2013, núm. 305, págs. 103148 a 103162, (DF 3ª).

[47] España. Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de junio de 1994, núm. 154, págs. 20658 a 20708.

[48] ROVIRA FERRER, Irene. "Fiscalidad de las aportaciones a Planes de Pensiones" en DELGADO GARCÍA, Ana María (Coord.), OLIVER CUELLO, Rafael (Coord.), ÁLVAREZ GÓMEZ, Fernando et al. *Fiscalidad*... op.cit., pág. 156.

[49] RANCAÑO MARTÍN, Mª Asunción. "Los Planes de Pensiones" en *RANCAÑO MARTÍN, Mª Asunción et al. La fiscalidad de los sistemas de ahorro-previsión.* Valencia: Tirant lo Blanch, 2008, pág. 165.

[50] Artículo 5.3.a) del TRLPFP modificado por la Disposición Final Primera Uno de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

inferior como tope máximo real de aportaciones con derecho a desgravación. Por ejemplo, Ana, vecina de Getxo, se jubila en noviembre de 2015 y decide cobrar ese año en forma de capital los derechos económicos que tiene en su plan de pensiones, ascendiendo estos a 8.000 euros. El cobro en forma de capital da derecho a una reducción del 40%, por lo que el importe a integrar en la base imponible del IRPF de Ana equivale a 4.800 euros. Entre enero y octubre de 2015, estando Ana en activo, realizó aportaciones a ese mismo plan por un importe de 5.000 euros, cantidad máxima con derecho a deducción. Pues bien, en este caso, existiendo aportaciones y prestaciones en el mismo ejercicio 2015, Ana tendrá derecho a desgravarse como máximo los 4.800 euros, perdiendo el derecho respecto de los otros 200 restantes.

Una vez jubilada, la persona no podrá incorporarse a ninguna EPSV o plan de pensiones. Sin embargo, a partir del acceso a la jubilación, el partícipe sí podrá seguir realizando aportaciones al plan de pensiones, si bien una vez iniciado el cobro de la prestación de jubilación, las aportaciones solo podrán destinarse a las contingencias de fallecimiento y dependencia (art. 11 RPFP).

En Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, no se podrán reducir de la base imponible aquellas aportaciones y contribuciones que se realicen a partir del inicio del periodo impositivo siguiente a aquél en que los socios o partícipes se encuentren en situación de jubilación ni se podrán reducir los excesos de ejercicios anteriores[51]. Respecto a esta imposibilidad, recalcar que se trata de una novedad introducida con efectos 1 de enero de 2014 y que solo afecta a los TTHH del País Vasco. En Navarra y Territorio Común las aportaciones realizadas en situación de jubilación son reducibles en la base imponible siempre que no se haya iniciado el cobro de la prestación y en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa los excesos pendientes de ejercicios anteriores a 2014 también podrán reducirse aunque se esté jubilado, los posteriores a tal fecha ya no.

Procedemos a sintetizar la normativa actual respecto a los límites fiscales de las aportaciones a sistemas de previsión social complementaria, sin olvidar que la fiscalidad es distinta según la Hacienda ante la cual el contribuyente tribute y que los límites fiscales son conjuntos para las aportaciones a distintos sistemas dentro del mismo ejercicio fiscal (en el cuadro que aparece en la pg. siguiente).

Ilustremos la explicación con unos ejemplos prácticos:

1. Un partícipe domiciliado en Madrid aporta 8.000 euros a un plan de pensiones en el ejercicio 2015, ascendiendo su base imponible a 6.000 euros. Esta persona solo podrá deducirse 6.000 euros en 2015, teniendo un exceso de otros 2.000 que podrá reducir de su base en los cinco ejercicios siguientes puesto que esta cantidad entra dentro del límite financiero y fiscal.

2. Año 2015: el mismo partícipe aporta 10.000 euros a su plan de pensiones ascendiendo su base imponible a 6.000. En este caso, solo podrá deducir 6.000 euros en el ejercicio 2015, reduciendo el exceso hasta 8.000 euros (2.000 restantes) en los cinco ejercicios siguientes. No obstante, no podrá practicar reducción por los otros 2.000 restantes, pues exceden del límite financiero y fiscal, si bien el contribuyente podrá pedir la devolución de dicho exceso sin sanción alguna antes del 30 de junio del 2016.

3. Un partícipe domiciliado en Bizkaia realiza 5.000 euros de aportaciones voluntarias al plan de pensiones de empleo de la empresa en que trabaja y otros 5.000 a una EPSV individual. Este año su base imponible asciende a 6.000 euros. El sujeto puede reducir de su base imponible el límite máximo fiscal de 5.000 euros (a distribuir a elección del contribuyente entre las aportaciones al plan de pensiones y a la EPSV). Los otros 5.000 euros restantes, serán objeto de reducción en los cinco ejercicios siguientes.

4. Mismo caso que el anterior pero los 5.000 euros aportados al plan de pensiones de em-

[51] "Guía de la previsión... op.cit., págs. 299-300.

Régimen fiscal de aportaciones a sistemas de previsión social complemenatria

Territorio Común[52]	Álava[53], Bizkaia[54], Gipuzkoa[55]	Comunidad Foral de Navarra[56]
Menor de: - 8.000 euros anuales - 30% de los rendimientos netos del trabajo o actividades económicas. Excesos: próximos 5 años.	Promotor: 8.000 euros - Individuales: 5.000 euros - Límite conjunto: 12.000 euros. Si aportaciones y contribuciones concurren en el mismo periodo, se reducirán primero las contribuciones y a continuación las aportaciones. No deducibilidad/desgravación a partir del periodo impositivo siguiente a hallarse en situación de jubilación. Excesos: próximos 5 años, siempre que no se encuentre en situación de jubilación.	Menor de: - 6.000 euros anuales o 8.000 para mayores de 50 años. - 30%, o 50% para mayores de 50 años, de los rendimientos netos del trabajo o actividades económicas. Excesos: próximos 5 años.

Fuente: elaboración propia

pleo corresponden a las contribuciones empresariales. En este caso, el contribuyente podrá reducir hasta 12.000 euros entre las contribuciones al de empleo y las aportaciones propias pero, como su base imponible asciende a 6.000 euros, en 2015 solo reducirá 6.000 euros, quedando otros 6.000 a reducir en los cinco ejercicios siguientes.

B. Aportaciones a favor de cónyuge o pareja de hecho

Con independencia de las reducciones anteriores, también se permite al contribuyente reducir su base imponible por las aportaciones realizadas a instrumentos de previsión social en los que su cónyuge o pareja de hecho sea socio ordinario, siempre que concurran las siguientes circunstancias en función de la residencia fiscal:

- En el caso de Territorio Común[57] los sujetos cuyo cónyuge o pareja de hecho no obtenga rendimientos netos de trabajo ni de actividades empresariales o profesionales, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales podrán reducir su base imponible general del IRPF en el importe de las aportaciones realizadas a su favor con el límite máximo de 2.500 euros anuales.

- En el caso de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa[58], los contribuyentes cuyo cónyuge o pareja de hecho, no obtenga rentas a integrar en la base imponible general, o las obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales, podrán reducir en la base imponible general el importe de las aportaciones realizadas a su favor con el límite máximo de 2.400 euros anuales.

[52] Apartado 32 del art. 1 de la Ley 26/2014 que ha modificado el art. 52.1 de la LIRPF.

[53] Art. 71 de la NFIRPF de Álava (Álava. NF 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava*, 9 de diciembre de 2013, núm. 140, Suplemento).

[54] Art. 71 de la NFIRPF de Bizkaia (Bizkaia. NF 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, *Boletín Oficial de Bizkaia*, 13 de diciembre de 2013, núm. 238, pág. 27798 a 27895).

[55] Art. 71 de la NFIRPF de Gipuzkoa (Gipuzkoa. NF 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa. *Boletín Oficial de Gipuzkoa,* 22 de enero de 2014, núm. 13, págs. 169. a 278).

[56] Apartado 15 de la Ley Foral 29/2014 (Navarra. Ley Foral 29/2014, de 24 de diciembre, de reforma de la normativa fiscal y de medidas de incentivación de la actividad económica. *Boletín Oficial de Navarra,* 31 de diciembre de 2014, núm. 254, págs. 14370 a 14378), referido al art. 55.1 del TRLFIRPF que se modifica (Navarra. Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. B*oletín Oficial de Navarra*, 30 de junio de 2008, núm. 80, págs. 7493 a 7528, con corrección de errores en *Boletín Oficial de Navarra,* 25 de julio de 2008, núm. 91, pág. 8547).

[57] Art. 51.7 de la LIRPF.

[58] Arts. 70.3 de las NFIRPF de los tres TTHH.

Régimen fiscal de aportaciones a favor de cónyuge o pareja de hecho

	Territorio Común	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa	Com. Foral de Navarra
	Rdtos. netos del cónyuge < 8.000€ anuales	Rdtos. netos del cónyuge < 8.000€ anuales	Rdtos. netos del cónyuge < 8.500€ anuales
Reducción anual máx.	2.500€	2.400€	2.000€

Fuente: elaboración propia

- En Navarra[59] los sujetos cuyo cónyuge o pareja de hecho no obtenga rendimientos netos de trabajo ni de actividades empresariales o profesionales, o los obtenga en cuantía inferior a 8.500 euros anuales, podrán reducir su base imponible general del IRPF en el importe de las aportaciones realizadas a su favor con el límite máximo de 2.000 euros anuales.

Se trata pues de un tratamiento especial porque se reduce la base imponible del cónyuge que efectúa la aportación y no la del beneficiado por ella. Estas aportaciones no estarán sujetas en ningún caso al ISD[60].

C. Aportaciones por personas con discapacidad o a favor de ellas

El legislador ha arbitrado un régimen fiscal especial orientado hacia el colectivo de personas con discapacidad o minusvalía, articulando un conjunto de normas que tienden a su mejor integración, y sobre todo a su protección social en materia de previsión. Este régimen se encuentra regulado en:

- Territorio Común: art. 53 LIRPF.

- Álava, Bizkaia y Gipuzkoa: arts. 72 NFIRPF de los tres TTHH.

- Navarra: Disposición adicional 13ª y 14ª TRLFIRPF.

Resulta evidente que, como consecuencia de la discapacidad padecida, en el futuro sus necesidades económicas serán mayores que las de aquellos que no las sufren. Consciente de ello, el legislador ha diseñado un sistema basado en concederles una serie de incentivos, procurándoles una situación de igualdad económica con respecto a quienes han tenido la fortuna de no quedar enmarcadas en dicho colectivo[61].

Las aportaciones realizadas por las propias personas discapacitadas o las efectuadas a sistemas de previsión constituidos a favor de dichas personas por quienes tengan con ellas una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como las realizadas por el cónyuge, pareja de hecho o por aquellos que les tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, podrán ser reducidas de la base imponible del IRPF con los siguientes límites:

- Reducción máxima de 10.000 euros anuales en Territorio Común y Navarra y de 8.000 euros anuales en los tres TTHH vascos en la base imponible del aportante no discapacitado y sin perjuicio de las aportaciones que pueda realizar a sus propios sistemas de previsión social reduciéndoselas de acuerdo con los límites estudiados anteriormente.

- Reducción máxima de 24.250 euros anuales en la base imponible de la propia persona discapacitada.

[59] Art 55.1.9 del TRLFIRPF.

[60] CALVO VÉRGEZ, Juan. *Mutualidades...* op.cit., pág. 133.

[61] ALMAGRO MARTÍN, Mª del Carmen. "Los Planes de Pensiones, Mutualidades de Previsión Social y Planes de Previsión Asegurados a favor de personas con discapacidad" en RANCAÑO MARTÍN, Mª Asunción et al. *La fiscalidad...* op.cit., págs. 321-322.

Régimen fiscal de aportaciones a sistemas de previsión social complementaria de personas con discapacidad o a favor de ellas

	Partícipe con discapacidad	Cada una de las personas emparentadas con el discapacitado		
	Territorio Común, Álava, Bizkaia, Gipuzkoa y Navarra	Territorio Común	Álava/Bizkaia/Gipuzkoa	Comunidad Foral de Navarra
Reducción anual máx.	24.250€	10.000€	8.000€	10.000€
Reducción anual máx. conjunta	24.250€			

Fuente: elaboración propia

El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realicen aportaciones a favor de una misma persona con discapacidad, incluidas las de la propia persona discapacitada, no podrá exceder de 24.250 euros anuales. A estos efectos, cuando concurran varias aportaciones a favor de la misma persona con discapacidad, habrán de ser objeto de reducción, en primer lugar las aportaciones realizadas por la propia persona y solo si las mismas no alcanzaran el límite señalado, podrán ser objeto de reducción las aportaciones realizadas por otras personas a su favor en proporción a su cuantía, sin que en ningún caso el conjunto de estas pueda exceder del límite fijado[62].

Este tratamiento diferenciado queda condicionado a que las personas discapacitadas sean las beneficiarias de manera única e irrevocable para todas las contingencias, salvo la de muerte. Además, "persona discapacitada" a estos efectos se refiere a personas con un grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65%, psíquica igual o superior al 33%, así como personas que tengan una incapacidad declarada judicialmente en virtud de las causas establecidas en el Código Civil, con independencia de su grado[63]. Estas aportaciones no estarán sujetas al ISD.

Al igual que para las aportaciones efectuadas a sistemas de previsión social complementaria propios, las aportaciones que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible general por insuficiencia de la misma o por exceder del límite máximo previsto, se podrán reducir en los cinco ejercicios siguientes. No obstante, esta regla no será de aplicación a las aportaciones que excedan de los límites financieros previstos en la Disposición adicional 4ª.2 TRLPFP (recordar que no afecta a las EPSV), a saber:

- 24.250 euros anuales para las aportaciones realizadas por los partícipes con discapacidad,

- 10.000 euros anuales para las aportaciones realizadas por cada partícipe a favor de personas con discapacidad ligadas por relación de parentesco,

- 24.250 euros anuales como límite conjunto entre las aportaciones anuales a planes de pensiones realizadas a favor de una persona con discapacidad incluyendo las suyas propias.

Por último, significar que tanto los límites anuales fiscales como financieros que acabamos de explicar son conjuntos para todos los sistemas de previsión social a favor de personas con discapacidad pero estos límites no son conjuntos a los límites previstos en la normativa para las aportaciones efectuadas por cada partícipe a su propio instrumento de previsión social.

[62] CALVO VÉRGEZ, Juan. *Mutualidades...* op.cit., págs. 150 a 155.

[63] GOBIERNO VASCO, DEPARTAMENTO DE JUSTICIA, EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL. *Manual...* op.cit., pág. 62.

Veamos un ejemplo del tratamiento que acabamos de explicar. Mikel, vecino de Bilbao padece síndrome de Down y tiene reconocido un grado de minusvalía del 70%. Su hermana Jone, también domiciliada en Bizkaia, contrató una EPSV a nombre de Mikel, pensando en ir ahorrando algo de dinero de cara a financiar el tratamiento médico que este requerirá en un futuro. Mikel ha aportado este año 20.000 euros a su plan ascendiendo su base imponible a 21.000 euros.

Además, Jone abrió su propia EPSV para planificar sus propios ahorros. En el año 2015, Jone ha aportado a la EPSV de Mikel 5.000 euros y otros 5.000 a la suya propia, siendo su base imponible igual a 20.000 euros.

Mikel puede reducir de su base imponible los 20.000 euros que ha aportado ya que su base es suficiente y dicha cantidad no rebasa el límite fijado de 24.250 euros. Por otro lado, Jone puede reducir de su base imponible los 5.000 euros que ha aportado a su propia EPSV y 4.250 euros por lo aportado a favor de Mikel, puesto que su hermano ya se ha reducido 20.000 euros. Los 750 euros restantes para completar los 5.000 que Jone aportó a favor de Mikel podrán reducirse de la base imponible de Jone en los 5 ejercicios siguientes.

D. Régimen aplicable a deportistas profesionales

El legislador, consciente de las peculiaridades de la vida deportiva, corta en casi todos los casos, ha establecido un régimen fiscal más favorable aplicable a las aportaciones efectuadas por los deportistas profesionales de alto nivel a la Mutualidad de deportistas profesionales, mutualidad de previsión social a prima fija. Este régimen se encuentra regulado en la Disposición adicional 11ª LIRPF, Disposición adicional 9ª NFIRPF de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa y Disposición adicional 15ª de la TRLFIRPF de Navarra.

El tratamiento difiere del previsto para el régimen general en los siguientes términos:

- Las aportaciones podrán ser objeto de reducción en la base imponible general del IRPF con el límite de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades empresariales o profesionales percibidos individualmente en el ejercicio y hasta un importe máximo de 24.250 euros anuales salvo en Navarra donde se fija el importe máximo en 15.025,30 euros anuales.

  Este régimen especial resulta compatible con el régimen general de los demás sistemas de previsión social, no computándose estas aportaciones a efectos del límite general de reducción.

- Los deportistas profesionales y de alto nivel, aunque hayan finalizado su vida laboral como deportistas profesionales o hayan perdido la condición de deportistas de alto nivel, podrán realizar aportaciones a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales que seguirán dando lugar a la reducción en la parte general de su base imponible del IRPF hasta el momento en que hagan efectivos sus derechos[64].

1.1.2. Prestaciones

Los instrumentos de previsión social complementaria son indisponibles, de forma que su normativa únicamente permite el cobro de prestaciones cuando acaece la contingencia y se opta, en su caso, por pasar a la situación de pasivo, salvo en el caso de fallecimiento del partícipe. De acuerdo con la normativa fiscal, hasta el momento en que se perciben los derechos económicos, total o parcialmente, no se produce renta alguna a favor del socio. Las cantidades percibidas tienen en ese momento la consideración de rendimiento del trabajo siéndoles aplicable la correspondiente retención de IRPF[65].

---

[64] ATXABAL RADA, Alberto. "El tratamiento fiscal de los distintos instrumentos de protección social complementaria voluntaria" en MANRIQUE LÓPEZ, Fernando, ARRIETA IDIAKEZ, Francisco Javier y ATXABAL RADA, Alberto. *Las entidades*… op.cit., págs. 199 a 201, págs. 189-190.

[65] GOBIERNO VASCO, DEPARTAMENTO DE JUSTICIA, EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL. *Manual*... op.cit., págs. 64-65.

A. Supuestos excepcionales de liquidez y anticipo de derechos consolidados

Adicionalmente, se han previsto ciertos supuestos excepcionales de liquidez tales como desempleo de larga duración del partícipe o enfermedad grave del partícipe, cónyuge, ascendiente y descendiente en primer grado o personas sometidas a tutela que de él dependan. No obstante, estas circunstancias deben reconocerse expresamente por el plan de pensiones o la EPSV y hay que tener en cuenta que ninguno de los dos conceptos son los manejados por la Seguridad Social, sino que es la propia normativa de los planes y fondos de pensiones quien se encarga de determinarlos[66].

Provisionalmente, la Disposición Final Primera de la Ley 1/2013[67] añadió una Disposición adicional 7ª al TRLPFP permitiendo la liquidación excepcional de los derechos consolidados en caso de procedimiento de ejecución sobre la vivienda habitual del partícipe. Esta medida se adoptó por un plazo de dos años desde la entrada en vigor de la ley, esto es hasta el 15 de mayo de 2015. No obstante, la reciente Ley de Segunda Oportunidad[68] ha previsto en su Disposición Final Primera la ampliación de dicho supuesto por otros dos años más, hasta el 15 mayo de 2017.

Mencionar también que con la nueva ley del IRPF entrada en vigor el 1 de enero de 2015, se ha modificado el art. 8.8 del TRLPFP permitiendo que los partícipes de los planes de pensiones del sistema individual y asociado dispongan anticipadamente del importe de sus derechos consolidados correspondientes a aportaciones realizadas con al menos diez años de antigüedad (esto es a partir de 2025). Este supuesto no es de obligado cumplimiento para los planes de pensiones de empleo que pueden preverlo o no en sus especificaciones y, en su caso, establecer condiciones o limitaciones. Respecto a las EPSV, remitirnos a lo expuesto anteriormente al referirnos a la sentencia del Tribunal Constitucional publicada el 4 de julio de 2014 que anuló justamente esta posibilidad de rescate.

En estos casos, los derechos consolidados se pueden hacen efectivos por los partícipes pasando al patrimonio de libre disposición del contribuyente, lo cual implica que existan consecuencias tributarias idénticas a las previstas para los supuestos en que acontece la contingencia cubierta. El legislador no ha considerado estos supuestos como nuevas contingencias al tratarse de circunstancias personales reversibles, frente a las contingencias que pueden ser calificadas como situaciones personales irreversibles. Por ello, si los derechos consolidados percibidos en estos supuestos excepcionales se cobran en forma de renta solo se mantendrá dicho cobro si se acreditan debidamente las situaciones (art. 10.5 RPFP).

Si se dispusiese total o parcialmente de los derechos consolidados en supuestos distintos a los señalados anteriormente, el contribuyente perderá el derecho a las reducciones practicadas en su base imponible, debiendo reponerlas mediante declaraciones complementarias de cada uno de los ejercicios en los que se hubiese practicado la reducción, eliminando la misma y liquidando intereses de demora. Dichas declaraciones complementarias habrán de presentarse en el plazo que medie entre la fecha de la disposición anticipada y el final del plazo reglamentario de declaración correspondiente al periodo impositivo en que se realice la disposición anticipada[69].

Por otro lado, es posible que los beneficiarios de un plan de pensiones o de una EPSV perciban una cantidad como consecuencia de la disolución y liquidación de los mismos con anterioridad al mo-

[66] FERRUZ AGUDO, Luis y LÓPEZ ARCEIZ, Francisco José. "Fondos de Pensiones... op.cit., pág.83.

[67] España. Ley 1/2013, de 14 de mayo, de medidas para reforzar la protección a los deudores hipotecarios, reestructuración de deuda y alquiler social. *Boletín Oficial del Estado*, 15 de mayo de 2013, núm. 116, págs. 36373 a 36398.

[68] España. Ley 25/2015, de 28 de julio, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de la carga financiera y otras medidas de orden social. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de julio de 2015, núm. 180, págs. 64479 a 64543.

[69] CALVO VÉRGEZ, Juan. *Mutualidades...* op.cit., págs. 184 a 190.

mento en que se produzca la contingencia prevista. Para los partícipes, la terminación del plan supone que sus derechos consolidados se integrarán en otro instrumento de ahorro. Como los partícipes no perciben cantidad alguna, esta operación no tiene trascendencia para ellos en el IRPF.

Por su parte, a los beneficiarios que posean al momento de la liquidación derechos económicos, habrá que garantizarles la integración de estos en otro sistema de ahorro. Cuando esto resulte materialmente imposible, los beneficiarios recibirán su cuota de liquidación, lo cual tiene trascendencia a efectos del IRPF. Los beneficiarios percibirán una renta calificada como ganancia o pérdida patrimonial (no nos encontramos ante prestaciones puesto que no se ha producido ninguna de las contingencias previstas ni se han rescatado los derechos en el Plan). La cuantía de la renta obtenida habrá de minorarse en el importe de adquisición de la mismas, esto es el importe de las aportaciones realizadas que no pudieron ser objeto de reducción. Otra posibilidad es considerar las cantidades obtenidas como rendimientos del trabajo, equiparando las mismas a las prestaciones obtenidas como consecuencia del rescate de los derechos en los supuestos previstos legalmente[70].

Por último, mencionar que con la nueva ley de IRPF entrada en vigor el 1 de enero de 2015 se ha modificado el art. 8.8 del TRLPFP permitiendo que los partícipes de los planes de pensiones del sistema individual y asociado dispongan anticipadamente del importe de sus derechos consolidados correspondientes a aportaciones realizadas con al menos diez años de antigüedad (esto es a partir de 2025). Este supuesto no será de obligado cumplimiento para los planes de pensiones de empleo que podrán preverlo o no en sus especificaciones y, en su caso, establecer condiciones o limitaciones. Con esto, queda aceptada por analogía la posibilidad de rescatar los derechos económicos de los socios de las EPSV cuya primera aportación tuviera una antigüedad superior a 10 años, como ya se ha puesto de manifiesto anteriormente al referirnos a la sentencia del Tribunal Constitucional publicada el 4 de julio de 2014.

En todos estos casos, las prestaciones se perciben con el mismo tratamiento, esto es como rendimiento de trabajo. La movilización de los derechos consolidados de los partícipes es una operación distinta que no lleva aparejada consecuencia fiscal alguna ya que los derechos permanecen siempre en uno de los sistemas de ahorro sin cobrarse[71].

B. Supuestos de beneficiarios distintos del titular

La muerte del partícipe o beneficiario da derecho a la percepción de las prestaciones por persona distinta a este que recibe la prestación en virtud del fallecimiento del titular del instrumento de previsión social complementaria. Podríamos sostener que la renta se adquiere por causa de muerte, trasladable a la noción de "título sucesorio" sujeta al ISD. Sin embargo, las prestaciones derivadas de los sistemas de previsión social no están sujetas al ISD sino, en todos los casos, al IRPF de quien las percibe.

En efecto, el importe de la percepción nunca ha estado integrado en el patrimonio del fallecido sino que simplemente la contingencia del fallecimiento hace que los únicos beneficiarios sean los designados libremente por el partícipe. Esto choca con el tratamiento previsto para los seguros de vida sujetos a ISD, pero la diferencia de trato responde justamente a la distinta naturaleza de ambos instrumentos. El seguro sobre la vida es un contrato de naturaleza aleatoria siendo su contingencia principal el fallecimiento, mientras que los planes de pensiones y las EPSV son instrumentos en los que la muerte del partícipe es una de las contingencias cubiertas, sin resultar ser la principal[72].

[70] RANCAÑO MARTÍN, Mª Asunción. "Los Planes de Pensiones" en RANCAÑO MARTÍN, Mª Asunción et al. *La fiscalidad*... op.cit., págs. 186 a 188.

[71] RANCAÑO MARTÍN, Mª Asunción. "Los Planes de Pensiones" en RANCAÑO MARTÍN, Mª Asunción et al. *La fiscalidad*... op.cit., págs. 136 a 137.

[72] NIETO MONTERO, Juan José. "Régimen tributario de las prestaciones de los Planes de Pensiones" en DELGADO GARCÍA, Ana María (Coord.), OLIVER CUELLO, Rafael (Coord.), ÁLVAREZ GÓMEZ, Fernando et al. *Fiscalidad*... op.cit., págs. 168-169.

La normativa vigente en cada territorio fiscal respecto al ISD[73] declara no sujetas a este impuesto las prestaciones que se perciban por los beneficiarios de planes de pensiones y EPSV siempre que esté dispuesto que dichas prestaciones se integren en la base imponible del IRPF de su perceptor. Por otro lado, la normativa de IRPF declara sujetas como rendimiento de trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones o EPSV. Al no especificar más, se entienden incluidas tanto las prestaciones por jubilación e invalidez como las prestaciones por fallecimiento (que están expresamente excluidas del ISD).

C. Exenciones en el cobro de ciertas prestaciones

Con carácter general, sea el cobro en forma de renta o en forma de capital. Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de sistemas de previsión social complementaria se integrarán en la base imponible del perceptor al 100%. No obstante, el cobro en forma de capital único, así como la parte recibida en capital de una forma de cobro mixta, da derecho a una reducción fiscal.

En cuanto a qué se entiende por "capital", es importante dejar claro que en los TTHH vascos y en Navarra la integración al 60% de las cantidades cobradas en forma de capital se aplica únicamente a la primera prestación percibida por cada una de las contingencias. Esto es, a los capitales cobrados en un mismo ejercicio económico, estén repartidos en uno o en varios instrumentos de previsión social.

Por otro lado, hasta el 24 de junio de 2014, en Territorio Común la exención en el cobro de capital se aplicaba a las cantidades cobradas en varios pagos en el mismo año. En dicha fecha, la Subdirección General de Tributación de las Operaciones Financieras publicó la contestación a la Consulta Vinculante V1626-14[74] cambiando de criterio. Desde entonces, la reducción se aplica a un solo cobro de los percibidos en un mismo ejercicio (aquel que se solicite en forma de capital por cada plan de pensiones y contingencia reconocida), asimilando el tratamiento al seguido en el resto del territorio.

Finalmente, recordar que la normativa de IRPF no impide que una persona que decide cobrar en forma de capital en distintos ejercicios, aplique el porcentaje de integración reducido sobre la cuantía que percibe por segunda o posterior vez en forma de capital, por supuesto en la medida en que no haya hecho lo propio sobre el importe cobrado en primer lugar.

1.2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Puede ocurrir que el promotor de un plan de pensiones o EPSV de empleo realice aportaciones a favor de un partícipe por liberalidad, es decir contribuciones suplementarias no exigidas y que el empresario efectúa voluntariamente. Dichas cantidades no se consideran gastos fiscalmente deducibles para los empresarios ni tampoco minoran las bases imponibles del IRPF de los partícipes, sino que se trata del único supuesto sujeto a

[73] Art. 3.e) del RISD (España. RD 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial del Estado,* 16 de noviembre de 1991, núm. 275, págs. 37169 a 37184).

Art.7.c) de la NFISD de Álava (Álava. NF 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava*, 27 de mayo de 2005, núm. 60, Suplemento).

Art. 7.1.a) y b) de la NFISD de Bizkaia (Bizkaia. NF 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial de Bizkaia*, 1 de abril de 2015, núm. 62, págs. 7454 a 7490).

Art. 3.2e) de la NFISD de Gipuzkoa (Gipuzkoa. NF 3/1990 de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial de Gipuzkoa*, 22 de enero de 1990, núm. 15, págs. 353 a 380).

Art. 9.a) del TRDISD de Navarra (Navarra. Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Boletín Oficial de Navarra, 30 de diciembre de 2002, núm. 157, págs. 11105 a 11114 y *Boletín Oficial de Navarra,* 28 de marzo de 2003, núm. 38, pág. 2969).

[74] Consulta vinculante V1626-14 a la Dirección General de Tributos, de 24 de junio de 2014.

[75] ROVIRA FERRER, Irene. "Fiscalidad de las aportaciones a Planes de Pensiones" en DELGADO GARCÍA, Ana María (Coord.), OLIVER CUELLO, Rafael (Coord.), ÁLVAREZ GÓMEZ, Fernando et al. *Fiscalidad*... op.cit., págs. 153-154.

Régimen fiscal de prestaciones de sistemas de previsión social complementaria

	Territorio Común	Cdad. Foral de Navarra	Álava/ Bizkaia/ Gipuzkoa
Tratamiento fiscal	Rendimiento del trabajo, integración en la base imponible general del IRPF		
Percepción en forma de CAPITAL	Disposición transitoria 12ª de la LIRPF: - Prestación derivada de una el 40% en el importe percibido siempre que hayan transcurrido más de 2 años desde la primera aportación al Plan, no resultando exigible este plazo en caso de prestaciones por invalidez. - Prestación derivada de una contingencia acaecida a partir del 01/01/2007: reducción del 40% por la parte correspondiente a las aportaciones realizadas hasta el 31/12/2006, pero previéndose el siguiente régimen transitorio: **Año contingencia (*)** / **Plazo máximo reducción 40%** Años 2007 a 2010 / Hasta el 31/12/2018 Año 2011 / Hasta el 31/12/2019 Año 2012 / Hasta el 31/12/2020 Año 2013 / Hasta el 31/12/2021 Año 2014 / Hasta el 31/12/2022 Año 2015 o posterior / Hasta el 31/12/año contingencia+2	Art. 17.2.b del TRLFIRPF y Disposición adicional 13ª.1.b. de la LFIRPF: 40% de reducción, o 60% para prestaciones percibidas por personas discapacitadas, siempre que hayan transcurrido 2 años desde la primera aportación y sin preverse límite alguno.	Arts. 19.2.b) de las tres NFIRPF: 40% de reducción siempre que hayan transcurrido 2 años desde la primera aportación (salvo en incapacidad y dependencia que no requieren plazo). Importe máximo sobre el que se puede aplicar el porcentaje reducido del 60%: 300.000 euros (**). El resto tributa al 100%. Arts. 18. a) 3.a) de las tres NFIRPF: Cantidades percibidas como consecuencia de la baja voluntaria, disolución o liquidación de la EPSV, exentas cuando se aporten íntegramente a otra EPSV en el plazo de 2 meses.
Percepción en forma de RENTA	Integración al 100% excepto en el régimen especial de personas con discapacidad que podrán aplicar una reducción en el IRPF de 3 veces el IPREM (art. 7.w) de la LIRPF y Disposición adicional 13ª de la LFIRPF de Navarra)		Integración al 100% excepto en el régimen especial de personas con discapacidad que podrán aplicar una reducción en el IRPF de 3 veces el SMI (arts. 9.25 de las NFIRPF)
Percepción MIXTA: Capital-Renta	Parte en capital con el mismo tratamiento previsto anteriormente y parte en renta al 100%, excepto lo previsto en el régimen especial de personas con discapacidad.		

Fuente: elaboración propia.

(*) En el año 2006 el legislador consideró que las prestaciones derivadas de los planes de pensiones en Territorio Común no tenían el carácter de rentas irregulares sino que respondían a un régimen fiscal basado en el diferimiento de la tributación. Es decir, se trata de la percepción de un salario diferido y no de una renta generada en varios ejercicios, de ahí la limitación de la reducción del 40% aplicable únicamente hasta esa fecha. Más recientemente, con la última reforma fiscal de 2014, y tal y como acabamos de comprobar, la reducción del 40% ha sido limitada en el tiempo. Realmente, puede parecer que detrás de la eliminación progresiva de esta reducción se encuentra el deseo de fomentar el cobro en forma de renta.

(**) Se establece reglamentariamente que el importe máximo sobre el que se aplican los porcentajes de integración inferiores al 100% se computa de manera independiente según se trate, por un lado de rendimientos del trabajo irregulares de carácter general, y por otro de rendimientos del trabajo derivados de determinados sistemas de previsión social con un periodo de generación superior a dos años (arts. 16 de los RIRPF de Álava (Álava. DF 40/2014, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava, 8 de agosto de 2014, núm. 89. pág. 3940), Bizkaia (Bizkaia. DF de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Boletín Oficial de Bizkaia, 23 de abril de 2014, núm. 76, págs. 9390 a 9463) y Gipuzkoa (Gipuzkoa. DF 33/2014, de 14 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias y formales. Boletín Oficial de Gipuzkoa, 17 de octubre de 2014, núm. 198, pág. 9286).

ISD en el caso de los sistemas de previsión social complementaria[75].

1.3. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

La incorporación de cualquier componente internacional en el esquema de tributación de las prestaciones derivadas de instrumentos de previsión social complica enormemente el tratamiento fiscal correspondiente. Los problemas pueden surgir, corriéndose el riesgo de doble tributación o de no tributación de las operaciones, en los siguientes casos:

- prestaciones satisfechas a sujetos residentes en territorio español pero derivadas de sistemas de previsión social complementaria no domiciliados en España, o

- prestaciones satisfechas en territorio español a sujetos no residentes en el mismo.

En el primer supuesto, al tratarse de rentas obtenidas en el extranjero, la primera cuestión a tener presente es la necesidad de acudir a los textos de los CDI. Siempre que del texto del CDI aplicable se derive la tributación en España de la renta correspondiente, será la norma española la que determine la calificación última de la renta.

En todo caso, se va a producir una diferencia de trato entre los planes nacionales y los de los otros EM, tanto en la propia calificación como rendimiento de trabajo de las rentas procedentes de instrumentos nacionales como en las consecuencias que dicha calificación tiene en la cuantificación final del impuesto. Esta diferencia de trato se erige como especialmente difícil de asumir en el marco del Mercado Interior.

Para el caso de las rentas satisfechas en España a ciudadanos no residentes en territorio español, la solución aplicable dependerá, en primer lugar, de la existencia o no de un CDI entre España y el Estado de residencia del perceptor y, en caso de existir dicho convenio, de la solución adoptada en el mismo. Si correspondiese a España someter a tributación las rentas, en virtud del convenio o ante la ausencia del mismo, la calificación última debería hacerse conforme a lo dispuesto en la normativa del IRNR[76].

En mi opinión, debería arbitrarse una solución para garantizar la identidad de trato entre los instrumentos de previsión social españoles y los existentes en el resto de EM, para así evitar un trato diferenciado entre idénticas rentas por el hecho de proceder de estados distintos, lo que a su vez constituye un obstáculo a la libre circulación de personas y capitales, objetivo fundamental del Mercado Interior Europeo. Quizá una solución adecuada podría ser admitir por analogía la inclusión de las figuras extranjeras en nuestro ordenamiento jurídico.

Debe valorarse la tendencia actual de globalización y ampliación hacia el extranjero. Las personas trabajan cada vez más en distintas empresas, sectores y países mientras que el sistema de previsión está predicado sobre la continuidad de la vida laboral en una empresa, país o profesión, características más propias de una generación anterior.

1.4. Tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio

Los derechos consolidados de los partícipes y los derechos económicos de los beneficiarios en un plan de pensiones constituyen hecho imponible del IP, si bien la normativa correspondiente[77] declara expresamente su exención.

---

[76] NIETO MONTERO, Juan José. "Régimen tributario de las prestaciones de los Planes de Pensiones" en DELGADO GARCÍA, Ana María (Coord.), OLIVER CUELLO, Rafael (Coord.), ÁLVAREZ GÓMEZ, Fernando et al. Fiscalidad... op.cit., págs. 183 a 193.

[77] Art.4.Cinco a) de la LIP (España. Ley 19/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado,* 7 de junio de 1991, núm. 136, págs. 18692 a 18696).

Art.5.Siete.a) y b) de la NFIP de Álava (Álava. NF 9/2013, *de 11 de marzo, del Impuesto sobre el Patrimonio. Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava*, 20 de marzo de 2013, núm. 34, Suplemento),

Art.5.Siete.a) y b) de la NFIP de Bizkaia (Bizkaia. NF 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial de Bizkaia,* 4 de marzo de 2013, núm. 44, págs. 5723 a 5740)

2. Consecuencias fiscales para la entidad

2.1. Impuesto sobre Sociedades

2.1.1. Rentas obtenidas

El legislador ha querido gravar la renta obtenida por los planes de pensiones y las EPSV. Sus respectivos fondos se invierten en activos financieros contratados en mercados regulados, depósitos bancarios, créditos de garantía hipotecaria e inmuebles (art. 16.1 TRLPFP y art. 68 del Reglamento de la ley de EPSV). Estas operaciones generan rentas sometidas a retención.

Los instrumentos que otorguen pensiones de jubilación, incapacidad permanente, fallecimiento, enfermedad grave, desempleo de larga duración y dependencia, se encuentran sujetos al IS pero a un tipo de gravamen igual a cero, tal y como se prevé en el art. 30.1 del TRLPFP y la respectiva normativa tributaria del impuesto[78]. Esto les da derecho a la devolución de las retenciones e ingresos a cuenta soportados por la percepción de rendimientos del capital mobiliario[79].

No obstante, si bien se garantiza la neutralidad de sus rentas fijando un tipo cero, en ningún momento se prevé especialidad alguna respecto de las obligaciones formales derivadas del IS. Al no estar exentos del tributo, planes de pensiones y EPSV deberán cumplir con las mismas exigencias que el resto de entidades sometidas al impuesto (art. 25 del TRLPFP y 61 de la Ley de EPSV). Entre otras, deben satisfacer las obligaciones contables y registrales (las EPSV deben también cumplimentar trimestralmente la Información Estadístico-Contable exigida por el Gobierno Vasco), las formales de realización de las liquidaciones a cuenta, las de presentación de declaraciones informativas y la de presentar la autoliquidación del IS. Esto no deja de ser un mecanismo de control teniendo en cuenta la poca implicación fiscal que puede tener la actividad de estos instrumentos en relación con otros obligados tributarios[80].

Aquellos sistemas que no otorguen las pensiones reseñadas anteriormente, tributarán al 21% en Álava, Bizkaia, y Gipuzkoa[81]), al 23 % en Navarra[82]) y al 25 % en Territorio Común[83]).

Art. 6.3.a) y b) de la NFIRGF de Gipuzkoa (Gipuzkoa. NF 10/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas. *Boletín Oficial de Gipuzkoa*, 21 de diciembre de 2012, núm. 243, págs. 6 a 31).

Art. 5.2.a). de la LFIP (Navarra. Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial de Navarra*, 2 de diciembre de 1992, núm. 145).

[78] Art. 29.5 de la LIS (España. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado*, 28 de noviembre de 2014, núm. 288, págs. 96939 a 97097).

Art. 56.5 de las NFIS de Álava (Álava. NF 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava*, 27 de diciembre de 2013, núm. 148, Suplemento).

Art. 56.5 de las NFIS de Bizkaia (Bizkaia. NF 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial de Bizkaia*, 13 de diciembre de 2013, núm. 238, págs. 27627 a 27768).

Art. 56.5 de las NFIS de Gipuzkoa (Gipuzkoa. NF 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto de Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa. *Boletín Oficial de Gipuzkoa*, 22 de enero de 2014, núm. 13, págs. 2 a 168).

Art 50.6 de la LFIS (Navarra. Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial de Navarra*, 31 de diciembre de 1996, núm. 159 y Boletín Oficial de Navarra, 6 de junio de 1997, núm. 68).

[79] RANCAÑO MARTÍN, Mª Asunción. "Los Planes de Pensiones" en RANCAÑO MARTÍN, Mª Asunción et al. *La fiscalidad*... op.cit., págs. 191 a 194.

[80] ROVIRA FERRER, Irene. "Fiscalidad de las aportaciones a Planes de Pensiones" en DELGADO GARCÍA, Ana María (Coord.), OLIVER CUELLO, Rafael (Coord.), ÁLVAREZ GÓMEZ, Fernando et al. *Fiscalidad*... op.cit., págs. 147-148.

[81] Art. 56.3 de la NFIS de Álava (Álava. NF 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava*, 27 de diciembre de 2013, núm. 148, Suplemento).

Art. 56.3 de la NFIS de Bizkaia (Bizkaia. NF 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial de Bizkaia*, 13 de diciembre de 2013, núm. 238, págs. 27627 a 27768).

Art. 56.3 de la NFIS de Gipuzkoa (Gipuzkoa. NF 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto de Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa. *Boletín Oficial de Gipuzkoa*, 22 de enero de 2014, núm. 13, págs. 2 a 168).

[82] Art. 50.2.a) de la LFIS (Navarra. Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial de Navarra, 31 de diciembre de 1996, núm. 159 y *Boletín Oficial de Navarra*, 6 de junio de 1997, núm. 68).

[83] Art. 29.1 de la LIS (España. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado*, 28 de noviembre de 2014, núm. 288, págs. 96939 a 97097).

2.1.2. Contribuciones deducibles

Este apartado solo es aplicable a los planes de empleo, los únicos en los que se permite al promotor hacer aportaciones de capital al plan que promueve. Como norma general, las aportaciones realizadas por los promotores o protectores a favor de sus empleados tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en el IS cuando se imputan a cada partícipe como rendimiento del trabajo personal (art. 14.2 LIS, arts. 27 de las NFIS de los TTHH vascos y art. 23 de la LFIS de Navarra). El límite fiscal de deducción es el mismo que el que rige para las aportaciones y contribuciones en el IRPF.

Para que las contribuciones de los promotores sean deducibles, se deberá imputar a cada partícipe la parte que le corresponda. Será suficiente con que la empresa comunique anualmente a la Administración la relación individual de los partícipes a quienes efectuó sus contribuciones y la cuantía correspondiente a cada una de ellas. Además, debe transmitirse de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras, así como la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones, y no puede superarse en su caso el límite financiero vigente. Asimismo, solo serán deducibles las dotaciones que sean obligatorias para la Entidad y que esta efectúe en virtud de Convenio Colectivo, Estatutos o pacto expreso con sus empleados.

Sin embargo, y de manera excepcional, podrán ser deducibles a efectos del IS, sin necesidad de imputarlas a los socios, las aportaciones realizadas con carácter extraordinario por la empresa promotora de un plan de pensiones de empleo que sean necesarias para garantizar las prestaciones en curso o los derechos de los partícipes, siempre que se haya puesto de manifiesto, a través de las revisiones actuariales, la existencia de un déficit en el plan de pensiones. Se trata del supuesto previsto en el art. 5.3.c) del TRLPFP y única vía en la que se permite sobrepasar el límite financiero fijado paro los planes de pensiones.

Por otro lado, dicha deducción no tendrá lugar si los contribuyentes del IS determinan su base imponible mediante el método de estimación objetiva (basado en índices, signos o módulos) que prescinde por completo de los ingresos y gastos que efectivamente hayan tenido lugar. La justificación puede hallarse en que este método se aplica al pequeño comercio y el legislador ha estimado que no se plantearían supuestos de aportaciones a los trabajadores por parte del empresario individual[84].

2.2. *Impuesto sobre el Valor Añadido*

Los servicios de gestión que presten las entidades gestoras y depositarias de los fondos de pensiones están expresamente exentos en el IVA (arts. 20. Uno.18º n).de la LIVA)[85], mismo artículo de las NFIVA de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa[86] y art. 17.1.14º.n) de la LFIVA de Navarra[87]). En cambio, nada se especifica acerca de la tributación que deberán soportar en su caso los propios fondos de pensiones o EPSV, aunque teniendo en cuenta que la mayor parte de su actividad consistirá en la inversión de sus fondos, la práctica totalidad de las operaciones relacionadas estarán contempladas como sujetas y exentas.

No obstante, la duda se plantea si estas entidades realizan alguna de las operaciones que sí aparecen como sujetas y no exentas del IVA.

---

[84] ROVIRA FERRER, Irene. "Fiscalidad de las aportaciones a Planes de Pensiones" en DELGADO GARCÍA, Ana María (Coord.), OLIVER CUELLO, Rafael (Coord.), ÁLVAREZ GÓMEZ, Fernando et al. *Fiscalidad*... op.cit., pág. 152.

[85] España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de diciembre de 1992, núm. 312, págs. 44247 a 44305.

[86] Álava. Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido. Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero. *Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava*, 29 de enero de 1993, núm. 11, Suplemento.

Bizkaia. NF 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial de Bizkaia*, 14 de diciembre de 1994, núm. 236, págs. 16030 a 16110.

Gipuzkoa. DF 102/1992, de 29 de diciembre, de adaptación de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial de Gipuzkoa*, 31 de diciembre de 1992, núm. 249, págs. 13349 a 13545.

[87] Navarra. Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial de Navarra*, 31 de diciembre de 1992, núm. 158.

Ante la falta de mención expresa de su condición de sujetos pasivos, pueden ser o no ser considerados como obligados tributarios, surgiendo opiniones discrepantes[88].

2.3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

La constitución, disolución y las modificaciones consistentes en aumentos y disminuciones de los fondos de pensiones gozan de exención en el ITPAJD, según lo dispone el art. 30.2. TRLPFP. Esta exención se refiere a la modalidad OS y así lo han establecido también cada una de las normativas relativas a tal impuesto en su apartado "Beneficios fiscales" (art. 45. I. C) 13ª del TRLITPAJD[89], art. 69. Uno. B) 31) de la NFITPAJD de Álava[90], art. 59.2) de la NFITPAJD de Bizkaia[91], art. 41. I. B) de la NFITPAJD de Gipuzkoa[92] y art. 35. I. B) del TRDITPAJD de Navarra[93]).

La exención puede plantear una problemática acerca de la naturaleza jurídica de estas figuras que carecen de personalidad jurídica. Para aplicar la exención que operaría sobre el aumento y reducción de capital social suscrito y desembolsado es necesaria la previa sujeción al impuesto. Sin embargo, la normativa considera expresamente que no son sujetos pasivos del ITPAJD los entes sin personalidad jurídica. Así, la única posibilidad de someter a los fondos de pensiones al hecho imponible OS, sería considerarlos como comunidades de bienes constituidas por "actos inter vivos" que realicen actividades empresariales. En este caso, quedarían sujetas pero exentas las operaciones descritas anteriormente. El resto de operaciones realizadas por los fondos de pensiones quedarán sujetas al hecho imponible correspondiente[94].

De todas formas, aún equiparándolos a una comunidad de bienes, no está claro que los fondos de pensiones lleven realmente a cabo una "actividad empresarial". La mayor parte de su actividad consiste en la inversión de sus fondos en activos financieros y la actividad de compraventa de valores mobiliarios no constituye por sí misma actividad económica. En mi opinión, esto justifica definitivamente su no sujeción al impuesto[95].

2.4. Obligaciones censales

Por último, destacar que los planes de pensiones y las EPSV también deberán cumplir una serie de obligaciones fiscales de ámbito informativo:

- Cumplimentación trimestral de los modelos 110 (Álava, Bizkaia y Gipuzkoa), 111 (AEAT) y 715 (Navarra): 'Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF', en relación a las retenciones de IRPF practicadas, así como cumplimentación del modelo 190: 'Resumen anual', y los consecuentes Certificados 10T a enviar individualmente a cada partícipe para que realice su Declaración de la Renta anual.

[88] ROVIRA FERRER, Irene. "Fiscalidad de las aportaciones a Planes de Pensiones" en DELGADO GARCÍA, Ana María (Coord.), OLIVER CUELLO, Rafael (Coord.), ÁLVAREZ GÓMEZ, Fernando et al. *Fiscalidad*... op.cit., pág. 150.

[89] España. Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. *Boletín Oficial del Estado*, 20 de octubre de 1993, núm. 251, págs. 29545 a 29557.

[90] Álava. NF 11/2003, de 31 de marzo, del Territorio Histórico de Álava, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. *Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava*, 11 de abril de 2003, núm. 43, Suplemento.

[91] Bizkaia. NF 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. *Boletín Oficial de Bizkaia*, 31 de marzo de 2011, núm. 63, págs. 9259 a 9296.

[92] Gipuzkoa. NF 18/1987, de 30 de diciembre del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. *Boletín Oficial de Gipuzkoa*, 31 de diciembre de 1987, págs. 6201 a 6239.

[93] Navarra. Texto refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. (Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril). *Boletín Oficial de Navarra*, 18 de junio de 1999, núm. 76.

[94] RANCAÑO MARTÍN, Mª Asunción. "Los Planes de Pensiones" en RANCAÑO MARTÍN, Mª Asunción et al. *La fiscalidad*... op.cit., págs. 194-195.

[95] RANCAÑO MARTÍN, Mª Asunción. "Los Planes de Pensiones" en RANCAÑO MARTÍN, Mª Asunción et al. *La fiscalidad*... op.cit., págs. 148-148.

- En Territorio Común, para establecer el porcentaje de retención aplicable a cada beneficiario, la entidad gestora deberá incluir el modelo 145: 'Comunicación de datos al pagador', junto con el resto de documentación necesaria para solicitar el cobro de la prestación. Una vez cumplimentado por el futuro beneficiario, este deberá ser remitido a la AEAT. La cumplimentación de este modelo es potestativa, por lo que su falta no supone infracción alguna sino que simplemente el pagador aplicará el tipo de retención sin tener en cuenta ninguna de las circunstancias específicas.

- Cumplimentación anual del modelo 200: 'Impuesto sobre Sociedades', para solicitar la devolución de las retenciones e ingresos a cuenta soportados por la percepción de rendimientos del capital mobiliario.

- Cumplimentación del modelo 345: 'Declaración anual partícipes y aportaciones', dando cuenta de la relación individual de los partícipes y la cuantía correspondiente a cada una de las contribuciones efectuadas a su favor.

- Cumplimentación trimestral del modelo 303: 'IVA Autoliquidación', y el 390: 'Resumen anual', indicando "sin actividad" si todas las actividades realizadas por la entidad se encuentran sujetas pero exentas de IVA. Si en alguno de los ejercicios se efectuara cualquier actividad sujeta y no exenta de IVA, deberá darse cuenta de ella detalladamente en estos modelos.

- Caso de que la entidad tenga contratadas terceras personas para la realización de actividades económicas por importe superior a 3005,06 euros, cumplimentación del modelo 347: 'Declaración anual de operaciones con terceras personas'.

V. CONCLUSIONES

PRIMERA.- La creciente longevidad de la población es indudablemente un fenómeno positivo, pero que a su vez supone un importante desafío para la sostenibilidad del sistema de pensiones. El envejecimiento de la población va a suponer un problema creciente, sobre todo en una sociedad en la que disminuye significativamente el número de miembros del hogar debido a la menor tasa de natalidad y a la creciente incorporación de la mujer al mercado laboral. Ante este importante reto, resulta prioritario definir un nuevo esquema de financiación para los servicios que precisan las personas dependientes.

SEGUNDA.- La normativa de previsión social complementaria surgió hace 30 años en un contexto completamente distinto al actual. Hoy en día, ante la situación de crisis profunda financiera por la que atraviesa la Seguridad Social y la imposibilidad de mantener en el futuro la estructura de un Estado de Bienestar, la iniciativa privada ha de intentar cubrir esta deficiencia, preocupando sobre todo los colectivos de rentas medias y medias-bajas sobre las que recaen los problemas más graves.

TERCERA.- Todos los sistemas de previsión social de carácter privado tienen por objeto incentivar el ahorro-previsión. Los partícipes realizan aportaciones periódicas o extraordinarias con el fin de formar a largo plazo un capital como complemento privado a las pensiones del sistema público al que en ningún caso sustituyen. Para poder garantizar unas prestaciones sociales suficientes, en virtud de lo propugnado en el art. 41 CE, el Estado se ha visto obligado a fomentar estos sistemas privados de ahorro.

CUARTA.- Conforme a la estructura territorial diseñada en la Constitución y al reparto de competencias entre Estado y CCAA, se ha diseñado un modelo de atribuciones compartidas en el cual la legislación básica, en cuanto a la actividad aseguradora de las mutualidades de previsión social, emana del Estado. Por su parte, las CCAA pueden desarrollarla y ejecutarla, además de disfrutar de ciertas competencias de carácter administrativo, tales como control y vigilancia en su proceso de constitución y disolución, aprobación de estatutos y reglamentos de prestaciones, asumir la capacidad para desarrollar legislativamente las previsiones estatales y regular con

autonomía y libertad los aspectos considerados como no básicos.

QUINTA.- Dicho modelo estructurado en relación a las mutualidades de previsión social ha abocado constantemente a la polémica. De hecho, muy recientemente hemos sido testigos de ello, a través de la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional que anuló en julio de 2014 una parte importante del articulado de la Ley vasca de EPSV, estimando que no se adecuaba a la legislación básica estatal.

El rescate de los derechos de una EPSV cuya primera aportación tuviera una antigüedad mínima de 10 años fue así eliminado, tras su vigencia desde el origen de la regulación de la previsión social en Euskadi. En enero de 2015 se ha regulado tal posibilidad en la normativa estatal reguladora de los planes y fondos de pensiones, si bien no se trata de la antigüedad respecto de la primera aportación, sino del rescate de los derechos equivalentes únicamente a las aportaciones realizadas con al menos 10 años de antigüedad. La regulación al respecto en la normativa vasca de EPSV está aún proyectándose, por lo que hoy por hoy, dicha posibilidad se encuentra paralizada para las aportaciones realizadas desde el 4 de julio de 2014.

SEXTA.- Presentándose a menudo como la solución ante la previsible bajada del importe de las pensiones públicas, se sostiene que los sistemas de previsión social complementaria gocen de un conjunto de incentivos fiscales para motivar su atractivo, los cuales van a determinar en buena medida el éxito o fracaso de tales instrumentos. El beneficio fiscal consiste en un aplazamiento de la tributación de las rentas invertidas en dichos instrumentos hasta el momento de su percepción, operando de esta forma un diferimiento tributario.

SÉPTIMA.- Las aportaciones realizadas por los partícipes y las contribuciones realizadas por los promotores constituyen rendimientos del trabajo en especie que reducen la base imponible del IRPF con los límites legalmente establecidos. Asimismo, existe un régimen propio aplicable a las aportaciones efectuadas a favor del cónyuge o pareja de hecho o las practicadas por las propias personas discapacitadas o a favor de estas por alguna persona afín.

Para el promotor, las contribuciones efectuadas a favor de los partícipes constituyen un gasto deducible en el IS, siempre que las mismas se imputen fiscalmente al trabajador.

OCTAVA.- Respecto a los límites que afectan a los sistemas de previsión social complementaria, debe diferenciarse entre un régimen financiero y un régimen fiscal de reducción de las aportaciones y contribuciones. El primero se refiere a las cantidades que como máximo se pueden aportar a dichos sistemas (este límite no existe en la legislación propia de las EPSV vascas) mientras que el segundo afecta a las cantidades que como máximo cada contribuyente puede deducirse de su base imponible del IRPF.

Es importante resaltar que las aportaciones o contribuciones realizadas por encima del límite financiero previsto nunca podrán ser reducidas en la base imponible, mientras que las realizadas sobrepasando el límite fiscal vigente (pero no el financiero) podrán reducirse en la base imponible de los cinco ejercicios siguientes.

NOVENA.- Los instrumentos de previsión social complementaria se caracterizan también por la total indisponibilidad de las cuantías a ellos aportadas. Esta iliquidez justifica el derecho a la reducción de la base imponible. Solo se podrá disponer anticipadamente de los derechos consolidados si concurre alguno de los motivos previstos en la legislación: desempleo de larga duración y enfermedad grave. Excepcional y transitoriamente se ha regulado la disposición anticipada en caso de ejecución sobre la vivienda habitual del partícipe.

Asimismo, los partícipes pueden ejercitar su derecho a la baja voluntaria, recuperando el capital yacente en estos instrumentos una vez completado un periodo mínimo de 10 años de antigüedad. A efectos fiscales, todos estos supuestos quedan asimilados al cobro de una prestación.

DÉCIMA.- La normativa también regula los supuestos de traspaso de los derechos a otro plan de pensiones o EPSV. Estas operaciones de movilización carecen de repercusión fiscal alguna; no existe prestación por lo que no se trata de una operación que tribute en el IRPF. Esta figura, junto con los requisitos exigidos para ejercitar tal derecho, debe regularse reglamentaria o estatutariamente en cada caso.

UNDÉCIMA.- No solo las aportaciones a los sistemas complementarios de previsión social gozan de un tratamiento fiscal beneficioso, sino que también se suaviza el impacto fiscal en las prestaciones. Si bien con alguna distinción según el territorio en el que resida el beneficiario, se favorece el cobro en forma de capital - capital único o parte cobrada en capital en una renta mixta - que goza de cierta exención. Las personas discapacitadas también pueden aplicar una reducción en su IRPF sobre la cantidad cobrada en forma de renta.

DUODÉCIMA.- Los sistemas de empleo reflejan ventajas de cara a la extensión de la previsión social a segmentos de rentas medias y medias-bajas puesto que garantizan la continuidad y el inicio temprano en las aportaciones. Conscientes de ellos, los TTHH vascos han establecido un tratamiento favorable a los sistemas de previsión de empleo: la cantidad con derecho a reducción es mayor que la que opera en los sistemas individuales de ahorro y en caso de acumulación de contribuciones empresariales y aportaciones individuales, tienen preferencia las primeras. Esta iniciativa debería adoptarse también en Territorio común y Navarra, sin que la preferencia de los incentivos hacia los sistemas de empleo suponga en ningún caso la eliminación de los incentivos para otras modalidades de previsión social.

DECIMOTERCERA.- Personalmente, estimo que el reto fundamental debería situarse en el crecimiento de estos sistemas de empleo, mediante la autoafiliación de los trabajadores que quedan automáticamente enrolados en el plan de pensiones de su empresa, debiendo mediar petición expresa suya para no formar parte. De esta forma las propias empresas contribuyen a la jubilación de sus trabajadores y combaten la falta de cobertura complementaria de pensiones, generada por la escasa cultura financiera y la falta de voluntad real de ahorro.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AHUMADA CARAZO, Rosa María. "Aspectos económicos y financieros que demandan la reforma de los planes de pensiones de empleo: causas, efectos y propuestas". *Lan harremanak:* Revista de relaciones laborales, Nº 5, 2001, págs. 91 a 111.

ALDA GARCÍA, Mercedes et al. *Los sistemas de previsión social en la Unión Europea. Los sistemas públicos y privados de pensiones.* Madrid: Quiasmo Editorial, 2009.

ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago y APARICIO PÉREZ, Antonio, "Un análisis de la fiscalidad de los sistemas de previsión social". *Revista universitaria de ciencias del trabajo,* Nº 11, 2010 (Ejemplar dedicado a: La igualdad en la construcción del modelo laboral), págs. 213 a 224.

ARAMBURU, Jon y CANALS, Antoni. "La situación y el debate sobre la previsión social complementaria en España. *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, Nº 85, 2014, págs. 65 a 94.

CALVO VÉRGEZ, Juan. *Mutualidades de previsión social: aspectos mercantiles y fiscales*. Madrid: Dykinson, 2009.

CORRAL DELGADO, Sergio et al. "Análisis comparativo de los instrumentos para la previsión social complementaria: características, tratamiento fiscal y rentabilidad financiero-fiscal". *eXtoikos*, Nº 2, 2011, págs. 37 a 45.

DELGADO GARCÍA, Ana María (Coord.), OLIVER CUELLO, Rafael (Coord.), ÁLVAREZ GÓMEZ, Fernando et al. *Fiscalidad de los planes de pensiones y otros sistemas de previsión social.* Barcelona: Bosch, 2014.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, Roberto. *Las mutualidades voluntarias de previsión social y sus conexiones con el sistema de seguridad social*. León:

Universidad de León, Secretariado de Publicaciones, 2004.

FERRUZ AGUDO, Luis y LÓPEZ ARCEIZ, Francisco José. "Fondos de Pensiones: normativa, impacto financiero y situación actual". *Análisis financiero*, Nº 121, 2013, págs. 78 a 93.

GARCÍA PADRÓN, Yaiza y GARCÍA BOZA, Juan. "Características generales y estudio financiero-fiscal de los planes de pensiones versus planes de jubilación". *Innovar: revista de ciencias administrativas y sociales*, Vol. 17, Nº 29, 2007, págs.155 a 170.

GARCÍA VIÑA, Jordi. *Los planes y fondos de pensiones: elementos clave de previsión social.* Valencia: Tirant lo Blanch, 2006.

GOBIERNO VASCO, DEPARTAMENTO DE JUSTICIA, EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL. *Diagnóstico y Plan de Previsión Social Complementaria en Euskadi.* Vitoria-Gasteiz: Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco, 2007.

GOBIERNO VASCO, DEPARTAMENTO DE JUSTICIA, *EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL. Manual de Previsión Social Complementaria.* Vitoria-Gasteiz: Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco, 2009.

"Guía de la previsión social complementaria". *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, Nº 85, 2014, págs. 286 a 301.

IZQUIERDO, Luis Carlos. "Evolución normativa y fiscal de la previsión social complementaria en el País Vasco". *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, Nº 85, 2014, págs.117 a 144.

IZURIETA, Clara y ZABALA, Iñaki. "El desarrollo de las EPSV de empleo e individuales en el País Vasco". *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, Nº 85, 2014, págs. 95 a 116.

MANRIQUE LÓPEZ, Fernando, ARRIETA IDIAKEZ, Francisco Javier y ATXABAL RADA, Alberto. Bilbao: Thomson Reuters Aranzadi, 2014.

MELGAREJO ARMADA, Joaquín. "La previsión social complementaria en el mercado único". ICE: Revista de economía, Nº 833, 2006 (Ejemplar dedicado a: El sector asegurador y de los planes y fondos de pensiones), págs. 115 a 130.

RANCAÑO MARTÍN, Mª Asunción et al. *La fiscalidad de los sistemas de ahorro-previsión.* Valencia: Tirant lo Blanch, 2008.

SÁEZ FERNÁNDEZ, Francisco Javier. *El mutualismo de previsión social y los sistemas de protección complementarios.* Madrid: Thomson Civitas, 2006.

VALERO, Diego. "Perspectivas del sistema público de pensiones y el papel de la previsión complementaria". *Ekonomiaz. Revista vasca de economía.* Nº 85, 2014, págs. 42 a 65.

ANEXO NORMATIVO

NORMATIVA EUROPEA

Luxemburgo. DIRECTIVA 2003/41/CE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 3 de junio de 2003 relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo. *Diario Oficial de la Unión Europea,* 23 de septiembre de 2003, L 235, págs. 10 a 21.

NORMATIVA ESTATAL

España. Constitución Española, 1978. *Boletín Oficial del Estado,* 29 de diciembre de 1978, núm. 311, págs. 29313 a 29424.

España. Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. *Boletín Oficial del Estado*, 9 de junio de 1987, núm. 137, págs. 17195 a 17202, (Derogada).

España. Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado*, 7 de junio de 1991, núm. 136, págs. 18692 a 18696.

España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial del Estado,* 29 de diciembre de 1992, núm. 312, págs. 44247 a 44305.

España. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado,* 29 de noviembre de 2006, núm. 285, págs. 41734 a 41810.

España. Ley 1/2013, de 14 de mayo, de medidas para reforzar la protección a los deudores hipotecarios, reestructuración de deuda y alquiler social. *Boletín Oficial del Estado*, 15 de mayo de 2013, núm. 116, págs. 36373 a 36398.

España. Ley 23/2013, de 23 de diciembre, reguladora del Factor de Sostenibilidad y del Índice de Revalorización del Sistema de Pensiones de la Seguridad Social. *Boletín Oficial del Estado*, 23 de diciembre de 2013, núm. 309, págs. 105137 a 105144.

España. Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. *Boletín Oficial del Estado*, 28 de noviembre de 2014, núm. 288, págs. 96860 a 96938.

España. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado*, 28 de noviembre de 2014, núm. 288, págs. 96939 a 97097.

España. Ley 25/2015, de 28 de julio, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de la carga financiera y otras medidas de orden social. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de julio de 2015, núm. 180, págs. 64479 a 64543.

España. Real Decreto 3140/1983, de 2 de noviembre, por el que se modifica el Real Decreto 3228/1982, de 15 de octubre, sobre transferencia de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia de Mutualidades no integradas en la Seguridad Social. *Boletín Oficial del Estado*, 24 de diciembre de 1983, núm. 307, pág. 34453.

España. Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial del Estado,* 16 de noviembre de 1991, núm. 275, págs. 37169 a 37184.

España. Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. *Boletín Oficial del Estado,* 20 de octubre de 1993, núm. 251, págs. 29545 a 29557.

España. Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de junio de 1994, núm. 154, págs. 20658 a 20708.

España. Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. *Boletín Oficial del Estado*, 13 de diciembre de 2002, núm. 298, págs. 43361 a 43383.

España. Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, que aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones. *Boletín Oficial del Estado*, 25 de febrero de 2004, núm. 48, págs. 8859 a 8909.

España. Real Decreto Ley 16/2013, de 20 de diciembre, de medidas para favorecer la contratación estable y mejorar la empleabilidad de los trabajadores. *Boletín Oficial del Estado*, 21 de diciembre de 2013, núm. 305, págs. 103148 a 103162.

NORMATIVA AUTONÓMICA

País Vasco. Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco. *Boletín Oficial del País Vasco*, 12 de enero de 1980, núm.32, págs. 287 a 301 y *Boletín Oficial del Estado*, 22 de diciembre de 1979, núm. 306, págs. 29357 a 29363.

País Vasco. Ley 25/1983, de 27 de octubre, sobre «Entidades de Previsión Social Voluntaria». *Boletín*

Oficial del País Vasco, 7 de noviembre de 1983, núm. 163, págs. 3731 a 2742, (Derogada).

País Vasco. Ley 5/2012, de 23 de febrero, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria. *Boletín Oficial del País Vasco*, 6 de marzo de 2012, núm. 47 y *Boletín Oficial del Estado*, 16 de marzo de 2012, núm. 65, págs. 24071 a 24106.

País Vasco. Decreto 87/1984, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria. *Boletín Oficial del País Vasco,* 16 de abril de 1984, núm. 64, págs. 2006 a 2023.

País Vasco. Decreto 92/2007, de 29 de mayo, por el que se regula el ejercicio de determinadas actividades de las Entidades de Previsión Social Voluntaria. *Boletín Oficial del País Vasco*, 15 de junio de 2007, núm. 115, págs. 14070 a 14093.

NORMATIVA FORAL

Álava:

Álava. Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido. Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero. *Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava,* 29 de enero de 1993, núm. 11, Suplemento.

Álava. NF 11/2003, de 31 de marzo, del Territorio Histórico de Álava, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. *Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava*, 11 de abril de 2003, núm. 43, Suplemento.

Álava. NF 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava*, 27 de mayo de 2005, núm. 60, Suplemento.

Álava. NF 9/2013, de 11 de marzo, del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava*, 20 de marzo de 2013, núm. 34, Suplemento.

Álava. NF 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava,* 9 de diciembre de 2013, núm. 140, Suplemento.

Álava. NF 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava*, 27 de diciembre de 2013, núm. 148, Suplemento.

Álava. DF 40/2014, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava*, 8 de agosto de 2014, núm. 89. pág. 3940.

Bizkaia:

Bizkaia. NF 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial de Bizkaia*, 14 de diciembre de 1994, núm. 236, págs. 16030 a 16110.

Bizkaia. NF 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. *Boletín Oficial de Bizkaia*, 31 de marzo de 2011, núm. 63, págs. 9259 a 9296.

Bizkaia. NF 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial de Bizkaia,* 4 de marzo de 2013, núm. 44, págs. 5723 a 5740.

Bizkaia. NF 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades. *Boletín Oficial de Bizkaia,* 13 de diciembre de 2013, núm. 238, págs. 27627 a 27768.

Bizkaia. NF 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, *Boletín Oficial de Bizkaia*, 13 de diciembre de 2013, núm. 238, pág. 27798 a 27895.

Bizkaia. NF 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial de Bizkaia*, 1 de abril de 2015, núm. 62, págs. 7454 a 7490.

Bizkaia. DF de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Boletín Oficial de Bizkaia*, 23 de abril de 2014, núm. 76, págs. 9390 a 9463.

Gipuzkoa:

Gipuzkoa. NF 18/1987, de 30 de diciembre del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. *Boletín Oficial de Gipuzkoa*, 31 de diciembre de 1987, núm. 249, págs. 6201 a 6239.

Gipuzkoa. NF 3/1990 de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial de Gipuzkoa,* 22 de enero de 1990, núm. 15, págs. 353 a 380.

Gipuzkoa. NF 10/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas. *Boletín Oficial de Gipuzkoa*, 21 de diciembre de 2012, núm. 243, págs. 6 a 31.

Gipuzkoa. NF 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto de Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa. *Boletín Oficial de Gipuzkoa,* 22 de enero de 2014, núm. 13, págs. 2 a 168.

Gipuzkoa. NF 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa. *Boletín Oficial de Gipuzkoa,* 22 de enero de 2014, núm. 13, págs. 169 a 278.

Gipuzkoa. DF 102/1992, de 29 de diciembre, de adaptación de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial de Gipuzkoa,* 31 de diciembre de 1992, núm. 249, págs. 13349 a 13545.

Gipuzkoa. DF 33/2014, de 14 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias y formales. *Boletín Oficial de Gipuzkoa,* 17 de octubre de 2014, núm. 198, pág. 9286.

Navarra:

Navarra. Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio. Boletín Oficial de Navarra, 2 de diciembre de 1992, núm. 145.

Navarra. Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial de Navarra*, 31 de diciembre de 1992, núm. 158.

Navarra. Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial de Navarra,* 31 de diciembre de 1996, núm. 159 y *Boletín Oficial de Navarra*, 6 de junio de 1997, núm. 68.

Navarra. Texto refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. (Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril). *Boletín Oficial de Navarra*, 18 de junio de 1999, núm. 76.

Navarra. Ley Foral 29/2014, de 24 de diciembre, de reforma de la normativa fiscal y de medidas de incentivación de la actividad económica. *Boletín Oficial de Navarra,* 31 de diciembre de 2014, núm. 254, págs. 14370 a 14378.

Navarra. Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial de Navarra,* 30 de diciembre de 2002, núm. 157, págs. 11105 a 11114 y Boletín Oficial de Navarra, 28 de marzo de 2003, núm. 38, pág. 2969.

Navarra. Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Boletín Oficial de Navarra*, 30 de junio de 2008, núm. 80, págs. 7493 a 7528, con corrección de errores en Boletín Oficial de Navarra, 25 de julio de 2008, núm. 91, pág. 8547.

ANEXO JURISPRUDENCIAL

Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) núm. 97/2014, de 12 de junio de 2014. RTC 2014\97.

CONSULTA VINCULANTE

Consulta vinculante V1626-14 a la Dirección General de Tributos, de 24 de junio de 2014.

LISTADO DE ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
art./arts.	artículos
BOE	Boletín Oficial del Estado
CAPV	Comunidad Autónoma del País Vasco
CCAA	Comunidades Autónomas
CDI	Convenio de Doble Imposición
CE	Constitución Española
DF	Decreto Foral
EAPV	Estatuto de Autonomía del País Vasco
EEAA	Estatuto(s) de Autonomía
EM	Estado(s) Miembro(s)
EPSV	Entidad(es) de Previsión Social Voluntaria et al. y otros
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IPREM	Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGSS	Ley General de la Seguridad Social
LFIP	Ley Foral del Impuesto sobre el Patrimonio
LFIS	Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades
LFIVA	Ley Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
Nº	Número
NF	Norma(s) Foral(es)
NFIP	Norma(s) Foral(es) del Impuesto sobre el Patrimonio
NFIRGF	Norma(s) Foral(es) del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas
NFIRPF	Norma(s) Foral(es) del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
NFIS	Norma(s) Foral(es) del Impuesto sobre Sociedades
NFISD	Norma(s) Foral(es) del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
NFITPAJD	Norma(s) Foral(es) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
NFIVA	Norma(s) Foral(es) del Impuesto sobre el Valor Añadido
núm.	número
op.cit.	obra citada
OS	Operaciones Societarias
pág./págs.	página(s)
pyme(s)	pequeña(s) y mediana(s) empresa(s)
RD	Real Decreto
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
RPFP	Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones
SMI	Salario Mínimo Interprofesional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
TRDISD	Texto refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
TRDITPAJD	Texto refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
TRLFIRPF	Texto refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
TRLIS	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
TRLITPAJD	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
TRLPFP	Texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones
TTHH	Territorio(s) Histórico(s)
UE	Unión Europea
UPV	Universidad del País Vasco
vs.	versus

LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE FUSIONES Y ESCISIONES EN EL IS TRATÁNDOSE DE OPERACIONES REALIZADAS CON FINES DE FRAUDE O EVASIÓN FISCAL. LA EXISTENCIA DE MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS[1]

Juan Calvo Vérgez (*)

I. CONSIDERACIONES PREVIAS. ALCANCE DE LA NORMATIVA COMUNITARIA.

Como seguramente se recordará el apartado 2 del art. 110 de la antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) contenía una norma destinada a evitar el uso ilegítimo de la aplicación del régimen especial de fusiones y escisiones previsto en el citado Impuesto en virtud de la cual si, como consecuencia de la comprobación llevada a cabo por la Administración, ésta probase que las operaciones se realizaron con fines de fraude o de evasión fiscal, podría acordarse la pérdida del derecho a la aplicación del régimen especial.

Sabido es además que el citado régimen especial no es objeto de concesión o de autorización por parte de la Administración tributaria, siendo suficiente con comunicar la opción por el mismo. A pesar de ello, en el supuesto de que se acreditase que las operaciones tuviesen como finalidad el fraude o la evasión fiscal, la Administración podría impedir la aplicación del régimen especial, haciendo así tributar las rentas manifestadas con motivo de la realización de la operación.

A través de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas (que derogó la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre régimen fiscal de las fusiones de empresas), y cuyos Títulos I y II fueron, a su vez, objeto de derogación por la antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (IS), tuvo lugar la incorporación a nuestro ordenamiento jurídico de los mandatos contenidos en la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. A través de la aplicación de dicha Directiva se perseguía evitar la imposición de una penalización impositiva a esta clase de operaciones, que presentan un carácter necesario y que no pueden verse obstaculizadas como consecuencia del establecimiento de diversas restricciones, desventajas o distorsiones[2]. Muy al contrario, y tal como declaró la Audiencia Nacional (AN) en su Sentencia de 2 de julio de 2007, estas operaciones han de estar guiadas por un conjunto de normas fiscales neutras.

En líneas generales la principal finalidad perseguida por la citada Directiva se concretaba en facilitar que las empresas europeas se reorganicen de cara a poder redimensionarse a escala continental. Así, y por lo que respecta a nuestro ordenamiento, su transposición habría de proyectarse sobre las sociedades anónimas, las sociedades comanditarias por acciones, las sociedades de responsabilidad limitada y sobre aquellas entidades de Derecho Público que operen en régimen de Derecho Privado, tal y como se señalaba además en el Anexo de la misma.

Adicionalmente, y como consecuencia de la reforma llevada a cabo en dicho Anexo por la Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005, su aplicación habría de incidir sobre aquellas sociedades que se constituyeron al amparo de lo dispuesto en el Reglamento (CE) núm. 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001,

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

[1] El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación "LA COORDINACIÓN FISCAL DESDE LA PERSPECTIVA DEL ORDENAMIENTO DE RÉGIMEN COMÚN" (DER2012-39342-C03-03) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el Prof. Dr. D. Juan Calvo Vérgez.

[2] Tal y como se afirmaba en el Considerando noveno de la citada Directiva "*Conviene prever la facultad de los Estados miembros de rechazar el beneficio de la aplicación de la presente Directiva cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscal (…)*".

por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea, y la Directiva 2001/86/CE del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por la que se completa la regulación del citado Estatuto de la Sociedad Anónima Europea en lo referente a la implicación de los trabajadores. Finalmente, también habría de afectar a las sociedades cooperativas constituidas al amparo de lo dispuesto en el Reglamento (CE) núm. 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea y la Directiva 2003/72/CE del Consejo, de 22 de julio de 2003, por la que se viene a completar dicho Estatuto en lo relativo a la implicación de los trabajadores.

Hasta fechas relativamente recientes el régimen tributario especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores fue objeto de regulación en los arts. 83 y siguientes del antiguo Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Muchos de estos preceptos fueron asimismo modificados como consecuencia de la aprobación de la Ley 25/2006, de 17 de julio, que modificó el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales y del sistema portuario, aprobándose diversas medidas tributarias destinadas a la financiación sanitaria y al sector del transporte por carretera. La citada Ley fue dictada con el objetivo de dar cumplimiento a las previsiones que establecía la Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005.

Se pretendía concretamente el establecimiento de un régimen de neutralidad fiscal aplicable a aquellas rentas determinadas en operaciones de reestructuración empresarial y consistente en un diferimiento de su tributación hasta que se produzca la transmisión posterior de los elementos patrimoniales y de las participaciones en el capital de las sociedades que hubieran sido objeto de transacción. Como bien declaró el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 17 de mayo de 2007, lo que se perseguía era que en las operaciones de concentración empresarial que se justificasen por motivos económicos, reducción de costes, mejora de la productividad, penetración en nuevos mercados, etc., la fiscalidad no represente un freno a las tomas de decisiones sobre las mismas. De este modo el TEAC, a través de la vía del fraude de ley, declaró la improcedencia de la deducción de los intereses correspondientes a los préstamos tomados con la finalidad de financiar la adquisición de la participación sobre entidades del grupo mercantil a otras entidades pertenecientes al propio grupo mercantil. Tal y como precisó el Tribunal, en el concreto supuesto analizado quedó probada la existencia de un conjunto de negocios jurídicos, todos ellos válidos en sí mismos individualmente considerados pero que, tomados en su conjunto, no parecían tener otra finalidad que la de crear un artificio con la finalidad de lograr una disminución ilegítima de la deuda tributaria. Estimó además el TEAC que el obligado tributario no probó en ningún momento que la realización de los negocios jurídicos acometidos respondiera a una estrategia económica o comercial válida, señalándose a resultas de lo anterior que había sido defraudado el art. 4 del TRLIS, regulador del hecho imponible del Impuesto, con la cobertura de lo establecido en el art. 10.3 del citado texto legal el cual, al remitirse como es sabido al resultado contable, posibilita la deducción de los gastos financieros.[3]

En cambio la Resolución del TEAC de 1 de junio de 2010 sí que consideró deducibles los intereses, en iguales circunstancias a las expuestas con anterioridad, por la vía de no apreciar la existencia del fraude de ley, estimándose así que la operación en cuestión sí que presenta un fundamento económico. De conformidad con lo manifestado por el TEAC en esta última Resolución "*(…) Lo que debe examinarse es si las operaciones realizadas implican o no una realidad económico-empresa-*

[3] Declaró concretamente el TEAC en la citada Resolución lo siguiente: "*(…) Tal complejo entramado de operaciones no se habría abordado de no ser por ese resultado fiscal ventajoso (…) Ante el minucioso y complejo conjunto de pruebas aportado por la inspección que induce a concluir que la causa que ha guiado la realización del complejo conjunto de operaciones realizado ha sido exclusivamente de índole fiscal, corresponde al interesado contradecir dicha conclusión mediante la acreditación de una justificación alternativa y la prueba de la existencia de la auténtica sustancia económica en el conjunto de la estrategia desplegada*".

rial, además de las posibles ventajas o beneficios fiscales que hayan de ponderarse en la operación; que no supongan una mera creación artificiosa para erosionar bases fiscales, que el trasvase de acciones o empresas no constituya un mero diseño formal sino una toma de posiciones con sus riesgos y posibilidades de pérdida o beneficio (…) En el presente caso han resultado acreditadas las razones de centralización en X de la gestión del mercado ibérico y la consecución de una eficiencia de la integración en términos de ahorro de costes y procedimientos y la obtención por X de un valor añadido, que acreditan la lógica empresarial de la operación".[4]

Adviértase por tanto que, a tenor de lo señalado en ambas Resoluciones del TEAC, tuvo lugar una valoración distinta de hechos semejantes o la percepción de la concurrencia de otros hechos que legitiman la realización de la operación, más que un verdadero cambio de criterio. En ambas Resoluciones del TEAC se estaba aludiendo al examen de la finalidad económica de la operación, es decir, a la lógica económica de la operación (en particular para aquella entidad que adquiere las acciones y que se endeuda), de manera que ante un concreto ahorro o ventaja fiscal la sustancia económica de la operación determina la inexistencia de fraude de ley, debiendo atenderse a la existencia o no de una lógica económica en las operaciones realizadas.[5]

En todo caso, tras la incorporación llevada a cabo al art. 83 del antiguo TRLIS por la ya citada Ley 25/2006, de 17 de julio, este régimen tributario especial resultó igualmente aplicable a las operaciones de cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o de una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, respecto de aquellos bienes o derechos situados en territorio español que quedasen afectados con posterioridad a un establecimiento permanente situado en dicho territorio. A estos efectos se precisó que las reglas previstas en dicho régimen especial para aquellos supuestos de transmisiones de bienes y derechos habrían de resultar igualmente aplicables a las operaciones de cambio de domicilio social, aun cuando no diesen lugar a la realización de las citadas transmisiones. Dicha adición quedaría justificada por la incorporación al ámbito de aplicación de la Directiva 90/434/CEE, en virtud de lo establecido por la Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero, de las operaciones de traslado del domicilio social de una Sociedad Anónima Europea o de una Sociedad Cooperativa Europea.

Téngase presente además que dichas normas resultan igualmente aplicables a aquellas operaciones en las que intervienen sujetos pasivos del IS que no tengan la forma jurídica de sociedad mercantil, siempre y cuando produzcan resultados equivalentes a los derivados de las operaciones a las que se refería el art. 83 del TRLIS, no produciéndose por tanto restricciones para la aplicación de este régimen especial, por ejemplo, respecto de las operaciones de reestructuración o de reorganización empresarial en las que los sujetos intervinientes adquieran la forma de sociedades cooperativas, tal y como declaró la Di-

[4] Indudablemente ha de reconocerse la ventaja fiscal que depara la realización de esta clase de operaciones, ya que la entidad del grupo que actúa como prestamista disfruta, en la práctica generalidad de los casos, de la aplicación de un régimen fiscal privilegiado, si bien cabe plantarse hasta qué punto el precepto del RDLeg. 4/2004 que resultaba defraudado lo era el art. 4 y no, en realidad, el art. 20, relativo como es sabido al mecanismo de la subcapitalización. De cualquier manera la Inspección de los tributos acude siempre al examen de la operación en su conjunto, de las formas utilizadas en relación con el fondo, de los efectos fiscales que produce y, en resumen, de su lógica económica fuera del ámbito de las operaciones entre partes vinculadas. Y todo ello bajo la óptica del fraude a la ley tributaria y, excepcionalmente, del principio de libre competencia.

[5] En definitiva, con independencia de que el resultado práctico de las concretas operaciones realizadas pueda resultar semejante, en aquellos casos en los que las mismas carezcan de lógica económica habrán de reputarse fraudulentas. Y, *mutatis mutandis,* concurriendo dicha finalidad resultarán legítimas. De este modo es aquel artificio carente de toda lógica económica (y no la existencia de una concreta ventaja fiscal) el que podría conducir al fraude a la ley tributaria, ya que si dicha ventaja se alcanzase a través de la realización de una operación con sustancia económica habría de reputarse legítima. Y ello al margen de la mayor o menor dificultad que pueda llegar a plantearse a la hora de entrar a valorar los hechos o circunstancias concurrentes a efectos de poder precisar la lógica económica de la operación.

rección General de Tributos (DGT) en su Resolución de 14 de junio de 2006. Asimismo tampoco se producirían restricciones respecto de la operación por la que una sociedad anónima transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a una asociación que resultase ser titular de la totalidad de los valores representativos del capital social, de acuerdo con lo manifestado en la Resolución de la DGT de 14 de marzo de 2007. E idéntico criterio (esto es, la ausencia de restricción), se produciría, por ejemplo, en el caso de una operación de fusión llevada a cabo por una Comunidad de Regantes que absorbe a una cooperativa, produciéndose su disolución sin liquidación, tal y como señaló la DGT en contestación a Consulta de 29 de octubre de 2007.

Ya en su día se estableció en el art. 11.a) de la anteriormente citada Directiva 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, que un determinado Estado miembro podía negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de sus Títulos II, III y IV, o bien a retirar el beneficio de las mismas, en el supuesto de que la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tuviese como principal objetivo (o incluso como uno de los principales) el fraude o la evasión fiscal, añadiéndose a continuación que el hecho de que una de las operaciones contempladas en su art. 1 no se realizase por motivos económicos válidos como puedan ser la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participasen en la realización de la operación podía constituir una presunción de que la citada operación tenía como objetivo principal, o como uno de los principales, el fraude o la evasión fiscal.

De cualquier manera dicho mandato fue incorporado a nuestro Derecho a través del art. 16, apartado segundo, de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, de conformidad con el cual "*Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa a que se refiere el artículo primero se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen tributario establecido en el presente Título y se procederá por la Administración a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos, con las correspondientes sanciones e intereses de demora*".

Una vez que fueron derogados estos Títulos I y II de la Ley 29/1991, fue el art. 110.2 de la antigua Ley 43/1995 el encargado de ocuparse de la regulación de esta materia, señalándose al efecto que "*Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 97 de esta Ley se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o de evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen establecido en el presente capítulo y se procederá a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos*". Adviértase que, al amparo de esta nueva redacción, desapareció la posibilidad de imponer sanciones por estos hechos, lo cual resulta ciertamente criticable.

A este respecto ha de subrayarse la trascendencia que adquirió la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 17 de julio de 1997 (As. C-28/95, *A. Leer-Bloem y Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Ámsterdam*), a través de la cual se resolvió una decisión prejudicial sobre la interpretación de la letra d) del art. 2 y de la letra a) del apartado 1 del art. 11 de la Directiva 90/434/CEE[6], declarándose a tal efecto que de la citada letra d) del art. 2 y del sistema general de la citada Directiva 90/434/CEE se deducía que el régimen fiscal común establecido en la misma, que comprende diferentes ventajas fiscales, se aplica indistintamente a todas las operaciones de fusión, escisión, aportación de acti-

[6] A través del citado pronunciamiento se analizaba el caso de la Sra. *Leur-Bloem*, socia única y directora de dos sociedades privadas neerlandesas, cuya intención era la de adquirir las participaciones de una tercera sociedad privada, una *holding*, cuyo pago se iba a efectuar mediante canje con las participaciones de las dos primeras sociedades, adquiriendo finalmente de manera indirecta la citada Señora a resultas de la realización de dicha operación la condición de socia única de las otras dos sociedades.

vos y canje de acciones, abstracción hecha de sus motivos, ya sean estos de carácter financiero, económicos o puramente fiscales. A través del citado pronunciamiento el Tribunal de Justicia de Luxemburgo ofreció un concepto de "motivos económicos válidos" de carácter más o menos flexible que contrasta con el concepto tradicional de "test de propósito negocial", si bien reconoció que aquellas operaciones realizadas exclusivamente por motivos fiscales y que resulten artificiales no resultan admisibles. Debido a ello, el hecho de que la sociedad dominante en el sentido que establece la letra h) del citado art. 2 no gestione por sí misma una empresa o de que una sola persona física que tuviese la condición de accionista única y directora de las sociedades dominadas pase a ser accionista única y directora de la sociedad dominante no impide calificar la operación de canje de acciones en el sentido que otorga la letra d) del citado art. 2 de la Directiva 90/434/CEE del Consejo. En consecuencia cabría estimar que de las letras d) y h) de este art. 2, así como de la letra a) del art. 11.1 de la referida Directiva, se deduce que los Estados miembros deben conceder las ventajas fiscales en ellas previstas a aquellas operaciones de intercambio de acciones a que se refiere la letra d) del art. 2, a menos que dichas operaciones tengan como finalidad principal ó, al menos, como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal[7]. Y, al objeto de poder comprobar esta última circunstancia, será necesario, tal y como precisó el TJUE en la citada Sentencia de 17 de julio de 1997, "*que las autoridades nacionales competentes no se limiten a aplicar criterios generales predeterminados –puesto que ello excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión fiscal e iría en detrimento del objeto perseguido por la Directiva 90/434/CEE- sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de la misma*".[8]

De acuerdo con lo señalado con anterioridad por este mismo Tribunal en su Sentencia de 31 de marzo de 1993, dicho examen habría de ser susceptible de control jurisdiccional. Concretamente, a juicio del Tribunal "*Una fusión o una reestructuración realizada mediante un intercambio de acciones en la que intervenga una sociedad de nueva creación que, por tanto, no posee una actividad empresarial propia, puede considerarse efectuada por motivos económicos válidos. De la misma forma tales motivos pueden hacer necesaria la reestructuración jurídica de sociedades que constituyen ya una entidad desde el punto de vista económico y financiero. Tampoco cabe excluir, aunque pudiera constituir un indicio de fraude o de evasión fiscal, que una fusión mediante canje de acciones destinada a crear una estructura determinada para un período limitado, y no de forma duradera, pueda obedecer a motivos económicos válidos*".

En suma el TJUE terminó declarando en su Sentencia de 17 de julio de 1997 que del tenor literal

[7] Concretamente disponía el citado art. 11.1 de la Directiva 90/434 (actual art. 15 de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009) que "*Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los títulos II, III y IV o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones: a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal*".

[8] Asimismo se afirmaba en la citada Sentencia del TJUE de 17 de julio de 1997 que "*(…) Para comprobar si la operación contemplada tiene como objetivo principal, o como uno de sus objetivos principales, el fraude o la evasión fiscal, las autoridades nacionales competentes deben proceder, en cada caso, a un examen global de dicha operación (…) Los Estados miembros pueden establecer que el hecho de que la operación contemplada no se haya realizado por motivos económicos válidos constituye una presunción de fraude o evasión fiscal (…) El concepto de motivo económico válido con arreglo al artículo 11 de la Directiva 90/434 debe interpretarse en el sentido de que es más amplio que la búsqueda de una ventaja puramente fiscal, como la compensación horizontal de pérdidas (…)*". En definitiva, adoptó el Tribunal en el citado pronunciamiento un criterio de interpretación que podría terminar conduciendo a la imposibilidad de que los Estados miembros puedan establecer requisito o condiciones adicionales destinados a evitar el abuso; se establece una presunción que no parece admitir prueba en contrario al amparo de la cual, en aquellos casos en los que concurran motivos económicos válidos no resultará posible la aplicación de la norma anti-abuso.

del art. 11 de la Directiva 90/434/CEE se desprende que el concepto de "motivos económicos válidos" es más amplio que la mera búsqueda de una ventaja puramente fiscal, que era precisamente lo que sucedía en el supuesto enjuiciado, en el que había tenido lugar una operación de fusión por canje de acciones con una finalidad estrictamente fiscal, como es la de llevar a cabo una compensación horizontal de pérdidas.

Con posterioridad a la citada STJUE de 17 de julio de 1997 el legislador español procedió a reformar, a través de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la redacción del art. 110.2 de la antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del IS, pasándose a señalar que "*No se aplicará el régimen establecido en el presente Capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal*"[9]. Esta última redacción es la que posteriormente quedó recogida el art. 96.2 del antiguo TRLIS.

Asimismo señaló el TJUE en su Sentencia de 20 de mayo de 2010 que este art. 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, encargado de regular el régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, ha de ser interpretado en el sentido de que las ventajas que establece no pueden denegarse al sujeto pasivo que proyecta, mediante un montaje jurídico que incluye una fusión de empresas, evitar el pago de un impuesto como el controvertido en el procedimiento principal (concretamente, el Impuesto sobre Transmisiones), dado que dicho Impuesto no queda incluido dentro del ámbito de aplicación de la citada Directiva.

La citada Sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo resolvía una petición de decisión prejudicial planteada con arreglo a lo establecido en el art. 234 del Tratado de la UE por el *Hoge Raad der Nederlanden* (Países Bajos) mediante Resolución de 11 de julio de 2008, presentada en el marco de un litigio entre dos entidades respecto a una solicitud de devolución del Impuesto sobre Transmisiones de bienes abonado formulada sobre la base de una exención prevista por ley en caso de fusión de empresas. Se planteaba así la cuestión prejudicial relativa a si el citado art. 11.apartado 1, letra a) de la Directiva 90/434 debía interpretarse en el sentido de que las ventajas que regula pueden ser denegadas a aquel sujeto pasivo que proyecta, mediante un montaje jurídico que incluye una fusión de empresas, evitar el pago del impuesto en cuestión controvertido (impuesto sobre transmisiones), a pesar de que la normativa comunitaria no se refiera al citado Impuesto.[10]

[9] Debe precisarse que con motivo de esta nueva redacción se mencionó el concepto de "motivos económicos válidos". Así lo puso de manifiesto el TEAC, entre otras, en sus Resoluciones de 16 de marzo, 1 de junio y 27 de julio de 2006, así como de 19 de enero y de 2 de marzo de 2007. No obstante el propio Tribunal se encargó de precisar en sus Resoluciones de 19 de abril de 2007 y de 14 de febrero de 2008 que la concurrencia de "motivos económicos válidos" resulta exigible, no ya desde la promulgación de la LIS, sino desde la entrada en vigor de la Ley 29/1991.

[10] Concretamente la Sentencia analizaba un supuesto en el que *Zwijnenburg* explotaba un comercio de moda en dos edificios sitos en *Tolstraat* 17 y *Tolstraat* 19, en *Meerbeek* (Países Bajos). Era propietaria del edificio sito en *Tolstraat* 19 y alquilaba el edificio sito en *Tolstraat* 17 a su propietaria, *A. Zwijnenburg Beheer B.V*, cuya única actividad era la administración de bienes inmuebles. Las acciones de esta última (*Beheer*) eran propiedad del Sr. *A. J. Zwijnenburg* y de su esposa. Las acciones en Zwijnenburg pertenecían, a través de una sociedad holding, al Sr. *L. E. Zwijnenburg* (el hijo) y a su esposa. Con la finalidad de concluir una transmisión progresiva de la empresa de padre a hijo ya iniciada en diciembre de 1990, se decidió que *Zwijnenburg* aportaría su negocio de moda y el inmueble sito en *Tolstraat* 19 a cambio de acciones en *Beheer*, de manera que, a tenor de lo dispuesto en el art. 14, apartado 1, de la Ley de 1969 relativa al impuesto de sociedades holandés, esta fusión de empresas estaría de impuestos. En una fase posterior, *Zwijnenburg* debía adquirir las demás acciones de *Beheer*, que pertenecían a los padres y que incluían una opción de compra. Esta operación quedaría exenta de Impuesto del Transmisiones por aplicación del art. 15, apartado 1, letra h), de la Ley

La principal cuestión a debate residía por tanto en la existencia de una solicitud de devolución de un "Impuesto sobre transmisiones de bienes" formulada sobre la base de una exención prevista por la ley en aquellas operaciones de fusiones producidas entre empresas. A tal efecto el Tribunal resolvió la petición de decisión prejudicial relativa a la interpretación del art. 11 apartado primero letra a) de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de distintos Estados miembros.

Como ya hemos tenido ocasión de precisar dicha Directiva se limita a eliminar determinadas desventajas fiscales que inciden sobre la reestructuración transfronteriza de empresas. Ciertamente en el concreto supuesto analizado no cabía aludir a la concurrencia del elemento internacional, al tratarse de los miembros de una familia holandesa que disponían de un par de bienes inmuebles en Holanda. A pesar de ello el legislador holandés, al adaptar el Derecho interno del citado país a lo establecido en la Directiva 90/434, optó por aplicar el tratamiento fiscal previsto en dicha Directiva igualmente a situaciones de carácter puramente interno, de manera que las reestructuraciones nacionales y transfronterizas efectuadas quedasen sometidas al mismo régimen fiscal que las fusiones.

Pues bien, tal y como se encargó de recordar el TJUE, el principal objetivo perseguido por la citada Directiva no es otro que garantizar que las operaciones de reestructuración de sociedades de diferentes Estados miembros (fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones) no se vean obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros. A tal objeto señala su art. 4, apartado 1 que "*La fu-*

---

de 1970, relativa al impuesto sobre transmisiones holandés, en relación con el artículo 5a, apartado 1, del Decreto de aplicación de dicha Ley. Mediante escrito de 13 de enero de 2004, *Zwijnenburg* solicitó a la administración tributaria que confirmase que la fusión de empresas proyectada entre *Zwijnenburg* y *Beheer* y la posterior adquisición de acciones de *Beheer* por *Zwijnenburg* podían realizarse libres de impuestos, y en particular sin tener que abonar el impuesto sobre transmisiones. Sin embargo, mediante decisión de 19 de enero de 2004, el inspector de la agencia tributaria desestimó esta solicitud por entender que la fusión de empresas proyectada estaba incluida en el ámbito de aplicación del art. 14, apartado 4, de la Ley de 1969 relativa al Impuesto de sociedades, en la medida en que tenía fundamentalmente por objeto eludir o diferir la tributación. Dicho inspector, ante el que se había presentado una reclamación, confirmó su decisión. En apelación, el *Gerechtshof te 's-Gravenhage* declaró infundado el recurso interpuesto por *Zwijnenburg* contra dicha decisión. De conformidad con lo manifestado por este órgano jurisdiccional, la intención de reunir los inmuebles sitos en *Tolstraat* 17 y 19 en una sola empresa cuyas ventajas corresponderían en definitiva al hijo obedecía a motivos económicos válidos. Sin embargo, consideró que la vía empleada para esta fusión de empresas para la reunión de ambos edificios no respondía a consideraciones económicas, puesto que *Zwijnenburg* debía aportar su empresa a Beheer y adquirir posteriormente las acciones emitidas por ésta. Dada esta situación el *Gerechtshof te 's-Gravenhage* consideró que *Zwijnenburg* no había acreditado suficientemente que el fraude o la evasión fiscal no era el principal objetivo o uno de los principales objetivos de la fusión de empresas proyectada. El único motivo para la elección de la vía indirecta de la fusión de empresas era, en su opinión, evitar el devengo del impuesto sobre transmisiones que grava la cesión directa del edificio sito en *Tolstraat* 17 a *Zwijnenburg*, así como diferir el devengo del impuesto de sociedades que grava la plusvalía determinada por la diferencia entre el valor contable de dicho edificio y su valor de mercado en el momento de la cesión. El *Gerechtshof te 's-Gravenhage* llegó a la conclusión de que, aunque el objetivo final de la operación obedeciera a consideraciones económicas, la construcción financiera empleada a tal fin no era más que un artefacto para beneficiarse de las ventajas fiscales reservadas a las fusiones de empresas. Contra dicha Sentencia *Zwijnenburg* interpuso un recurso de casación ante el *Hoge Raad der Nederlanden*, el cual constató que, mediante la operación controvertida, los progenitores podrían tener interés en la empresa de la recurrente, aun cuando la intención manifiesta era retirarse de ésta en beneficio del hijo y de su esposa. De ello dedujo que uno de los objetivos principales de la fusión de empresas controvertida era la elusión de determinadas consecuencias fiscales, en concreto, el devengo del impuesto sobre transmisiones a cargo de *Zwijnenburg* que se habría producido si el inmueble sito en *Tolstraat* 17 hubiera sido adquirido por ésta o si se le hubieran cedido las acciones de *Beheer*. Y, a la luz de esta situación, el *Hoge Raad der Nederlanden* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial: "*¿Debe interpretarse el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 en el sentido de que cabe denegar al sujeto pasivo las ventajas reguladas en dicha Directiva en el supuesto de que un conjunto de actos jurídicos tenga por objeto evitar el devengo de un impuesto distinto de aquéllos a los que se refieren las ventajas que establece dicha Directiva?*".

sión o escisión no implicará gravamen alguno sobre las plusvalías determinadas por la diferencia entre el valor real de los elementos de activo y de pasivo transferidos y su valor fiscal". Y, de conformidad con lo establecido por su art. 8.1 "La atribución, con motivo de una fusión, de una escisión o de un canje de acciones, de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria o dominante a un socio de la sociedad transmitente o dominada, a cambio de títulos representativos del capital social de esta última sociedad, no deberá ocasionar por sí misma la aplicación de un impuesto sobre la renta, los beneficios o las plusvalías de dicho socio".

La citada Directiva 90/434/CEE persigue por tanto, a través de lo dispuesto en su art. 11, eliminar las barreras de todo tipo (incluidas las fiscales), con independencia de la motivación que se persiga, para la realización de las operaciones cubiertas en su ámbito de aplicación. Y, a tal efecto, la determinación de aquellas operaciones que pueden acogerse a la citada Directiva no depende de motivos financieros, económicos o fiscales. Sólo en el contexto de lo dispuesto en el citado art. 11.1.a) de la norma comunitaria adquiere relevancia la citada motivación sin que, en todo caso, su aplicación pueda llegar a implicar la negación de derechos reconocidos por las libertades comunitarias.

El citado art. 11.1.a) sólo puede referirse a las operaciones e impuestos comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva, ya que dicha norma no pretende alcanzar ninguna clase de armonización de la imposición directa, sino únicamente eliminar las barreras que ciertos impuestos crean a las operaciones de reestructuración empresarial transfronteriza. Y, dada la citada situación, estimó el Tribunal que las ventajas derivadas de la aplicación de la Directiva no pueden ser negadas invocando lo dispuesto en su art. 11.1.a) para compensar el no pago de un impuesto. Si el principal objetivo derivado de la realización de una operación de fusión es eludir el pago de un impuesto, el interés financiero del Estado miembro se ha de limitar al cobro de dicho impuesto, no resultando razonable denegar las ventajas de la Directiva en relación con otros impuestos que nada tienen que ver con el controvertido.

Estima así el Tribunal que en aquellos supuestos en los que se pretende evitar el surgimiento de discriminaciones en contra de los propios nacionales o de eventuales distorsiones de la competencia existe un interés manifiesto por parte de la UE en que, al objeto de evitar el surgimiento de futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho Comunitario reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que resulten ser las condiciones en las que tengan que aplicarse. En otras palabras, de conformidad con lo declarado por el Tribunal, el hecho de poder aplicar la Directiva, desde una perspectiva territorial, a situaciones de carácter interno no puede conducir a suavizar igualmente su aplicación desde una perspectiva material. Y es que, si bien es cierto que la Directiva 90/434/CE no implica la existencia de una completa armonización del conjunto de los impuestos y tributos que pueden ser devengados con ocasión de la realización de una fusión o de una operación de carácter similar entre sociedades de Estados miembros diferentes, los únicos impuestos que pueden acogerse a la aplicación de las ventajas establecidas en la norma comunitaria y, por ende, que pueden entrar en el ámbito de aplicación de la excepción prevista en el art. 11.1. letra a) de la citada Directiva son los expresamente contemplados en ella.[11]

El régimen fiscal común establecido por la Directiva 90/434 que, como es sabido, comprende diferentes ventajas fiscales, se aplica indistintamente al conjunto de las operaciones de fusión, de escisión, de aportación de activos y de canje de acciones, abstracción hecha de sus motivos, ya sean éstos financieros, económicos o puramente fiscales. Ahora bien, con arreglo a lo establecido en el art.

[11] En definitiva podría afirmarse, tal y como señalase la Abogado General Sra. Kokott en sus Conclusiones, que si el principal objetivo de la operación de fusión no es otro que eludir el pago de un Impuesto sobre Transmisiones, el interés financiero del Estado miembro de que se trate ha de limitarse precisamente al cobro de dicho Impuesto sobre Transmisiones y, en consecuencia, no está incluido en el ámbito de aplicación de dicha Directiva.

11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros pueden negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de la citada Directiva o bien a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de canje de acciones tenga, en particular, como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. Esta misma disposición precisa, entre otras cosas, que el hecho de que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene tal objetivo.

Dentro del marco de las ventajas establecidas la Directiva 90/434, aun reconociendo una posición particular a la tributación de las plusvalías, se refiere esencialmente la citada norma comunitaria a los impuestos que gravan las sociedades y a los adeudados por los socios. En cambio, no existe indicio alguno en dicha Directiva que permita afirmar que ésta quiso extender las ventajas a otros impuestos, como el controvertido en el asunto principal analizado por el Tribunal, que constituía un impuesto recaudado con ocasión de la adquisición de un inmueble sito en el Estado miembro de que se trate. Ha de considerarse que en dicho supuesto la competencia tributaria sigue correspondiendo a los Estados miembros.

En resumen, a través de la citada Sentencia de 20 de mayo de 2010 respondió el TJUE a la cuestión prejudicial planteada señalando que el art. 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 debe interpretarse en el sentido de que las ventajas que establece no pueden denegarse al sujeto pasivo que proyecta, mediante un montaje jurídico que incluye una fusión de empresas, evitar el pago de un impuesto como el controvertido en el procedimiento principal, en concreto, el impuesto sobre transmisiones, dado que este impuesto no está incluido en el ámbito de aplicación de la citada Directiva. Y ello sobre la base de considerar, en primer término, que la determinación de las operaciones que pueden acogerse a las ventajas establecidas por la Directiva 90/434 no depende de consideraciones financieras, económicas o fiscales. En cambio, los motivos de la operación proyectada vuelven a tener importancia al hacer uso de la facultad conferida por el art. 11, apartado 1, de dicha Directiva. De conformidad con lo dispuesto por el citado art. 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros pueden negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de la citada Directiva o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de canje de acciones tenga, en particular, como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. Esta misma disposición precisa, además, que el hecho de que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación puede constituir una presunción de que esta operación tiene tal objetivo.

II. LA APLICACIÓN DEL ANTIGUO ART. 96.2 DEL TRLIS.

De conformidad con lo dispuesto por el antiguo art. 96.2 del TRLIS, "*No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscal (…) En particular el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal*". Parece por tanto que lo dispuesto por nuestro legislador interno iba más allá de lo señalado por la norma comunitaria.[12]

[12] En relación con esta cuestión la Diputación Foral de Bizkaia procedió a la publicación de la Instrucción 10/2005, de 7 de octubre. Por su parte las Juntas Generales de Bizkaia aprobaron la modificación de la regulación del Impuesto sobre Sociedades aplicable en el Territorio Histórico a través de la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, en la que se señala que la inexistencia de motivo económico válido no es más que una presunción de fraude o evasión, disponiéndose en el último párrafo del art. 104.4 de la Norma Foral 3/96, de 26 de junio, que "*En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal , siempre que la operación se encuentre en alguno de los supuestos a que se refiere el párrafo anterior*".

¿Qué habríamos de entender a este respecto por "fraude" o "evasión"? *A priori* nada se señalaba a este respecto, de manera que correspondería a la Administración que llevase a cabo la comprobación justificar y aportar las pruebas que estime pertinentes en las que se fundamente la existencia de fraude o evasión. Inicialmente el art. 110.2 de la antigua LIS, en su redacción original, señalaba como causa de la pérdida del derecho a tributar de conformidad con lo previsto en el régimen del Capítulo VIII del Título VIII de la citada Ley aquella en virtud de la cual se probase que las operaciones en cuestión fueron realizadas principalmente con fines de fraude o de evasión fiscal. Dicho precepto fue, sin embargo, objeto de una nueva redacción por el art. 2.seis de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, debido a que, si bien de manera interpretativa, se estaba aplicando la normativa contenida en la citada Directiva 434/1990, relativa a las fusiones y operaciones asimiladas intraeuropeas. Dicha redacción era la contenida en el art. 96.2 del TRLIS.[13]

Refiriéndose precisamente a la redacción del citado art. 110.2 de la antigua Ley 43/1995 en su redacción otorgada para 1997 señaló el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 7 de abril de 2011 que, considerar en el concreto supuesto de autos analizado que la norma interna exigía que la Administración probase la existencia de fraude de ley en una operación de fusión realizada en el ámbito interno podría implicar la vulneración del principio comunitario de libre concurrencia en el mercado, al situar a las empresas españolas en situaciones inferiores de competitividad con relación a otras empresas de ámbito transnacional, no existiendo además argumentos definitivos que permitiesen afirmar que el citado art. 110.2 de la LIS, cuando señalaba que la operación se hubiese realizado "*principalmente con fines de fraude o evasión fiscal*" debía entenderse como una remisión a la figura del fraude de ley contenida en el art. 24 de la antigua Ley General Tributaria (LGT) de 1963. De este modo, a juicio del Alto Tribunal, una operación de fusión realizada con la única finalidad de compensar bases imponibles negativas entre las entidades fusionadas no responde a la existencia de un motivo económico válido distinto del ahorro fiscal, motivo por el cual ha de denegarse la aplicación del presente régimen especial. Y dicha referencia a "motivo económico válido" no se identifica con el fraude de ley. No podía pues concluirse que la referencia al fraude o evasión fiscal que realizaba el art. 96 del TRLIS debiera considerarse como una remisión al art. 24 de la antigua LGT[14].

En líneas generales la antigua redacción aplicable incorporaba también la citada causa. Así, la misma continuaba sin ser de aplicación al referido régimen "*cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal*", añadiéndose a continuación que "*En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos tales como la reestructuración o la racionalización de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal*".[15]

Precisamente en este último inciso residía la principal novedad respecto de la redacción anterior. Y es que la anterior redacción aplicable adoptaba, al menos de manera aparente, la forma de caso particular respecto del supuesto más general referente a la inaplicación del régimen en aquellos supuestos en los que el principal objetivo de la operación fuese el fraude o la evasión fis-

[13] Téngase presente que, con anterioridad a la reforma operada por la citada Ley 14/2000, de 29 de diciembre, dicho precepto únicamente contenía un solo apartado, en el que se señalaba que "*No se aplicará el régimen establecido en el presente Capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal*".

[14] Con carácter adicional afirmó el TS en la citada Sentencia de 7 de abril de 2011 que no existía motivación válida, al no tener determinadas operaciones por finalidad la reestructuración, sino una funcionalidad fiscal.

[15] Tal y como se señaló en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa de 29 de julio de 2008, al hilo de la necesaria concurrencia del requisito relativo a la ausencia de fines de evasión de cara a la aplicación en el IS del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, tratándose de una operación de fusión proyectada con la finalidad de obtener una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente resulta improcedente la aplicación del citado régimen especial.

cal. De este modo, y al menos desde un punto de vista formal, nos hallábamos ante un supuesto general, dotado de sustantividad propia (el contenido en el art. 110.2), así como ante un caso particular de dicho supuesto, contenido en el inciso segundo del citado precepto, y cuya interpretación debía efectuarse de manera subordinada a la del supuesto general.[16]

De cara a poder efectuar una labor interpretativa de lo señalado en ambos preceptos conviene recordar que el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS constituía, al mismo tiempo, la normativa necesaria para dar cumplimiento al régimen previsto en la Directiva 434/1990, relativo a las fusiones y operaciones asimiladas intraeuropeas y la normativa reguladora de las operaciones meramente internas e internacionales extracomunitarias.

De cualquier manera formalmente nos hallábamos en presencia de un supuesto general, con sustantividad propia, como era el contenido en el primer inciso del art. 96.2, así como de un caso particular de dicho supuesto, como era el contenido en el segundo inciso del citado precepto. Por lo que respecta al inciso segundo, entendido como caso particular del primero, debía interpretarse de manera subordinada a la del supuesto general, o bien se trataba de un supuesto autónomo de inaplicación del régimen general.

Al amparo de este conjunto de consideraciones, ¿Qué características presentaba el llamado supuesto general? Dicho supuesto general se encontraba integrado por un supuesto de hecho y por un mandato. El primero de ellos (el supuesto de hecho) se concretaba en que la operación realizada tuviese como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. Por su parte el mandato consistente en la inaplicación del régimen establecido en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS. El supuesto de hecho anteriormente indicado lo integraban un elemento objetivo (la comisión del fraude o la evasión fiscal) y un elemento subjetivo (que el principal objetivo de la operación fuese, precisamente, la comisión del fraude o de la evasión fiscal).

[16] Fue en consecuencia a la luz de la redacción aplicable con efectos desde el 2001 cuando surge el concepto de 'motivos económicos válidos' como exigencia necesaria para que pueda aplicarse a la concreta operación realizada el presente régimen fiscal especial. Con carácter adicional durante la vigencia del régimen anterior a 2001 era la Administración la que tenía que probar, como consecuencia de la comprobación administrativa, que la operación se realizó, principalmente, con fines de fraude o evasión fiscal, al objeto de poder regularizar la situación tributaria. De un tiempo a esta parte, y respecto de actuaciones inspectoras de operaciones realizadas antes de 2001 la Inspección tributaria ha venido negando la aplicación del régimen fiscal cuando, en su opinión, la operación no se ha realizado en base a un motivo económico válido, exigiendo al contribuyente la prueba de la existencia de aquel. Se adopta así por parte de la Administración tributaria la aplicación retroactiva de la modificación operada en 2001, planteándose así la cuestión relativa a la necesidad o no de la existencia de motivo económico válido en una operación realizada antes de 2001. En opinión de la Administración tributaria lo dispuesto por el art. 110.2 de la LIS en su redacción otorgada por la Ley 14/2000 no vino a añadir nada, procediendo únicamente a completar la anterior regulación y pudiendo en consecuencia ser aplicado de cara a la interpretación de situaciones previas. Cabe plantearse sin embargo hasta qué punto la vigente regulación aplicable resulta meramente interpretativa de la anterior. Y ello al margen de que puedan existir operaciones que, sin tener un motivo económico válido, no se hayan realizado con fines de fraude o evasión fiscal. Véase en este sentido ALEMANY BELLIDO, J. I., "La carga de la prueba de los motivos económicos válidos", Revista Iuris & Lex, núm. 103, 2014, pág. 41, para quien "*Aun aceptando que cabe exigir que una operación realizada en 2000 precisa de un MEV, no puede aceptarse la inversión de la carga de la prueba sobre su existencia. Tanto la Inspección como el TS están exigiendo que sea el contribuyente el que pruebe la existencia del MEV, cuando en la redacción anterior a 2001 era la Administración la que tenía que probar su inexistencia (…) Si nos situamos en 1999 o 2000, que es cuando hay que prepararse para enjuiciar lo realizado entonces, a la hora de plantear una operación de reestructuración la norma vigente, la única norma existente,decíaqueeralaAdministraciónlaqueteníaqueprobarquelaoperaciónsehabíarealizado con fines de fraude o evasión fiscal, no el contribuyente. Puede construirse el contenido de fraude o evasión fiscal con el concepto (ausente) del MEV, pero no puede olvidarse que entonces, antes de 2001, era la Administración la que tenía la carga de la prueba*". En definitiva la inversión de la carga de prueba solo surge a partir de 2001, contemplándose además la posibilidad de que los contribuyentes puedan plantear consultas a la Administración sobre la concurrencia o no del motivo económico válido, teniendo su respuesta carácter vinculante. En cambio durante la vigencia de la regulación anterior a 2001 era la Administración (y no el contribuyente, que tampoco podía además plantear a la Administración una consulta vinculante sobre la existencia de motivo económico válido) la que tenía que probar los fines de fraude o evasión fiscal.

Analicemos en primer término el elemento objetivo relativo, como hemos indicado, a la comisión del fraude o de la evasión fiscal. ¿Qué hemos de entender a este respecto por "fraude" o "evasión fiscal"? ¿En relación a qué tributos ha de cometerse dicho fraude o evasión fiscal? Con carácter general puede afirmarse que no se define por la normativa tributaria qué se entiende por "fraude" o "evasión", de manera que corresponderá a la Administración, normalmente a la luz de un procedimiento inspector, justificar y aportar las pruebas pertinentes en las que se fundamente la existencia de dicho fraude o evasión.

En relación con la primera de las dos cuestiones planteadas son varias las interpretaciones que, *a priori*, podrían adoptarse. De una parte, entender por "fraude" o "evasión fiscal" cualquier minoración de impuestos que se produzca como consecuencia de la realización de la operación por relación a los impuestos que se hubiesen satisfecho en caso de que la misma no se hubiera realizado. Y, de otra, interpretar dichos términos, a efectos de lo dispuesto en el antiguo art. 96.2 del TRLIS, como aquello que con carácter general se entiende como tal.

El antiguo art. 96.2 del RDLeg. 4/2004 establecía la norma fundamental por la que la Administración podría impedir la aplicación del régimen especial, haciéndose así tributar a las rentas manifestadas en la operación. Señalaba concretamente el citado precepto, según se ha indicado con anterioridad, que "*No se aplicará el régimen establecido en el presente Capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades que participan en la operación, sino como mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal*".

A nuestro juicio no parece que resulte factible identificar una minoración de impuestos con el fraude o la evasión fiscal. En consecuencia estimamos que, al amparo de la segunda línea interpretativa anteriormente apuntada, habremos de examinar aquello que dentro de nuestro ordenamiento jurídico significa el fraude o la evasión fiscal. Y a pesar de que, como hemos indicado, no existe dentro de nuestro ordenamiento una definición de ambos conceptos, si contemplamos al tributo como una obligación *ex lege* resulta posible deducir que tanto el fraude como la evasión fiscal se originan cuando se realiza el hecho imponible y, de forma dolosa o negligente, no tiene lugar el cumplimiento de la obligación.[17]

En todo caso parece difícil que, a través de la realización de una operación acogida al régimen que establecía el Capítulo VIII del Título VII del antiguo TRLIS, pudiera producirse la no declaración de un determinado hecho imponible o su autoliquidación incorrecta. Sí que podría concebirse, por el contrario, que dicha operación (ya fuese por sí sola o formando parte de un proyecto evasor planificado) determinara la ocultación engañosa del hecho imponible, originándose entonces el fraude o la evasión fiscal a que se refería el art. 96.2 del TRLIS. En definitiva, estimamos que se produciría el "fraude" o "evasión fiscal" a que se refería el citado art. 96.2 del RDLeg. 4/2004 cuando la operación de fusión o asimilada que se realizara, ya fuese por sí sola o en unión con otras, determinase la evitación total o parcial de la realización del hecho imponible o la minoración de la base o de la deuda tributaria (art. 15 LGT), o bien la realización de actos o negocios jurídicos caracterizados por la existencia de simulación (art. 16 LGT).

Por el contrario, no existiría "fraude" o "evasión fiscal" en aquellos supuestos en los que la operación de fusión o asimilada que se realizase amparada en el antiguo Capítulo VIII del Título VII del TRLIS determinase, tomando en consideración lo dispuesto en el primer inciso del antiguo art. 96.2 del citado Texto Refundido, el surgimiento de una tributación menor que la preexistente para el conjunto de las partes implicadas en la misma.

[17] Debe reconocerse no obstante que son varias las formas existentes de incumplir la obligación tributaria: no declarar el hecho imponible, declararlo pero autoliquidarlo mal de manera deliberada u ocultarlo mediante engaño bastante con la finalidad de producir un error en la Hacienda Pública.

¿Y qué sucedía si tomábamos igualmente en consideración lo dispuesto en el segundo inciso del citado precepto? Este segundo inciso contenía lo que hemos denominado con anterioridad como el supuesto de hecho especial, el cual se hallaba en una relación de accesoriedad con el supuesto general. Desde nuestro punto de vista, contemplado este supuesto especial en su integridad cabía la posibilidad de efectuar una interpretación autónoma e independiente del mismo respecto del supuesto general, adquiriendo así una sustantividad propia respecto de éste.

Dos eran, pues, las interpretaciones que cabía adoptar de este segundo inciso del art. 96.2 del TRLIS. De acuerdo con la primera de ellas estaríamos ante un supuesto autónomo de inaplicación del régimen fiscal. A tal efecto, esto es, como supuesto autónomo de inaplicación del régimen especial, el mismo se presentaría si concurriesen dos elementos caracterizadores de la voluntad negocial que da vida a la operación de fusión o asimilada, a saber: que no se funde en motivos económicos válidos tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de la entidades que intervienen en la operación; y que esté fundada en la finalidad de conseguir una nueva ventaja fiscal.

La concurrencia de ambos elementos caracterizadores sería, en consecuencia, necesaria. Significa ello que, si bien la operación podría resultar incomprensible desde un punto de vista económico, en la medida en que no persiguiese la obtención de una ventaja fiscal no existiría causa de inaplicación del régimen. E, igualmente, pudiera llegar a suceder que la operación persiguiese la consecución de una ventaja fiscal, implicando al mismo tiempo una reestructuración o racionalización desde un punto de vista económico. En este último caso tampoco existiría causa de inaplicación.

En cambio, al amparo de una segunda interpretación se trataría de un supuesto especial de inaplicación del régimen fiscal dependiente del general. De acuerdo con este segundo criterio había que estimar que el segundo inciso del antiguo art. 96.2 del RDLeg. 4/2004 describía un supuesto de hecho integrado por los dos elementos caracterizadores de la voluntad negocial anteriormente indicados, cuya presencia determinaba que la operación realizada tuviese como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal.

De este modo, y de acuerdo con lo expuesto, el antiguo art. 96.2 del TRLIS admitía la adopción de una interpretación de conformidad con la cual la inaplicación del presente régimen especial se produjese en los siguientes supuestos: cuando la operación tuviera como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, entendiéndose por tales los supuestos de violación frontal del ordenamiento tributario, así como los de fraude a la ley tributaria y de ocultación del hecho imponible mediante simulación; y cuando la operación tuviese la finalidad de conseguir una mera ventaja fiscal, entendiéndose por tal el disfrute de un régimen diferente y más beneficioso del que se hubiera disfrutado en caso de no realizarse la operación siempre y cuando, además, no concurriesen motivos económicos válidos como puedan ser la reestructuración o la racionalización de las actividades.

¿Cuál de estas dos interpretaciones debía ser adoptada? Ciertamente la utilización de la expresión "en particular" con la que se iniciaba el segundo inciso del art. 96.2 del TRLIS sugería que nos hallábamos ante un supuesto de hecho especial dependiente del general contenido en el primer inciso. Sucedía no obstante que, de conformidad con la propia interpretación literal de la norma, parecía deducirse que se trataba, en realidad, de un supuesto autónomo. Este último criterio se desprendía, además, de la propia interpretación de la evolución parlamentaria de la norma.[18]

Por nuestra parte nos inclinamos por la adopción del criterio de interpretación autonomista de este

[18] En efecto, ya en el Proyecto de Ley y, más precisamente, en el segundo inciso del art. 110.2 de la antigua Ley 43/1995 se construía una presunción dirigida a probar que la operación en cuestión se había realizado con la finalidad de cometer el fraude o la evasión fiscal. Sin embargo, en el texto legal terminó por desaparecer dicha presunción, conteniéndose en su lugar un supuesto de inaplicación del régimen fiscal.

segundo inciso del párrafo primero del antiguo art. 96.2, máxime si procedemos a comparar lo dispuesto en el citado precepto con el segundo inciso del art. 11.1.a) de la Directiva 434/1990. Tuvo lugar, por tanto, un cambio interpretativo relevante respecto de lo dispuesto en la regulación precedente, durante cuya vigencia la inaplicación del régimen contenido en el antiguo Capítulo VIII del Título VII únicamente se producía cuando la Administración tributaria probase que la operación se realizó con fines de fraude o de evasión fiscal. Por el contrario, de conformidad con la posterior regulación adoptada la inaplicación se producía, además, cuando la operación deparase la consecución de una ventaja fiscal y no concurriesen motivos económicos válidos tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de la entidad. Téngase presente además que, al amparo de lo declarado por el TJUE en su Sentencia de 20 de mayo de 2010, la referencia al "fraude o evasión fiscal" contenida en el antiguo art. 96.2 del TRLIS debía entenderse limitada a la imposición sobre la renta (IS, IRPF e IRNR), cubierta por la aplicación del régimen especial, y no a otros impuestos no cubiertos por la Directiva 90/434/CEE tales como el ITPyAJD. La cláusula del citado art. 96.2 del RDLeg. 4/2004 no podía trasladar sus efectos al ITP.

En suma, estimamos que la redacción del antiguo art. 96.2 del TRLIS (art. 110.2 de la anterior Ley 43/1995) admitía la adopción de una interpretación en virtud de la cual la inaplicación del régimen previsto en el Capítulo VIII del Título VII del RDLeg. 4/2004 tuviese lugar en los siguientes supuestos: cuando la operación tuviera como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, entendiendo por tales aquellos supuestos de violación frontal del ordenamiento tributario, así como aquellos otros de fraude a la ley tributaria y ocultación del hecho imponible mediante simulación; y cuando la operación tuviese la finalidad de conseguir una mera ventaja fiscal, entendiéndose por tal el disfrute de un régimen diferente y más beneficioso de aquel otro que se hubiera disfrutado en caso de no realizarse la operación, no concurriendo además motivos económicos válidos tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades.

¿Qué debe entenderse por "ventaja fiscal"? De conformidad con lo dispuesto por el art. 15 de la LGT, parece lógico estimar que se logra una ventaja fiscal en aquellos casos en los que se evita total o parcialmente la realización del hecho imponible, o bien cuando se minora la base imponible o la deuda tributaria. Dicha ventaja fiscal podría generarse en aquellas entidades que intervienen en la operación u operaciones societarias, o bien en los socios. Y podría producirse en el IS o en cualquier otro impuesto.

En nuestra opinión, difícilmente podrá existir una ventaja fiscal con la realización de una sola operación societaria. Lo normal será que la ventaja pueda apreciarse a resultas de la existencia de dos o más operaciones societarias encadenadas. Así, por ejemplo, tratándose de una operación societaria individual podrá existir una ventaja fiscal cuando, con motivo de la realización de la operación societaria, se permita la aplicación de regímenes fiscales que llevan aparejados incentivos fiscales que antes no existían, así como cuando la realización de la operación societaria permita la compensación de bases imponibles negativas que no se hubieran producido sin aplicar el régimen especial o la aplicación de créditos fiscales, o en el supuesto de que la tributación indirecta se viese reducida en sede de las entidades o de los socios.

Y, respecto de las operaciones societarias conjuntas, podría originarse una ventaja fiscal: cuando con posterioridad a la realización de la operación societaria acogida al régimen especial se minore la tributación aplicable a los socios; cuando la operación societaria efectuada resulte ser previa a la transmisión de patrimonios, directa o indirecta, que suponga una tributación inferior; y cuando, con motivo de la realización de una serie de operaciones societarias encadenadas, se vulneren alguno de los requisitos sustanciales para poder acogerse a la aplicación del régimen especial. En cambio, la propia aplicación del régimen especial no constituiría una ventaja fiscal.

Queda claro, en consecuencia, que la aplicación del presente régimen especial lleva consigo el disfrute de unos beneficios fiscales tales como el diferimiento en la tributación o la subrogación de los derechos. Y, *a priori*, la eventual ventaja fiscal derivada de la aplicación del régimen no debe ser motivo para inaplicar el régimen especial. Téngase presente que en otro caso hubiera bastado con que el art. 96 del antiguo TRLIS hubiera establecido únicamente la primera condición, relativa a la inexistencia de motivos económicos válidos, para inaplicar el régimen especial, ya que siempre existiría una ventaja fiscal.[19]

En todo caso, y sin perjuicio del análisis que más adelante se efectuará, téngase presente a este respecto que la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, establece en su art. 89 que se entenderá que las operaciones reguladas en el presente régimen especial aplican el régimen establecido en el mismo, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de comunicación dirigida a la Administración tributaria.

Concretamente la realización de las operaciones a que se refieren los arts. 76 y 87 de la Ley (operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores, cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea y operaciones de aportaciones no dinerarias) habrán de ser objeto de comunicación a la Administración tributaria por la entidad adquirente de las operaciones, salvo que la misma no sea residente en territorio español, en cuyo caso dicha comunicación se realizará por la entidad transmitente. Esta comunicación ha de indicar el tipo de operación que se realiza y si se opta por no aplicar el régimen fiscal especial previsto al efecto.

Tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente ni la transmitente sean residentes en territorio español la citada comunicación deberá ser presentada por los socios, que deberán indicar que la operación se ha acogido a un régimen fiscal similar al anteriormente indicado. Dicha comunicación se ha de presentar en la forma y plazos que se determine reglamentariamente. La falta de presentación en plazo de esta comunicación constituye infracción tributaria grave, concretándose la sanción susceptible de ser impuesta al efecto en multa pecuniaria fija de 10.000 euros por cada operación respecto de la que hubiese de suministrarse información.

---

[19] De cualquier manera debe reconocerse que, en determinadas ocasiones, resulta ciertamente difícil entrar a deslindar entre la ventaja fiscal y la aplicación del régimen. Así, por ejemplo, dada una determinada Sociedad A que resultase ser tenedora de acciones y que tuviese las acciones de una segunda Sociedad B, con la que no tuviese ninguna relación, la operación de fusión podría realizarse de dos maneras claramente diferenciadas. En primer lugar cabría la posibilidad de que la Sociedad A adquiriese las acciones a los socios de la Sociedad B. Dicha operación, en principio, no podría acogerse a la aplicación del presente régimen especial. Con motivo de la realización de dicha compraventa los socios de la Sociedad B tributarían de acuerdo con el régimen de su imposición directa (IRPF o IS). En el supuesto de que fuesen sujetos pasivos del IRPF aplicarían los correspondientes coeficientes de abatimiento y tributarían como renta del ahorro a un tipo de gravamen que, tras la reforma operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, se sitúa en el 20% en 2015 y el 19% en 2016 respecto de los primeros 6.000 euros, pasando a tributar el ahorro de entre 6.000 y 24.000 euros al 22% en 2015 y al 21% en 2016, las rentas del ahorro de entre 24.000 y 50.000 euros al 22% en 2015 y al 21% en 2016 y las superiores a 50.000 euros al 24% en 2015 y al 23% en 2016. Y, siendo los socios personas jurídicas, integrarían la ganancia patrimonial en su base imponible y, en su caso, aplicarían la deducción por doble imposición que establece en la actualidad el art. 31 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente). Por lo que respecta a la segunda posibilidad anteriormente apuntada, sería aquella en virtud de la cual la Sociedad A constituyese una tercera Sociedad C, la cual adquiriese las acciones a los socios de B y, con posterioridad, realizase una fusión impropia, de manera que C absorbiese a B acogiéndose a la aplicación del presente régimen especial, con los beneficios previstos al efecto. En este último caso, las distintas ventajas fiscales establecidas en el citado precepto, ¿llevarían a inaplicar por sí solas el régimen especial? Desde nuestro punto de vista la respuesta a dicha cuestión habría de ser negativa, ya que siempre habría de concurrir la ausencia de motivo económico válido. Concretamente, y por lo que respecta al supuesto planteado, cabría estimar que la constitución de la entidad C, la adquisición de las acciones de B y la fusión por absorción se han realizado de manera encadenada con la finalidad de tratar de obtener la ventaja fiscal, no existiendo reestructuración sino, por el contrario, la voluntad de adquisición de unas acciones.

En todo caso establece el apartado segundo de este nuevo art. 89 de la Ley 27/2014 que el presente régimen especial no se aplicará cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal y, en particular, cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Aquellas actuaciones de comprobación susceptibles de ser desarrolladas por la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal.

III. LA DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO DE "VENTAJA FISCAL" A LA LUZ DE LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA.

A lo largo de numerosas contestaciones a consultas[20] la DGT ha venido poniendo de manifiesto que el fundamento de la aplicación del presente régimen especial (aplicable, como es sabido, en lugar del régimen general establecido para estas mismas operaciones), reside en el hecho de que la fiscalidad no debe constituir un freno ni un estímulo de cara a la toma de decisiones de las empresas sobre las operaciones de reorganización, máxime cuando la causa que impulsa su realización se fundamenta en motivos económicos válidos, los cuales han de ser probados por el sujeto pasivo, siendo en ausencia de justificación suficiente la Inspección la encargada de aplicar el régimen general. Ahora bien, cuando la causa que motiva la realización de esta clase de operaciones es meramente fiscal (es decir, cuando su razón de ser se concreta en la consecución de una determinada ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente) no ha de ser aplicable dicho régimen especial.

Entre los distintos motivos económicos válidos que han sido admitidos por la Administración tributaria a los fines de la aplicación del presente régimen fiscal especial se encuentran, los siguientes: conseguir una simplificación de los costes administrativos o laborales y de ahorro de cargas burocráticas[21]; alcanzar una simplificación de las obligaciones mercantiles y fiscales[22]; centralizar la planificación y la toma de decisiones[23]; mejorar la capacidad comercial, de administración y de negocios con terceros[24]; reforzar la situación financiera de la entidad[25]; centralizar las actividades con la finalidad de lograr economías de escala, con un aumento de la solvencia y una mejor colocación; adaptar las dimensiones productivas a las demandas del sector; permitir el agrupamiento de instalaciones; optimizar los cos-

[20] Pueden citarse, entre otras, las Resoluciones de 26 de abril, 22 de junio y de 2 y 4 de julio de 2007, así como de 5 de octubre de 2006.

[21] La admisión de este motivo queda recogida, por ejemplo, en las Resoluciones de la DGT de 10 de febrero, 18 de mayo, 20 de septiembre y 26 de diciembre de 2005, 13 de enero, 10 de febrero, 23 de marzo, 9 y 25 de mayo, 14 de junio, 31 de octubre y 28 de diciembre de 2006, 21 de febrero, 19 de marzo, 10, 17 y 22 de mayo, 21 de junio, 19 de julio, 19 de septiembre, 10 de octubre y 29 de noviembre de 2007 y de 17 de enero, 7 y 27 de febrero, 10 de marzo, 3, 7 y 28 de abril y 22 y 23 de mayo de 2008.

[22] Este motivo ha sido admitido, por ejemplo, en las Resoluciones de la DGT de 10 de febrero, 18 de mayo, 4 de julio y 19 de septiembre de 2005, de 8 de marzo y 3 de noviembre de 2006, de 17 de mayo, 26 y 28 de junio, 11, 19, 24 de septiembre de 2007 y de 7 y 27 de febrero de 2008.

[23] La admisión de este motivo económico válido quedó puesta de manifiesto, entre otras, en las Resoluciones de la DGT de 10 de febrero, 20 y 22 de septiembre de 2005, 18 y 25 de enero, 23 de febrero, 14 de junio de 2006, 8 y 21 de febrero, 2 de marzo, 19 de abril, 26 de junio, 10, 14 y 25 de septiembre y 5 de octubre de 2007 y de 14 de febrero, 7 de marzo, 10, 24 y 28 de abril de 2008.

[24] La razón de ser de la admisión de este motivo económico válido puede encontrarse, entre otras, en las Resoluciones de la DGT de 10 de febrero, 19, 20 y 22 de septiembre y 21 de octubre de 2005, 13, 18 y 25 de enero, 23 de febrero, 25 de mayo, 7 y 14 de junio, 28 de julio y 29 de noviembre de 2007, 21 de febrero, 19 de abril, 17 y 25 de mayo, 26 de junio, 19 de julio, 1 de agosto, 10 y 24 de septiembre y 5 de octubre de 2007 y de 14 de enero, 14 y 29 de febrero, 7 de marzo, 7, 10 y 29 de abril de 2008.

[25] Así lo tiene declarado la DGT, entre otras, en sus Resoluciones de 18 de febrero, 1 de abril, 18 de mayo y 19 y 20 de septiembre de 2005, 21 de abril, 9 de mayo y 3 de noviembre de 2006, 21 de febrero, 20 de marzo, 22 de mayo, 12 de junio, 6 de julio, 11 de septiembre, 8 y 11 de octubre, 29 de noviembre de 2007 y 14 y 17 de enero y 7 de abril de 2008.

tes comerciales y de intermediación, así como los recursos disponibles; simplificar y racionalizar la estructura empresarial[26]; unificar bajo un mismo canal de distribución todas las actividades de las entidades; permitir la elaboración, firma y cumplimiento de un protocolo familiar en el que se establezcan las líneas futuras de actuación del grupo; impedir la dispersión del patrimonio familiar salvaguardando el mismo de contingencias futuras; reforzar la estructura financiera, dotando a cada negocio de los recursos financieros adecuados a su especificidad; potenciar la capacidad financiera de los socios, evitando el surgimiento de posibles diferimientos en la percepción de los dividendos; facilitar la llevanza de la contabilidad y reducir el coste que la misma conlleva; reestructurar empresarial y económicamente las actividades; unificar la dirección, administración y gerencia de las distintas entidades, generando con ello un ahorro de costes, así como una mayor solvencia frente a terceros a efectos de la concesión de préstamos, líneas de crédito, avales, etc.[27]; racionalizar decisiones a la hora de optar a concursos públicos, evitando que entidades del mismo grupo acudan a idéntico concurso; separar y diversificar riesgos[28]; facilitar a las sociedades filiales asistencia en materias como asesoría, administración, financiación o promoción, pretendiendo un uso más eficiente de los recursos propios, ajenos, técnicos y humanos; simplificar los posibles problemas futuros de sucesión; separar económicamente actividades de distinta índole con la intención de diversificar las mismas, atribuyendo a cada sociedad la estructura adecuada a su actividad por ella desarrollada[29]; separar jurídicamente diversas clases de actividades, permitiendo a todas las sociedades contar con balances y *ratios* financieros acordes a los propios de las sociedades de su específico sector económico; garantizar operaciones financieras a través de la matriz sin necesidad de comprometer los bienes personales de los socios personas físicas; acometer ampliaciones de capital en las sociedades participadas; llevar a cabo una gestión y toma de decisiones más ágil y fluida; concentrar en una única sociedad la cartera de valores objeto de aportación y, por tanto, la gestión, administración y planificación; conseguir una imagen unitaria frente a terceros, facilitando la percepción externa del grupo empresarial frente a terceros[30]; controlar la gestión coordinada en todas las entidades; aumentar el ámbito geográfico de la actividad, con acceso a nuevos mercados; afrontar en condiciones ventajosas la situación de competencia en la economía; conseguir objetivos de diversificación en la cartera inmobiliaria en localizaciones más rentables; aprovechar economías de escala y de sinergias que puedan existir entre diversas entidades[31]; simplificar la estructura empre-

[26] Acerca de la admisión de este motivo véanse, entre otras, las Resoluciones de la DGT de 26 de diciembre de 2005, 10 de febrero, 31 de octubre y 28 de diciembre de 2006, 10 de mayo, 19 de julio, 11 y 12 de septiembre y de 8 y 10 de octubre de 2007, así como de 11, 19, 20, 21, 25, 27 de febrero, 10 de marzo, 3, 4, 7, 10 y 28 de abril y de 23 de mayo de 2008.

[27] Véanse, en relación con la admisión de este motivo, las Resoluciones de la DGT de 19 y 20 de septiembre de 2005, 9 de mayo, 7 de julio, 3 y 29 de noviembre y 22 de diciembre de 2006, 21 de febrero, 16 de marzo, 22 y 25 de mayo, 21 de junio, 6 y 11 de julio, 1 de agosto, 10, 11, 19 y 24 de septiembre, 8 de octubre, 6 y 29 de noviembre de 2007 y de 14 y 17 de enero, 29 de febrero, 7 de marzo, 10, 11, 14 y 28 de abril y 22 de mayo de 2008.

[28] La admisión de este motivo quedó puesta de manifiesto, entre otras, en las Resoluciones de la DGT de 8 de marzo, 31 de mayo y 31 de octubre de 2006, 21 y 30 de mayo, 21 y 28 de junio, 14 y 24 de septiembre y 7 de noviembre de 2007 y de 6, 11, 19 y 20 de febrero y 20 de mayo de 2008.

[29] Véanse, a este respecto, las Resoluciones de la DGT de 18 de mayo y 26 de octubre de 2005, de 21 de marzo, 18 de abril, 17 de mayo, 11 de septiembre y de 10 y 31 de octubre de 2006, de 22 de enero, 1, 14 y 22de marzo, 14 y 21 de mayo, 14 de septiembre, 10 y 30 de octubre, y 7 de noviembre de 2007 y de 7, 14, 19, 20 y 29 de febrero, 3, de marzo, 7, 8, 10 y 11 de abril y 20 de mayo de 2008.

[30] Acerca del alcance de este motivo económico válido véanse, entre otras, las Resoluciones de 20 y 22 de septiembre de 2005, 18 de enero y 25 de enero, 23 de febrero, 8 de marzo, 10 y 31 de octubre y 18 de diciembre de 2006, 19 de abril, 17 y 22 de mayo, 26 de junio, 10 y 25 de septiembre, 5 de octubre y 21 de noviembre de 2007 y de 17, 28 y 31 de enero y 14, 25 y 29 de febrero de 2008.

[31] A la admisión de este motivo se refieren, entre otras, las Resoluciones de la DGT de 26 de octubre de 2005, 31 de mayo y 18 de diciembre de 2006, 21 de febrero, 27 de marzo, 22 de mayo, 2 y 11 de julio, 25 de septiembre, 8 de octubre y 5 de noviembre de 2007, 28 de enero, 20, 25, 27 y 29 de febrero, 6 de marzo y 8 y 24 de abril de 2008.

sarial del grupo, con el consiguiente ahorro de costes; conseguir una optimización de recursos propios, ajenos, técnicos y humanos; simplificar los posibles problemas futuros de sucesión; y unificar la política accionarial de la familia para garantizar así la supervivencia de los negocios.[32]

Tal y como afirmó el TEAC en su Resolución de 11 de septiembre de 2008 no hay motivo económico válido en la absorción de una sociedad sin actividad económica alegándose reducción de costes o desequilibrio patrimonial debido a que, en opinión del Tribunal, lo procedente hubiera sido llevar a cabo una ampliación de capital. A juicio del TEAC (cuya Resolución se refería a la regulación contenida en el Capítulo VIII del Título VIII de la antigua LIS), no se aprecia "razón económica válida" en la absorción de una sociedad transparente cuyo activo no estaba afecto a ninguna actividad económica. Estima el citado Tribunal que no cabe hablar de "reestructuración empresarial" cuando no existe "actividad empresarial", no pudiendo considerarse como motivo económico válido de suficiente entidad la simple reducción de costes. Igualmente sostiene el TEAC que no puede apreciarse "razón económica válida" en la absorción de una sociedad inactiva. Y tampoco constituyen motivos económicos válidos la situación de desequilibrio patrimonial de la entidad absorbida (ya que, en opinión del Tribunal, ante la misma lo procedente hubiese sido realizar una ampliación de capital para reducir pérdidas, sin necesidad de acudir a una absorción) o la realización de la operación de fusión al objeto de que la entidad absorbente pueda compensar las bases imponibles negativas de la absorbida.

Ya con anterioridad declaró este mismo Tribunal en su Resolución de 14 de febrero de 2008 que no resulta de aplicación el régimen de fusiones al haberse pretendido la elusión fiscal con motivo de la absorción de una sociedad que tuvo pérdidas el ejercicio anterior, procurándose así lo que no se había conseguido con la compra de las acciones, que habrían exigido compensar la base negativa existente con una positiva posterior de la misma entidad que había quedado inactiva. En cambio, mediante Resolución de 29 de mayo de 2008 estimó el TEAC, refiriéndose a la aplicación del presente régimen especial a una operación de absorción de varias entidades por otra sociedad produciéndose una simultánea escisión total de ésta en otras tres de nueva creación con la finalidad de ser posteriormente absorbidas, que no cabía aludir a la existencia de una verdadera finalidad de reestructuración, produciéndose por el contrario una simple ordenación de las actividades destinada a la posterior venta de las entidades, previamente pactada. Y, en base a ello, se concluyó que el "motivo económico válido" resultaba inexistente, siendo la aplicación del régimen especial improcedente.

De acuerdo con lo manifestado por el TEAC en dicha Resolución, a resultas de la realización de la citada operación de absorción de varias entidades por otra sociedad y la simultánea escisión total de ésta última en otras tres de nueva creación (que fueron posteriormente absorbidas cada una de ellas por las tres reclamantes) cabe aludir a la existencia de un claro ánimo de elusión fiscal, no manteniéndose la proporcionalidad, al utilizarse el reparto de participaciones en las sociedades resultantes de la escisión con la finalidad de minorar la tributación. Y tampoco se pretende una reestructuración, sino una ordenación de las actividades de cara a la posterior venta a una de las reclamantes, previamente pactada. Añade además el TEAC que en el presente caso no procede la instrucción del procedimiento especial de declaración de fraude de Ley, en tanto en cuanto no hay una norma eludida ni una norma de cobertura, sino que se opta por un régimen fiscal especial regulado en una sola norma, que la Inspección estimó que no procedía aplicar por no cumplirse los requisitos exigidos.[33]

[32] La consideración de este motivo como "motivo económico válido" queda recogida, entre otras, en las Resoluciones de 19 y 22 de septiembre de 2005, 18 y 25 de enero, 23 de febrero, 23 de marzo, 9 y 31 de mayo, 14 de junio, 7 de julio, 11 de septiembre, 31 de octubre y 18 de diciembre de 2006, 21 de febrero, 19 y 25 de abril, 17 de mayo, 2 de julio, 10 y 14 de septiembre, 5 de octubre de 2007 y de 14 y 28 de enero, 13, 14 y 29 de febrero, 7,9 y 28 de abril y 14 de mayo de 2008.

[33] En parecidos términos estimó el TEAC en su Resolución de 26 de junio de 2008 que no existe motivo económico

Adquiere por ejemplo la consideración, a juicio de la DGT, de motivo económico válido los siguientes: operación de escisión realizada con la finalidad de separar la gestión de una sociedad entre diversas personas de un grupo familiar, procediéndose a la preparación de una futura sucesión asegurando la supervivencia de la empresa que tiene una configuración familiar y facilitando una diversificación de los riesgos empresariales y de las fuentes de financiación de las empresas beneficiarias (contestación de la DGT a Consulta de 17 de diciembre de 2010)[34]; operación de reestructuración proyectada con la finalidad de mejorar las actividades que se realizan a nivel organizativo, repartiendo el riesgo de las actividades y facilitando la entrada de nuevos socios (contestación a Consulta de 27 de diciembre de 2010); operación de fusión proyectada con la finalidad de lograr una estructura societaria más sencilla que suponga un ahorro de costes de gestión y la eliminación de estructuras societarias redundantes (contestación de la DGT a Consulta de 4 de enero de 2011); operación de fusión realizada con el objetivo de concentrar en una única empresa del grupo los activos inmobiliarios para evitar duplicidades y costes de gestión, administrativos, financieros, contables y los correspondientes a la adopción de acuerdos para mantener dos sociedades (Resolución de la DGT de 12 de enero de 2011); operación de reestructuración proyectada con la finalidad de controlar el riesgo patrimonial de la entidad, dotándola de un mayor inmovilizado y de una mayor potencia económica a los efectos de proceder a llevar a cabo nuevas inversiones inmobiliarias en las que poder ubicar el crecimiento de la actividad desarrollada por el grupo empresarial (Resolución de la DGT de 12 de enero de 2011); operación de reestructuración planteada con la finalidad de lograr una gestión individualizada y más eficiente de la estructura empresarial de su propia unidad familiar (Resolución de la DGT de 20 de enero de 2011); operación de fusión proyectada con la finalidad de centralizar las actividades para lograr economías de escala, con aumento de la solvencia y mayor coordinación, simplificando y aligerando la estructura empresarial del grupo para lograr una organización sobre la base de la racionalización de la gestión siguiendo la lógica económico-empresarial (contestación de la DGT a Consulta de 1 de febrero de 2011)[35]; operación

válido tratándose de una operación de escisión total en virtud de la cual una rama familiar de socios controla el arrendamiento de inmuebles y la otra la promoción inmobiliaria, evitándose con la aplicación del régimen especial tributar por dicha separación y no atribuyéndose proporcionalmente a los socios de la sociedad escindida las participaciones de las adquirentes. La vía natural, fiscalmente más gravosa, sería la disolución o separación. En efecto, en el concreto supuesto analizado por el Tribunal ninguno de los socios de la sociedad escindida conservó en las beneficiarias el mismo porcentaje de participación que tenía en aquélla. Y la vía natural para la separación de los socios, más gravosa fiscalmente por no estar incluida en dicho régimen, habría sido la relativa a la disolución o separación de socios. En base a ello concluyó el TEAC que no es de aplicación el presente régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores a una operación de escisión total en aquellos casos en los que la misma se realiza con fines de evasión fiscal, no resultando posible además la aplicación parcial del régimen especial en tanto en cuanto la regla de la proporcionalidad ha de ser respetada en el conjunto de las sociedades adquirentes. Para el Tribunal la operación de escisión total llevada a cabo estaba caracterizada por la existencia de un componente de artificiosidad, dada la falta de proporcionalidad cualitativa existente, la cual habría de respetarse en el conjunto de las sociedades adquirentes, determinando lo anterior la ausencia de motivo económico válido. Véase igualmente la Resolución de este mismo Tribunal de 14 de mayo de 2008 en la que, al hilo de un supuesto en el que se producía la escisión de una entidad en la que los socios de las sociedades beneficiarias, antes incluso de iniciar la actividad, vendían sus participaciones a un tercero acogiéndose a la tributación reducida como consecuencia de los coeficientes de abatimiento, se concluyó que no cabía estimar la concurrencia de un motivo económico válido, resultando en consecuencia improcedente la aplicación del régimen especial. Precisó además el TEAC en esta última Resolución que la exigencia de que concurra un motivo económico válido de cara a la aplicación del presente régimen especial se producía ya con anterioridad incluso a la entrada en vigor de la redacción dada al art. 110.2 de la antigua LIS por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, que lo recogía de forma expresa.

[34] En esta misma línea se sitúa, además, la Resolución de la DGT de 17 de diciembre de 2010, relativa a una operación de fusión proyectada con la finalidad de simplificar la organización del grupo, eliminando sociedades que llevan a cabo la misma o similar actividad, con el consiguiente ahorro de costes.

[35] Idéntico criterio resulta de aplicación, por ejemplo, tratándose de: una operación de reestructuración realizada con la finalidad de clarificar y separar los resultados obtenidos por las explotaciones turísticas, los campos de golf y los resultados que pueda llegar a generar la propiedad de los distintos establecimientos y la

de reestructuración realizada con la finalidad de aislar los riesgos del negocio inherentes a cada proyecto empresarial, así como de optimizar la política comercial, disponiendo de una contabilidad separada que aporte una visión analítica de la marcha de los negocios dentro del grupo comercial asignando recursos específicos a cada proyecto ya facilitando el acceso a nuevos inversores en los distintos proyectos empresariales (Resolución de la DGT de 15 de junio de 2011); o una operación de reestructuración realizada por una entidad pública empresarial dedicada a la prestación de servicios de transporte ferroviario, con la finalidad de cumplir con las directrices de la Unión Europea en materia de transporte ferroviario de mercancías y con el Plan Estratégico para el Impulso del Transporte Ferroviario de Mercancías en España (Resolución de la DGT de 4 de julio de 2011).

Mediante contestación a Consulta de 11 de febrero de 2011 analizó la DGT una concreta operación en virtud de la cual una entidad de crédito A de nacionalidad española y con residencia fiscal en España que se hallaba inmersa en un proceso de redimensionamiento de su red de oficinas o sucursales que realizaban la actividad de banca comercial llegaba a un acuerdo con una entidad de crédito francesa F, la cual tenía la intención de potenciar su presencia en el mercado ibérico, de cara a explotar dicho negocio a través de una estructura coparticipada. Para el desarrollo de esta estructura se había acordado utilizar a la entidad B, que poseía licencia bancaria, íntegramente participada por A y que desarrollaba el negocio hipotecario del grupo perteneciente a A, orientado a la financiación del sector inmobiliario. La actividad principal de B era la concesión de préstamos con garantía hipotecaria, disponiendo para ello de los correspondientes medios materiales y personales.

Se planteaba así, la realización de las siguientes operaciones de reestructuración. En primer lugar, A traspasaría a B, en el marco de una operación de segregación, las sucursales que posee con los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de su actividad. Los inmuebles en que se desarrollase la actividad, en la medida en que fuesen propiedad de A, serían también objeto de aportación. Para aquellos inmuebles que estuviesen arrendados se produciría la subrogación en los contratos de arrendamiento de los mencionados inmuebles. La sociedad A contabilizaría la participación recibida en el capital de B, consecuencia de la ampliación del capital de esta última, por el mismo valor contable del negocio de banca comercial aportado. Posteriormente B llevaría a cabo una operación de escisión parcial impropia con la finalidad de traspasar a A el negocio hipotecario que actualmente realiza. Esta operación se realizaría sin ampliación de capital, siendo posible que algún activo residual no fuese

promoción inmobiliaria, simplificando la operativa financiero-contable (contestación de la DGT a Consulta de 4 de marzo de 2011); una aportación proyectada con la finalidad de realizar una reestructuración de la empresa, conseguir una mayor especialización en el mercado y diversificar los riesgos (contestación de la DGT a Consulta de 6 de mayo de 2011); operación de fusión realizada con la finalidad de eliminar toda gestión administrativa, financiera y contable relativa a una de las entidades fusionadas, suprimiéndose el conjunto de los costes que ello conlleva (contestación de la DGT a Consulta de 12 de mayo de 2011); una operación de escisión parcial realizada con el objetivo de buscar una mayor racionalización de la explotación y una mejor captación de capitales para la financiación de proyectos, procediendo a separar el riesgo de la actividad de promoción de la de arrendamiento de viviendas y mejorar la gestión del endeudamiento (contestación de la DGT a Consulta de 23 de septiembre de 2011); operación de escisión parcial proyectada con el objetivo de centralizar en una única sociedad el arrendamiento de inmuebles, con el consiguiente ahorro de costes y la consecución de economías de escala (contestación de la DGT a Consulta de 3 de octubre de 2011); operación de canje de valores proyectada con la finalidad de permitir aunar las decisiones y centralizar la planificación de las empresas del grupo, facilitando el control y la toma de decisiones, así como la estructura de la empresa familiar, simplificándose los problemas futuros de sucesión (contestación de la DGT a Consulta de 3 de octubre de 2011); operación de escisión proyectada con la finalidad de aislar los activos propiedad de una empresa no afectos a un negocio de consignación marítima y las actividades accesorias a éste del riesgo empresarial del citado negocio (contestación a Consulta de 21 de octubre de 2011); y de una aportación por parte de unos comuneros de las cuotas alícuotas de participación en la comunidad de bienes sobre determinados inmuebles afectos a la actividad de arrendamiento al objeto de preservar el patrimonio inmobiliario de la comunidad de bienes, racionalizar el desarrollo de la actividad arrendaticia profesionalizando su gestión y limitar las responsabilidades personales derivadas del negocio (contestación de la DGT a Consulta de 3 de noviembre de 2011).

traspasado por motivos legales. No obstante, desde el punto de vista contable, A reduciría el valor de su participación en B, de manera que ésta, posteriormente a la operación, quedase registrada contablemente por el valor neto contable de los activos y pasivos que se traspasan a B con ocasión de la operación de segregación de las sucursales. Finalmente A transmitiría el 50% de las acciones de B a la entidad F.

Este conjunto de operaciones habría de realizarse con la finalidad de que, entidades con similitud en su perfil de negocio, con presencia destacada en la banca comercial y colaboración ya iniciada en 2008, incrementaran la misma a través de un negocio bancario coparticipado al 50%. Esta estructura permitiría ampliar dicho negocio mediante la adquisición futura de sucursales excedentarias de las cajas de ahorros, aprovechando un banco ya existente con la correspondiente licencia bancaria. Asimismo la implantación de esta medida llevaría aparejado un acuerdo de financiación del vehículo y abre una vía de mantenimiento del negocio.

Habiéndose suscitado la cuestión relativa a si a las operaciones descritas podría resultar de aplicación el régimen fiscal especial contenido en el antiguo Capítulo VIII del Título VII del TRLIS se encargó de precisar la DGT que, con carácter general, la aplicación del régimen fiscal especial requiere que el patrimonio segregado constituya una rama de actividad diferenciada de otra rama que asimismo permanezca en la entidad escindida. En el presente caso concreto se producía dicha circunstancia, en la medida en que la actividad segregada constituida por el negocio hipotecario contaba con medios personales y materiales diferenciados de la actividad bancaria minorista que permanecía en la entidad escindida, si bien se contaba con la particularidad de que la propia actividad bancaria minorista había sido aportada con carácter inmediato a la operación de segregación anterior. No obstante, teniendo en cuenta la circunstancia de que la actividad desarrollada por las sucursales no fue creada ad hoc para cumplir este requisito (sino que se venía desarrollando en el tiempo), unido al hecho de que la operación planteada contase con una motivación económica al margen de la fiscal, se podía considerar que la operación de escisión parcial impropia cumplía los requisitos exigidos en el TRLIS para la aplicación del régimen fiscal especial. Por otra parte, la propia configuración del concepto de rama de actividad no se vería alterado por el hecho de que, por motivos legales, no fuese posible traspasar algún activo o pasivo residual.

En relación con la valoración fiscal de las acciones de la entidad B, una vez realizadas ambas operaciones, la misma deberá coincidir con el valor que tenía la rama de actividad constituida por las sucursales y que han sido objeto de aportación. De este modo, aún cuando la operación de escisión parcial impropia no lleve consigo una reducción de capital en el ámbito mercantil, en el ámbito contable la misma producirá una reducción del valor de la participación que A ostenta en B, de manera que dicha participación se valorará contablemente por el valor neto contable de los activos y pasivos que se traspasan a B con ocasión de la operación de segregación de las sucursales. Igual valoración corresponderá en el ámbito fiscal, siempre que no exista diferencias de valoración contable y fiscal de dichos activos y pasivos. Dicho valor deberá tenerse en cuenta a los efectos de la transmisión posterior del 50% de dicha participación.

Y, en relación con la cuestión relativa a la concurrencia de un motivo económico válido, estima la DGT que esta clase de operaciones se realizan con la finalidad de que, entidades con similitud en su perfil de negocio, con presencia destacada en la banca comercial y colaboración ya iniciada en 2008, incrementen la misma a través de un negocio bancario coparticipado al 50%. Esta estructura permitiría ampliar dicho negocio mediante la adquisición futura de sucursales excedentarias de las cajas de ahorros, aprovechando un banco ya existente con la correspondiente licencia bancaria. Asimismo la implantación de esta medida lleva aparejado un acuerdo de financiación del vehículo y abre una vía de mantenimiento del negocio. Y estos motivos fueron considerados económicamente válidos a los efectos de lo previsto en el antiguo art. 96.2 del TRLIS.

Por su parte, mediante Resolución de 28 de abril de 2011 analizó la DGT el régimen tributario aplicable a un proceso de fusión de tres cajas de ahorros dominantes de sendos grupos fiscales para la constitución de una nueva entidad, con disolución sin liquidación de las cajas absorbidas, reconociendo el citado Centro Directivo que nos hallamos en presencia de una sucesión a título universal en la que las sociedades absorbidas tienen derecho a tributar con sus sociedades dependientes según el régimen de consolidación fiscal, al haber optado en su momento por su aplicación, produciéndose la transmisión de dicho derecho a la nueva sociedad resultante de la fusión desde el instante en que tiene efectos la operación de fusión.

IV. LA EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL Y DEL TRIBUNAL SUPREMO.

Mediante Sentencia de 16 de febrero de 2011 la AN analizó un supuesto en el que tanto la Inspección como el TEAC negaron la aplicación del presente régimen especial argumentando, en primer lugar, que no se había probado que la escisión se refiriese a una rama de actividad. Sin embargo en la valoración se tuvo en cuenta el fondo de comercio como integrante de una rama de actividad. Y, en base a ello, declaró la AN que lo transmitido constituía una unidad económica. En efecto, a juicio del citado órgano judicial constituye un motivo económico válido para aplicar el régimen fiscal especial por escisión en el Impuesto sobre Sociedades la división del patrimonio común y la separación de los socios de la sociedad escindida con atribución de la rama de actividad segregada.

Asimismo estimaron la Inspección y el TEAC que no se cumplían los requisitos necesarios para la aplicación del presente régimen especial debido a la falta de proporcionalidad existente en la atribución de participaciones a los socios. Sin embargo, tal y como precisó la AN, dicha proporcionalidad sólo se exige respecto a las escisiones totales y no a las parciales. Siendo el requisito de la proporcionalidad común a la normativa societaria y a la fiscal, la calificación del Registrador Mercantil ha de vincular a la Administración tributaria.

La entidad interpuso pues recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAC en relación con la liquidación girada por la Inspección efectuada a la citada operación acogida al régimen fiscal especial de fusiones previsto en el antiguo TRLIS que la parte actora había aplicado a una escisión parcial. Como ya se ha indicado la Administración estimó que no existía rama de actividad en el conjunto de elementos transmitidos, de manera que no procedía la aplicación del citado régimen fiscal especial, Y, con carácter adicional, se argumentó que dicha operación no se había llevado a cabo por un motivo económico válido.

De entrada la AN analiza la consideración de rama de actividad al objeto de la escisión de cara a su acogimiento al régimen fiscal especial de fusiones y escisiones, entendiendo por rama de actividad aquella en la que el patrimonio segregado constituye una unidad económica y permite por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la entidad adquirente.

Por último, frente a la argumentación esgrimida por la Inspección para la no aplicación del régimen en el sentido de que no se realizó por un motivo económico válido sino para la división del patrimonio y para la separación de los socios con atribución de la rama de actividad, afirma la AN que la carga de la prueba del motivo económico no puede ser atribuida absolutamente a la sociedad, tal y como exigía la Inspección, que no calificó los negocios realizados como anómalos. A juicio de la AN el hecho de que la opción elegida implicase un ahorro fiscal no es determinante de cara a considerar que el motivo económico no es válido, habiéndose llevado a cabo la operación entre empresas independientes y produciéndose una real transmisión de activos. De este modo para la AN procedía la estimación del recurso y la anulación de la liquidación.

En relación con el concreto supuesto planteado señaló la AN que, para que lo transmitido se puede considerar rama de actividad, ha de cumplir lo siguiente. Ante todo, y por lo que res-

pecta al alcance de la noción, estima el citado órgano judicial que se trata de un concepto jurídico indeterminado que entraña, no ya sólo la concurrencia de un presupuesto fáctico, sino también la incorporación de elementos o juicios de valor. En el presente caso se ha de recordar que el TEAC rechazó la consideración de rama de actividad de los activos transmitidos por falta de prueba. De este modo a juicio de la AN faltaba un razonamiento coherente relativo a la inidoneidad de los activos descritos en la escritura de cesión para configurar una rama de actividad.

En el escrito de demanda la demandante había desarrollado una exposición razonada y argumentada acerca de la concurrencia de los requisitos mercantiles y fiscales de "unidad económica" y "rama de actividad" que la Administración pasó por alto, al igual que sucedió con la calificación del Registrador mercantil, considerándose que la operación es correcta desde un punto de vista mercantil, ya que se inscribió en el Registro Mercantil como escisión, presumiéndose válido y exacto lo inscrito en dicho Registro.

A mayor abundamiento las valoraciones periciales efectuadas partían del hecho de que lo que constituía el objeto de su valoración no era una mera suma de activos y pasivos, sino una rama de actividad diferenciada, ya que de lo contrario no habría sido procedente ni preciso valorar de forma autónoma el fondo de comercio, elemento patrimonial que no sólo resulta predicable de una empresa como tal o, al menos, de un conjunto de elementos capaces de funcionar por sí mismos.

En relación con la presunción de que la operación se realizase con fines de fraude o evasión fiscal sostiene la AN que dicha cuestión igualmente ha de quedar plenamente acreditada por la Administración, enervando la finalidad organizativa o comercial en la que se fundan las decisiones empresariales de este tipo, sin que pueda confundirse lo anterior con el aprovechamiento de determinadas ventajas fiscales mediante los mecanismos tributarios previstos.

Igualmente el principio de neutralidad fiscal de las operaciones societarias de fusión, escisión, aportaciones de activos o canje de valores se fundamenta en la presunción de que, como ya sabemos, nos hallamos en presencia de operaciones neutras desde un punto de vista tributario, ya que el resultado de la operación no produce el surgimiento de un beneficio o de pérdida entre lo que se da y aquello que se recibe que deba ser gravado en dicho momento, motivo por el cual tiene lugar el establecimiento de un régimen fiscal de diferimiento de la tributación al instante en que se manifieste, eventualmente, la plusvalía con ocasión de la realización de una futura enajenación.

Téngase presente además que las operaciones de reestructuración empresarial (fusiones, escisiones, canje de valores y aportaciones de activos), además de por su evidente valor estratégico, se caracterizan por la generación de importantes plusvalías. Y, a través de la citada Sentencia de 16 de febrero de 2011, a la que podría añadirse además la de 9 de marzo de ese mismo año, la AN profundiza en el estudio del concepto de "motivo económico válido", que permite diferir la tributación en dichas plusvalías, reforzando así la doctrina de la DGT a la luz de la cual se estima que la fiscalidad no debe suponer un impedimento para acometer la realización de estas operaciones de reestructuración empresarial.[36]

[36] Tal y como declaró la AN en la citada Sentencia de 16 de febrero de 2011 "*(…) Aun cuando no fuera necesaria la acreditación acerca de las razones en virtud de las cuales se escoge una forma jurídica menos gravosa, la demanda ofrece una explicación complementaria, que a la Sala le resulta satisfactoria –impresión que queda robustecida ante el silencio, también en este punto, de la contestación a la demanda–, en lo relativo a la elección no sólo de la forma de la escisión parcial examinada, sino al iter seguido para la consecución de ese resultado final, analizando los negocios o pasos intermedios, siendo a tal efecto convincente la afirmación que se contiene en el folio 110 de la demanda –sobre la que, tampoco en este caso, hay réplica de la contraparte– en relación con la necesidad de acudir a la adquisición previa de acciones de la sociedad que se trataba de escindir y la posterior segregación de la rama de actividad con adjudicación a dicha entidad R, para preservar el mantenimiento de las patentes cedidas a la escindida por terceros, como A., empresa competidora del grupo R, que incluían cláusulas de prohibición de cesión a terceros sin consentimiento del*

Como ya sabemos la aplicación del régimen fiscal especial previsto en el antiguo Capítulo VIII del Título VII del TRLIS permitía diferir la tributación de las plusvalías que se manifestasen en la realización de esta clase de operaciones, siempre que existiese un motivo económico válido para acometer la reestructuración y no se hubiese realizado con la finalidad de fraude o evasión fiscal. La razón de ser última del presente régimen, tal y como se ha encargado de poner de manifiesto la DGT, no es otra que la fiscalidad no suponga un impedimento para acometer la realización de estas operaciones de reestructuración empresarial necesarias o convenientes por otros motivos tales como los organizativos, financieros, operacionales, etc.

Pues bien, dada la importancia estratégica derivada de la realización de esta clase de operaciones de reestructuración, y teniendo en cuenta, además, las importantes plusvalías que en las mismas se ponen de manifiesto, los contribuyentes se vienen preocupando de planificar y justificar de manera adecuada la existencia del referido motivo económico válido, frente a la postura adoptada por la Administración tributaria, consistente en presumir, en determinadas actuaciones, la inexistencia o incluso la simulación del mismo.

a AN, a través del citado pronunciamiento de 16 de febrero de 2011 (al que podría añadirse asimismo otro de 9 de marzo de 2011) trató por tanto de delimitar las relaciones y conflictos susceptibles de llegar a plantearse en este tema entre los contribuyentes y la Administración tributaria. El citado órgano judicial manifestó su preocupación acerca de la tendencia adoptada por la Administración tributaria consistente en acudir con excesiva frecuencia a las llamadas cláusulas antifraude, pensadas para combatir situaciones de elusión fiscal mediante el empleo de formas jurídicas desacostumbradas o manifiestamente inidóneas para la consecución del fin económico perseguido en teoría[37]. Y ello con independencia de la necesidad existente de entrar a concretar un concepto jurídico indeterminado como es el de "motivo económico válido" al que se refería el antiguo art. 96.2 del TRLIS. En este sentido se ha de reconocer que toda doctrina que ayude a concretar un concepto jurídico indeterminado como el de "motivo económico válido" recogido en el citado art. 96.2 del RDLeg. 4/2004 resultaba conveniente siempre y cuando la misma se elabore desde una óptica prudente.

De acuerdo con lo declarado por la AN a través de las citadas Sentencias, no cabe identificar beneficio fiscal con la presunción de fraude, argumentándose al respecto que, de haber utilizado el contribuyente una alternativa u opción económica distinta, se hubiese tributado más[38]. En su Sentencia de 16 de febrero del 2011 la AN no apreció, tras analizar el caso concreto, la existencia de un negocio anómalo, simulado o fraudulento, carente de toda concordancia entre lo querido y lo formalmente exteriorizado, lo que supondría la base para la aplicación de la norma limitativa establecida en el antiguo art. 96.2 del TRLIS (anterior art. 110.2 de la LIS de 1995, lo que conllevaría la denegación de la aplicación del beneficio fiscal en cuestión. Para el citado órgano judicial los cambios del citado art. 110 sólo afectaron a la prueba, siendo bastante con la concurrencia de alegación fundada del motivo (causa válida y concorde con la manifestada) aunque no sea prueba plena.

cedente, por lo que si la operación se hubiera instrumentado del modo sugerido por la Inspección, esto es, escisión parcial dentro del originario ámbito social, con adquisición ulterior a los socios por parte de R, esto es, mediante un negocio jurídico que no implicase de suyo una sucesión universal de derechos y obligaciones, dicho competidor A podría haber resuelto tales contratos de cesión de patentes, riesgo que no es impensable y que sólo podría conjurarse mediante el empleo de un negocio jurídico que conllevara la sucesión universal, que, según la tesis del recurrente, sólo es posible acudiendo a las operaciones de fusión o escisión".

[37] Concretamente llegó a denunciar la AN en la citada Sentencia la existencia "*de una preocupante tendencia en la Administración tributaria al abuso de las cláusulas antifraude provenientes de la legislación comunitaria, y que han sido concebidas para combatir situaciones de elusión fiscal, mediante formas jurídicas manifiestamente inidóneas para el fin económico*".

[38] En este sentido la AN aludió a la existencia de una tendencia a la "*identificación entre beneficio fiscal y presunción de fraude, así como (…) a la asimilación del concepto de fraude con la idea de que, si se hubiese empleado otra forma jurídica diferente, se habría tributado más, interfiriéndose sobre el principio de la autonomía de la voluntad*".

En efecto la AN consideró que la Administración, por los procedimientos que la legitiman (y, en concreto, el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras) había formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, siendo ella la que habría de sostener la carga de la prueba, ya que es ella quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta. Y, siguiendo el criterio de la Administración, cualquier motivo económico resultaría inválido siempre que se encontrara una opción que determinara un gravamen superior.

La AN no estaba de acuerdo con la línea interpretativa adoptada por la DGT de la "economía de opción a la inversa" la cual, a su juicio, resulta contraria tanto al principio de la autonomía de la voluntad del art. 1255 del Código Civil como a la libertad de empresa consagrada en el art. 38 de la Constitución. Al amparo de las premisas defendidas por la Inspección de los tributos, en el concreto supuesto analizado por la AN a través de los citados pronunciamientos un negocio lícito, válido, querido por las partes y con total ausencia de violencia sobre las formas jurídicas podría conducir a la privación del régimen de diferimiento en las operaciones societarias siempre y cuando resultase posible hallar una alternativa igualmente válida pero más gravosa para el contribuyente. Tal y como precisó la AN "*El uso de la cláusula antifraude por la Administración debe ser excepcional, sin que sea precisa una prueba plena, bastando que el contribuyente alegue de forma razonable la existencia de motivos económicos válidos que, por principio, deben presumirse en todo negocio celebrado al amparo de la libertad de pactos*".

Por su parte mediante Sentencia de 9 de marzo de 2011 la AN afirmó que en la apreciación de la existencia de motivo económico en fusiones los cambios del antiguo art. 110 de la LIS sólo afectaron a la prueba siendo suficiente con la alegación fundada del motivo (causa válida y concorde con la manifestada), a pesar de no sea prueba plena en relación con la realización de una operación de escisión para posterior transmisión del bloque comercial escindido. Ya en su Sentencia de 7 de abril de 2011 declaró el TS que aquella fusión que se realiza para compensar bases imponibles negativas entre las fusionadas no es motivo económico válido que permita aplicar el régimen especial.

Téngase presente además a este respecto que, como ya se ha indicado, el régimen especial de fusiones no constituye un beneficio tributario que exija una interpretación estricta y una aplicación restrictiva, sino un tratamiento tributario peculiar que procede cuando se realizan operaciones de reestructuración de empresas. Y, en este sentido, es obligado entender que no se trata tampoco de un tratamiento de incentivo de la organización racional y eficiente de las empresas relacionadas, sino que su justificación es no mantener obstáculos fiscales a esa reestructuración empresarial. Quiere decirse con ello que el citado tratamiento peculiar, más que una concesión, tiene su fundamento en motivos de justicia y de racionalidad.

Con posterioridad, mediante Sentencia de 5 de mayo de 2011, la AN analizó en el presente caso una operación de escisión de una sociedad dedicada al arrendamiento de locales y naves en dos sociedades, cada una de ellas participada al 100% por uno de los dos matrimonios que eran socios de la escindida. En el presente caso el motivo aducido por la entidad fue el de evitar discrepancias sobre la gestión de la sociedad entre los dos socios.

De conformidad con lo declarado por la AN en el concreto supuesto analizado no resultaba admisible la aplicación retroactiva de la modificación del art. 110.2 de la antigua LIS por la Ley 14/2001, incumbiendo a la sociedad escindida acreditar que la escisión se llevó a cabo por motivos económicos válidos y no por ahorro fiscal. Sin embargo la carga de la prueba no puede ser atribuida de manera absoluta a la entidad. Y, en el concreto supuesto examinado, la Inspección se limitó a rechazar la motivación de la entidad, sin acudir a ninguna calificación de negocio anómalo o de fraude de ley y sin justificar o fundamentar el rechazo de las argumentaciones de la entidad.

A juicio de la AN tanto la Inspección como el TEAC aplicaron una presunción *iuris et de iure* de inexistencia de motivo económico válido, frente a lo cual la recurrente razonó en la demanda los motivos económicos determinantes de la escisión total, aceptados por el Tribunal en su integridad. Tal y como afirma la AN "*Con tal de que el negocio aspire razonablemente a la consecución de un objetivo empresarial debe decaer la idea de que la operación tiene como objetivo el fraude o la evasión fiscal*".

Finalmente en su Sentencia de 1 de junio de 2011 la AN no apreció la concurrencia de motivo económico válido para aplicar el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores tratándose de una operación de escisión total, concluyendo el citado Tribunal que procedía incrementar la base imponible computando a valor de mercado y no según su valoración contable los elementos transmitidos en la operación. Tal y como recuerda la AN en la citada Sentencia "*(…) El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de los empresarios sobre operaciones de reorganización cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso, la fiscalidad quiere tener un papel central. Por el contrario, cuando la causa que impulsa la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal, al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial (…) Incumbe a la sociedad escindida -y, por ende, a la recurrente como su sucesora-, acreditar que la escisión se llevó a cabo por motivos económicos válidos, lo que exige un esfuerzo, por mínimo que sea, de que dicha operación no tuvo como objetivo único o principal el ahorro fiscal, sino que obedece a dar cumplimiento a una necesidad empresarial sentida, en los términos ya vistos, sea en el orden organizativo, comercial, financiero, de ahorro de costes, de distribución o del orden que sea preciso, pues en la definición de los motivos válidos hay gran amplitud, potencialmente indefinida, de posibilidades*".

Tampoco apreció la AN la existencia de motivo económico válido cuando lo que se pretendía era conseguir un mayor porcentaje en el accionariado (Sentencia de 12 de junio de 2014), así como en el caso de una concreta operación cuya finalidad era únicamente integrar en una única estructura empresarial la gestión de las marcas junto con la dirección y gestión de las entidades productoras y de comercialización, objetivo este último que, a juicio del Tribunal, no se llegó a lograr al estar repartida entre dos sociedades y debido a que la finalidad real era que no tributara el beneficio por venta de parte de la marca, al haberse revalorizado según el art. 103.3 LIS (Sentencia de 18 de octubre de 2012) y tratándose de una operación de escisión total en cuatro sociedades que sólo constituyó un reparto de patrimonio entre grupos familiares, desarrollándose una actividad de arrendamiento de viviendas y locales (Sentencia de 14 de marzo de 2013).[39]

[39] En esta misma línea consistente en rechazar la existencia de motivo económico válido véanse asimismo los siguientes pronunciamientos de la AN: Sentencia de 29 de noviembre de 2012, relativa a una operación destinada a la aparición de tres fondos de comercio y en la que el valor de los bienes adquiridos era muy superior al precio de adquisición de las participaciones, existiendo una renta positiva que no originaba cantidad deducible; Sentencia de 25 de abril de 2013, relativa a una sociedad escindida que no tenía empleados ni oficina ni local, situándose en el IAE dentro del Epígrafe 9999 "otros servicios", al no haber rama de actividad y reparto de un patrimonio, existiendo un motivo lícito que, sin embargo, no era económico válido al no haber finalidad organizativa; Sentencia de 30 de mayo de 2013, referente a la creación de una sociedad holding que era dominante del grupo, teniendo una sociedad holandesa de forma indirecta las acciones a través de otra constituida por ella; Sentencia de 19 de septiembre de 2013, relativa a una compensación de bases negativas en relación con la cual la necesidad de financiación y liquidez ya había sido satisfecha antes con ampliación de capital con canje de valores acogido al régimen especial; y Sentencia de 31 de octubre de 2013, relativa a operación a través de la cual se pretendía vender la actividad conservando los inmuebles en una sociedad de nueva creación controlada. Adviértase que, en definitiva, en este conjunto de operaciones se trataba de actuaciones relativas a meras distribuciones del patrimonio, esto es, operaciones en las que la principal finalidad perseguida no era otra que compensar pérdidas o lograr la obtención de un mayor porcentaje en el accionariado, no aumentándose la productividad ni la posición de competitividad internacional. Esta fue la conclusión alcanzada, entre otras, en las Sentencias de la AN de 6 de febrero, 20 de marzo y 12 de junio de 2014.

Por el contrario la Sentencia de la AN de 27 de marzo de 2014 reconoció la existencia de motivo económico válido en un supuesto en el que las desavenencias entre socios no constituía *per se* indicativo de fraude, que es algo que debe probar la Administración, habiendo proseguido las sociedades resultantes de la escisión total el desarrollo de su actividad. Estima además el citado órgano judicial en su Sentencia de 29 de mayo de 2014 que, existiendo rama de actividad y, por ende, motivo económico, resulta irrelevante la venta posterior a la escisión del negocio que permaneció en la sociedad escindida.[40]

En definitiva al amparo de la jurisprudencia de la AN partiendo de la doctrina elaborada por el TJUE interpretando el alcance del art. 11.1.a) de la Directiva, los Estados miembros pueden negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de aquella o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. El hecho de que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene tal objetivo. Y, a tal efecto, cuando lo que se enjuicia es la posible aplicación de un beneficio fiscal regulado en la norma tributaria que la Inspección consideró que no resultaba aplicable por incumplimiento de los requisitos exigidos por la norma para la obtención de dicho beneficio no cabe apreciar la existencia de una norma eludida ni una norma de cobertura, sino simplemente la opción por un régimen fiscal especial que la Inspección estimó que no procedía su aplicación al no cumplirse los requisitos exigibles, siendo evidente que corresponde a la Administración, a través de la correspondiente inspección, comprobar el cumplimiento de tales presupuestos[41].

Dentro del ámbito de la reciente jurisprudencia del TS la Sentencia del Alto Tribunal de 30 de enero de 2014 concluyó que existe motivo económico válido en un supuesto de escisión total en dos bloques, inmobiliario y comercial, transmitidos a sociedades de nueva creación, en contra del criterio adoptado por la Inspección, que consideraba que existía la intención de transmisión inmediata a otra sociedad del bloque comercial. Por su parte la Sentencia del Alto Tribunal de 24 de febrero de 2014 considera como motivo económico válido a efectos de la aplicación del régimen especial la divergencia existente entre los socios y el consiguiente bloqueo en la toma de

[40] Tal y como precisa además la AN en su Sentencia de 18 de junio de 2014, la escisión surte efectos desde su inscripción registral, pudiendo estimarse que aquella responde a la existencia de un motivo económico válido cuando se escinden en tres sociedades tres ramas de actividad, a saber, almacén, promoción inmobiliaria y explotación de aparcamientos. Se ha de aplicar pues el régimen fiscal especial por escisiones cuando una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y lo transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación económica no superior al 10% del valor nominal y, en su defecto, de uno equivalente resultante de su contabilidad. El fin de la operación no puede ser meramente fiscal, surgiendo los efectos fiscales de la operación de escisión en el momento de la inscripción en el Registro Mercantil de dicha operación. En la sucesión a título universal de sociedad se transmite a la adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitida pendiente al adoptarse el correspondiente acuerdo y los resultados de las actividades realizadas por las extinguidas se imputan a ellas, cualquiera que fuera la fecha a partir de la cual sus operaciones se consideran realizadas a efectos contables por cuenta del adquirente. Igualmente reconoce la AN la existencia de motivo económico válido en las siguientes operaciones: operación de escisión por separación conyugal de los socios, continuando la actividad, sin que la Administración haya probado fraude o evasión (Sentencia de la AN de 19 de septiembre de 2013); operación en la que existe rama de actividad, careciendo de relevancia la venta posterior a la escisión del negocio que permaneció en la sociedad escindida (Sentencia de la AN de 29 de mayo de 2014); operación de escisión en tres sociedades de tres ramas de actividad relativas a almacén, promoción inmobiliaria y explotación de aparcamientos (Sentencia de la AN de 18 de junio de 2014); operación de escisión parcial de una de las dos fábricas que tenía una entidad creando una nueva sociedad a la que se aportan los activos y pasivos que después es vendida, no habiéndose calificado dicho negocio como simulado o realizado en fraude de ley y no habiéndose demostrado la existencia de "relación torticera" entre la escisión y la venta (Sentencia de la AN de 20 de noviembre de 2014);

[41] Véase en este sentido la Sentencia de la AN de 30 de octubre de 2014.

decisiones de la entidad, además de las razones organizativas que puedan concurrir y de disminución de costes. Tal y como se encarga de recordar de entrada el Alto Tribunal la alusión a la existencia de motivos económicos válidos no es extraña al régimen fiscal especial previsto con anterioridad a la reforma operada por la Ley 14/2000, ya que la misma se contenía ya en la Directiva 90/434/CEE, cuyo art. 11.1.a) disponía que *"Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los Títulos II, III y IV o retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones: a) Tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1.º no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal"*.

A mayor abundamiento la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas que, como ya se ha analizado, introdujo en nuestro ordenamiento el régimen especial para las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, señalaba expresamente en su Preámbulo que la norma tenía como finalidad la incorporación al Derecho interno de la normativa comunitaria y que, aun tratándose de ámbitos diferentes, nacionales en un caso y transnacionales en el otro, los principios que inspiran el régimen comunitario resultan igualmente aplicables a las operaciones internas. Incluso ya la redacción originaria del art. 110.2 de la antigua Ley 43/1995 permitía valorar la ausencia de motivos económicos válidos en la operación como un indicio de que la misma se había llevado a cabo con el propósito de fraude o de eludir el pago de un tributo. En otro caso, es decir, si se estimase que la regulación interna exigía que la Administración probase la existencia de fraude de ley en las operaciones societarias analizadas sin tomar en consideración la presencia de motivos económicos válidos, podría terminar produciéndose la vulneración del principio comunitario de libre concurrencia en el mercado, ya que situaría a las empresas españolas en situaciones inferiores de competitividad con relación a otras empresas de ámbito transnacional.

En esta misma línea la Sentencia del TS de 16 de mayo de 2013 reconoció la existencia de motivo económico en un concreto supuesto atendiendo al proceso más amplio de reorganización de un grupo, teniendo presente además la existencia de un informe pericial que, partiendo de la contabilidad de la absorbente, había concluido en el concreto supuesto de autos planteado que había ventajas que superaban la compensación de las bases imponibles, con incremento de la cifra de negocios y reducción de gastos[42]. Otros pronunciamientos del TS a través de los cuales se ha reconocido la existencia de motivo econó-

[42] Afirma el TS en esta Sentencia de 16 de mayo de 2013 que *"Como se dijo en la Sentencia de 8 de marzo de 2012 (…) 'no le correspondía a la Inspección, como mantiene la recurrente, la probanza de la existencia de fraude o evasión fiscal, sino a la recurrente la acreditación de la existencia de motivos económicos válidos para poder acogerse al régimen especial de FEAC en la operación de absorción realizada y ello en aplicación de lo dispuesto en el art. 114 de la LGT (…)"*. La citada Sentencia del TS contiene además unas interesantes reflexiones acerca del alcance de la modificación introducida en su día en nuestro ordenamiento por la Ley 14/2000, señalando a tal efecto que dicha modificación se limitó a *"añadir un requisito estructural, el de que la operación se efectúe por motivos económicos válidos, que antes no se contenía en la letra del precepto, pero virtualmente se requería conforme a su espíritu, pues no en vano es el requisito a que se refiere el artículo 11.1 de la Directiva 90/434/CEE (…) El citado cambio no resultaba ser tan significativo como se podía pensar, pues la estructura del precepto, más que a los requisitos sustantivos para excluir del régimen especial determinadas operaciones, ponía el acento en la cuestión procedimental de la carga de la prueba, en el sentido de que sólo era posible esa exclusión cuando se probara la actividad que parecía referirse a la Administración como sujeto obligado a esa prueba y, por tanto, a padecer la falta de acreditación (…) La redacción que daba la Ley 14/2000 al precepto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se limitaba a ejemplificar supuestos, no enunciados agotadoramente, sino numerus apertus, en que la ley excluye la procedencia del régimen especial de neutralidad con diferimiento, empleando una fórmula análoga a la que expresa la Directiva, en que cabe presumir que la re*

mico válido han sido, por ejemplo, las Sentencias de 28 de junio de 2013, 30 de enero de 2014[43]. En todos ellos quedó probada la existencia de una racionalización de costes, así como una optimización de los ingresos y mejoras en los gastos. Ahora bien tal y como precisa la STS de 12 de diciembre de 2013, lo anterior no significa que la simple reducción de costes y la simplificación de la administración constituya per se motivo económico válido[44].

En cambio señala el TS en su Sentencia de 24 de enero de 2013 que no existe motivo económico válido en aquellos casos en los que solo se pretende tributar menos situando ingresos en unas sociedades u otras y en personas físicas con menor tributación en las ganancias patrimoniales. En esta misma línea se sitúan igualmente las Sentencias del Alto Tribunal de 15 de abril y 20 y 27 de mayo, de 2013. En todas ellas se recoge por tanto que no existe motivo económico válido cuando no hay otro que el beneficio fiscal, esto es, el reparto del patrimonio con coste fiscal nulo, no concurriendo en ningún caso una finalidad reorganizativa y no apreciándose mejoras en el desarrollo de la actividad[45].

Por otro lado subraya el TS a través de la citada Sentencia de 24 de febrero de 2014 que la expresión "principalmente con fines de fraude o evasión fiscal" utilizada por la redacción inicial del art. 110.2 de la Ley 43/1995, que no es sustancialmente distinta de la que usó el citado precepto, tras su reforma por la Ley 14/2000 (relativa a "principal objetivo el fraude o la evasión fiscal") así como tampoco de la que empleaba el art. 11.1.a) de la Directiva 90/434 (referente a "principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal") no equivale al fraude de ley tributaria del art. 24 de la antigua LGT de 1963, entroncando más bien en nuestro Derecho interno con el art. 7.2 del Título Preliminar del Código Civil, que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial.

Estima asimismo el TS que la Inspección de los Tributos, a la hora de probar en sus actuaciones de comprobación e investigación que las concretas operaciones de reestructuración efectuadas ha-

acción del ordenamiento comunitario lo es ante los supuestos de predominio de los fines de fraude o evasión fiscal, coincidentes con aquéllos en que no consten motivos económicos válidos, aunque con la consecuencia añadida de que la carga de justificar la presencia de tales motivos podía entenderse que correspondía ahora, dada la estructura del precepto, al sujeto pasivo del Impuesto que pretendiera acogerse al régimen de neutralidad". Véase a este respecto MAGRANER MORENO, F. J., "La concurrencia del controvertido "motivo económico válido" en las operaciones de reestructuración empresarial (STS 20 de julio de 2014)", Tribuna Fiscal, núm. 277, 2015 (consultado en www.laleydigital.com).

[43] La presente Sentencia analizaba una concreta operación relativa a una escisión total en dos bloques, inmobiliario y comercial, transmitidos a sociedades de nueva creación. El TS rechazó el criterio de la Administración en virtud del cual se estimaba que existía la intención de transmisión inmediata a otra sociedad del bloque comercial.

[44] En el concreto supuesto analizado por el TS a través de la presente Sentencia se trataba de una fusión por absorción en la que la absorbente tenía el 100%, motivo por el cual se otorgaba jurídica a la realidad.

[45] Con carácter adicional descarta el TS la existencia de motivo económico válido en la realización de las siguientes operaciones: aportación efectuada por una sociedad holandesa de acciones de una española de tenencia de valores extranjeros a otra española de nueva creación, sin que hubiera racionalización o reestructuración (STS de 13 de diciembre de 2013); operación destinada a eludir el gravamen de las plusvalías obtenidas en la venta y adquisición de un solar (STS de 18 de noviembre de 2013); absorción de una sociedad sin actividad y con pérdidas por lo que fue procedente la minoración de pérdidas a compensar en ejercicios futuros (STS de 16 de enero de 2014, afirmando el Alto Tribunal en este pronunciamiento que el art. 96.2 del TRLIS constituye una "cláusula antiabuso" que subordina la aplicación del régimen especial de fusiones a la concurrencia de motivos económicos de manera que, no existiendo estos últimos, lo que hay es una infracción directa de tal norma, con la consecuencia de la aplicación del régimen general, permitiéndose en consecuencia la imposición de sanción en el caso de que se intenten invocar los beneficios del régimen de reorganizaciones societarias sin que se cumplan los requisitos del referido precepto); división del patrimonio familiar sin tributación, ya que el hecho de que la escisión sea mercantilmente válida no significa que permita aplicar el régimen especial tributario (STS de 23 de enero de 2014); operación de escisión en tres entidades que no simplifica la administración ni reduce los costes, no excluyendo además la propia estructura societaria la transparencia (STS de 24 de febrero de 2014); y operación consistente en la realización de dos ampliaciones de capital, coincidiendo una de ellas con la distribución de la prima de emisión, efectuándose el canje con la única finalidad de obtener liquidez y no concentrar actividades (STS de 13 de junio de 2014).

bían sido realizadas "principalmente con fines de fraude o evasión fiscal" tal y como exigía el art. 110.2 de la antigua LIS, podía acudir a la prueba de presunciones del art. 118.2 de la antigua LGT de 1963 presumiendo aquella finalidad espuria, en una interpretación teleológica del precepto legal, por la inexistencia de motivos económicos validos en la operación efectuada y desplazando así la carga de acreditar la concurrencia de tales motivos al obligado tributario. Debido precisamente a ello concluyó el Tribunal en el presente caso que la interpretación que la sentencia impugnada realizó del contenido del art. 110.2 de la antigua Ley 43/1995, en la redacción vigente cuando se produjo la escisión total discutida, resultaba conforme a derecho porque la Inspección de los Tributos podía justificar, como lo hizo, la inaplicación del régimen de neutralidad fiscal presumiendo la realización de la operación "principalmente por fines de fraude o evasión fiscal", habida cuenta de la inexistencia de otros motivos económicos en la misma que no fueren los meramente fiscales.

Por otra parte, en tanto en cuanto la expresión "motivos económicos válidos" constituye un concepto jurídico indeterminado susceptible de concretarse caso por caso, resulta admisible la existencia de discrepancias entre los socios que conduzcan a una situación de bloqueo de la compañía y, por ende, que dichas discrepancias puedan constituir un motivo que, desde el punto de vista económico, justifique la operación de escisión.[46]

[46] En cambio, por lo que respecta al motivo alegado de mejoras organizativas como justificación inspiradora de la operación, eliminando los costes de mantenimiento de una sociedad, la escindida, que ya no cumplía ninguna función en la nueva estrategia organizativa (razón respecto de la cual ya la sentencia de instancia estimó que la creación de tres nuevas entidades conllevaba un evidente aumento de coste y organización, sin que se acreditase por ello ningún beneficio concreto para la sociedad, salvo el que pudiera deparar para los socios a nivel individual) concluye el TS que, siendo indiscutible que la simplificación administrativa y el ahorro de costes constituyen con carácter general motivos económicos válidos, en el presente caso el designio de la operación era preponderadamente fiscal, en base a lo cual se terminó desestimando el recurso de casación interpuesto.

V. ALCANCE DE LA NUEVA REGULACIÓN RECOGIDA EN LA LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Tal y como hemos tenido ocasión de precisar con anterioridad el nuevo régimen especial de fusiones viene establecido en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, arts. 76 a 89 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

Desde nuestro punto de vista la novedad principal que presenta la regulación de este régimen especial se concreta en el hecho de que el mismo se convierte en régimen general de tributación de las citadas operaciones de reestructuración, salvo que expresamente se indique lo contrario, a través de la comunicación que tienen que realizar, en todo caso, por cualquier operación de este tipo que realicen. No obstante dicho régimen especial no se aplicará cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, no se aplicará cuando la operación no se efectué por motivos económicos válidos tales como la restructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participen en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Las particularidades del régimen especial en los casos de participaciones de la entidad transmitente y de la entidad adquirente vienen establecidas en el art. 82 de la Ley 27/2014. Como seguramente se recordará el antiguo art. 89 del TRLIS establecía los efectos fiscales a las diferencias resultantes entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios de la entidad adquirente que no se pudieran asignar a elementos específicos, no efectuándose ninguna referencia al fondo de comercio.

Por lo que respecta a las operaciones societarias de fusiones impropias, de acuerdo con la Norma de Registro y Valoración 19 del PGC, surge un fondo comercio. A este respecto el antiguo art. 89.3 del TRLIS establecía que, en determinadas condiciones, el citado fondo de comercio resultaba deducible con el límite de la veinteava parte de su importe. Sin embargo a resultas de la

aprobación de la Ley 27/2014 el fondo de comercio que surge contablemente, al no establecer nada la citada norma, si bien tendrá un valor contable, su valor fiscal, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 78 de la Ley 27/2014, será el que tuviese en la entidad transmitente. Y, dado que en esta sociedad no tenía valor, el valor fiscal del fondo de comercio en la entidad adquirente será de cero euros, no resultando en consecuencia deducible cantidad alguna.

Ha de precisarse además que la Disposición Transitoria Vigésima Séptima de la nueva Ley 27/2014 establece el régimen transitorio de las participaciones en el capital de la entidad transmitente en la adquirente (el cual reproducía el antiguo art. 89.3 del TRLIS), siendo aplicable a las participaciones adquiridas en un periodo impositivo que, en el transmitente, se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015.

En definitiva, con carácter general el régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración presenta las siguientes novedades tras la aprobación de la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades. En primer lugar, este régimen se configura expresamente como el régimen general aplicable a las operaciones de reestructuración, desapareciendo, por tanto, la opción para su aplicación, y estableciéndose una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria de la realización de operaciones que aplican el mismo.

En segundo término, desaparece el tratamiento fiscal del fondo de comercio de fusión, consecuencia inmediata de la aplicación del régimen de exención en la transmisión de participaciones de origen interno, que hace innecesario el mantenimiento de este mecanismo complejo como instrumento para eliminar la doble imposición. Así las cosas cuando una entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente en, al menos, un 5%, no se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva derivada de la anulación de la participación, siempre que se corresponda con reservas de la entidad transmitente. Esta novedad simplifica de manera considerable la aplicación del Impuesto, eliminando la necesidad de prueba de una tributación en otro contribuyente, de difícil cumplimiento en ocasiones, como es el supuesto de adquisición de participaciones a través de un mercado organizado.

Dentro de esta nueva regulación destaca igualmente el establecimiento de manera expresa de la subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas generadas por una rama de actividad, en aquellos casos en los que la misma sea objeto de transmisión por otra entidad, de manera que las bases imponibles acompañarán a la actividad que las ha generado, cualquiera que sea el titular jurídico de la misma.

Finalmente, y por lo que interesa de manera específica al objeto del presente trabajo, se atribuye expresamente a la Administración tributaria la posibilidad de determinar la inaplicación parcial del régimen y la facultad de circunscribir las regularizaciones que pudieran efectuarse al ámbito de la ventaja fiscal obtenida en este tipo de operaciones. De este modo la Inspección de los tributos podrá denegar parcialmente la aplicación del régimen especial de reestructuración empresarial.

Desde nuestro punto de vista, al amparo de esta nueva regulación introducida en el presente régimen especial, en caso de tener previsto llevar a cabo una operación incluida en dicho régimen resultaba necesario entrar a analizar los efectos derivados de su realización antes o después de 1 de enero de 2015. Téngase presente en todo caso que, a resultas de la introducción de una Enmienda durante la tramitación del Proyecto de Ley, se incorporó un régimen fiscal transitorio aplicable a las diferencias de fusión generadas en operaciones de reestructuración realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 27/2014.

VI. REFLEXIONES FINALES.

Con carácter general la cláusula antiabuso específica del régimen de fusiones únicamente ha de resultar aplicable allí donde pueda entenderse

que existe un ilícito tributario que encaje, según la legislación vigente al tiempo de realizarse los hechos enjuiciados, fundamentalmente en la figura del fraude de ley (actual conflicto en la aplicación de la norma tributaria). Ha de tener lugar el sometimiento de la Administración tributaria a los requisitos formales que nuestro ordenamiento jurídico impone cuando se quiere hacer uso medidas generales antiabuso y, en particular, del expediente especial para los supuestos de fraude de Ley o, en la actualidad, conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Se trata de un criterio que contrasta con el adoptado con anterioridad, en virtud del cual la AN acudía, a efectos interpretativos de los conceptos de fraude o evasión fiscal a los que aludía el antiguo art. 96.2 del TRLIS, a la figura del conflicto en la aplicación de la norma, si bien no exigía ningún tipo de formalidad específica y, en particular, el expediente de fraude de ley, que sería el aplicable por razón del tiempo en el que se llevaban a cabo las operaciones enjuiciadas.[47]

Cabe no obstante plantearse hasta qué punto el art. 96.2 del TRLIS constituía un precepto de carácter especial que debía quedar al margen de la aplicación de las normas generales antiabuso previstas por nuestro ordenamiento jurídico–tributario, no siendo preciso acudir a los procedimientos especiales establecidos para ellas.

Con carácter general toda interpretación de la norma antiabuso que pretenda adoptarse sobre la base de conceptos locales de fraude fundamentados en las diferentes tradiciones jurídicas de los Estados miembros de la Unión Europea podría no garantizar la aplicación uniforme de las medidas comunitarias. La concurrencia o no de abuso habrá de analizarse a partir de los objetivos que fija la norma comunitaria (Directiva de fusiones) los cuales, como hemos tenido ocasión de analizar, son de carácter exclusivamente económico. Significa ello que únicamente quedan incluidos dentro del presupuesto de hecho del régimen de fusiones aquellas operaciones que persigan objetivos de carácter empresarial. Y ello al margen de que la operación en cuestión tenga o no una dimensión comunitaria ya que, a pesar de que la normativa comunitaria alude a aquellas operaciones en las que intervienen empresas de dos o más Estados miembros, en la medida en que el legislador ha hecho extensivo el régimen a operaciones de ámbito interno, respecto de la aplicación del régimen a estas segundas deberán aplicarse los mismos criterios que para las operaciones que se regulan en la Directiva.

La ausencia de motivación empresarial como fundamento de la concreta operación de que se

[47] Mediante Sentencia de 22 de septiembre de 2011 la AN declaró la hipotética nulidad de la liquidación tributaria que pudiera dictarse al amparo de lo previsto en el antiguo art. 96.2 del TRLIS si no se hubiera procedido a la incoación de dicho expediente. Tal y como reconoció además la AN a través de la citada Sentencia "*Existe una preocupante tendencia, en la Administración tributaria, al abuso de las cláusulas antifraude provenientes de la legislación comunitaria y que han sido concebidas para combatir situaciones de elusión fiscal a las que se llega mediante la utilización de formas jurídicas desacostumbradas o manifiestamente inidóneas para el fin económico teóricamente perseguido. En especial, esa preocupación alcanza a la expansiva interpretación de los casos en que resulta aplicable la cláusula antifraude que, procedente de la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, encontró su plasmación normativa en el artículo 110.2 de la LIS*". En cambio, en su Sentencia de 22 de junio de 2011 el citado órgano judicial liberó a la Administración tributaria de la obligación de incoación de expediente de fraude de ley; de acuerdo con lo declarado por la AN en este último pronunciamiento "*(…) Para que proceda la declaración de fraude de ley es necesario que la conducta 'presuntamente' dirigida a conseguir la elusión fiscal no pueda ser corregida mediante una adecuada interpretación de las normas reguladoras de los distintos tributos. En el presente supuesto lo que se enjuicia es la posible aplicación de un beneficio fiscal regulado en la norma tributaria (arts. 97 a 110), que la Inspección consideró que no resultaba aplicable por incumplimiento de los requisitos exigidos por la norma para la obtención de dicho beneficio. No existe, por tanto, una norma eludida ni una norma de cobertura, sino simplemente la opción por un régimen fiscal especial que la Inspección estimó que no procedía su aplicación al no cumplirse los requisitos exigibles, siendo evidente que corresponde a la Administración, a través de la correspondiente inspección, comprobar el cumplimiento de tales presupuestos, tal y como se desprende del artículo 110.2 de la LIS que determina que 'Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa (…)' (…) No resulta de la motivación de la resolución que se revisa que los actos realizados por la parte recurrente sean elusivos de una norma imperativa, pues la razón fundamental por la que se priva a la recurrente de los beneficios de la LIS es la inexistencia de motivo económico valido en la operación de escisión total realizada, por lo que es obvio que no existe motivo alguno de anulación que pueda ser predicado de la resolución que se enjuicia*".

trate dejaría a ésta, en principio, al margen de los beneficios que contempla la norma comunitaria. Y, dado que el presente régimen fiscal especial se establece en beneficio de las empresas intervinientes en procesos de reestructuración, tratándose de una concreta operación diseñada a favor de sus socios, dicha operación no tendría cabida en el régimen especial, salvo que para éstos también supusiese una reestructuración empresarial que pudiera obedecer, a su vez, a motivos económicos válidos, circunstancia que no suele concurrir cuando los socios son personas físicas.

A nuestro juicio la adopción de una medida antiabuso no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar su objetivo. Y, tratándose como sucede en el presente caso de una norma destinada a proteger el interés financiero de los Estados miembros, la misma únicamente habrá de aplicarse allí donde a la existencia de una falta de motivación o racionalidad económica se sume la obtención por parte del sujeto pasivo de una ventaja fiscal o, en su caso, de un perjuicio financiero para el Estado miembro en cuestión.[48]

De cualquier manera estimamos que la aplicación del régimen especial de fusiones no puede amparar a aquellas conductas de los contribuyentes destinadas a minorar la carga tributaria. La negativa a su aplicación deriva directamente de la letra y el espíritu de la norma, sin que sea preciso acudir a la figura del fraude de ley y al juicio de ilicitud de la ventaja fiscal obtenida como consecuencia de la utilización de negocios jurídicos realizados por el contribuyente. Dicho régimen especial no puede servir a los solos efectos de evitar o reducir el gravamen que resultaría aplicable a los negocios propios o usuales previstos por el ordenamiento jurídico para lograr un determinado resultado, es decir, como instrumento para el ejercicio de una hipotética economía de opción, cualquiera que sea el alcance que a la misma pudiera otorgarse, en función de la extensión que se atribuya al principio de libertad de pactos.

¿Podrían llegar a concurrir, al amparo de la aplicación de la cláusula antiabuso, motivaciones de carácter económico (no fiscales) que justificasen el recurso a una operación de fusión o escisión y que, sin embargo, no habilitasen la aplicación del presente régimen especial? Pensemos, por ejemplo, en aquellos casos en los que se persigue la obtención de un beneficio no fiscal por parte de los socios pero donde no se produce ninguna reestructuración que permita mejorar actividades empresariales. A nuestro juicio se trataría en el presente caso de unas operaciones que irían en contra de la propia normativa comunitaria.

[48] Recuérdese a este respecto que la transposición a nuestro ordenamiento interno de la cláusula antiabuso requiere la doble exigencia de ausencia de motivo económico (en atención al objetivo instrumental de la Directiva) y existencia de una ventaja fiscal (de acuerdo con el objetivo de limitarse a salvaguardar el interés financiero del Estado miembro).

Referencias

DOCUMENTOS DE INTERÉS

EL CONCIERTO ECONÓMICO VASCO. Una visión Personal

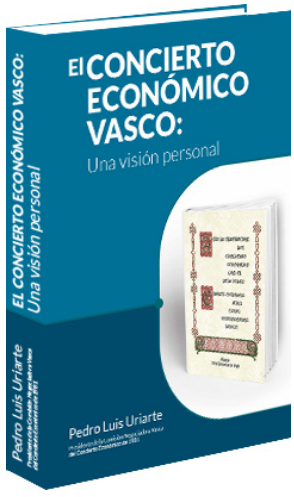
"He desarrollado este proyecto a lo largo de más de dos años, por iniciativa propia con el objetivo de ofrecer una obra divulgativa sobre el Concierto Económico vasco.

Se trata de un material extenso y riguroso, pero de estructura desagregada y sencillo de leer.

Pedro Luis Uriarte
Presidente de la Comisión Negociadora Vasca Del Concierto Económico de 1981"

Enlace a la lectura del libro:

http://www.elconciertoeconomico.com/la-obra/



DECLARACIÓN DE LAS INSTITUCIONES VASCAS EN DEFENSA DEL CONCIERTO ECONÓMICO Y EL CUPO ENTRE EUSKADI Y EL ESTADO

Declaración del Lehendakari, los Diputados Generales de Araba, Bizkaia y Gipuzkoa, y el Presidente de la Asociación de Municipios Vascos (EUDEL), en defensa del sistema de Concierto Económico y el Cupo.

Primero: defendemos el Concierto Económico como pacto político bilateral y componente esencial del Autogobierno vasco.

El sistema de Concierto Económico y el Cupo son más que el instrumento legal que regula las relaciones de orden tributario y financiero entre las Instituciones Vascas y la Administración del Estado.

Todas las Instituciones Vascas: Juntas Generales, Diputaciones Forales, Gobierno Vasco y Ayuntamientos se ven afectadas por este sistema.

Suponen un elemento esencial del pacto político de convivencia entre Euskadi y el Estado Español.

1.- El sistema de Concierto Económico deviene de una realidad histórica anterior al proceso de construcción de lo que hoy es el Estado español.

Su origen se sitúa en los Derechos Históricos del Pueblo Vasco y se fundamenta en el pacto bilateral alcanzado con el Estado tras la abolición foral de 1878.

2.- Este pacto político bilateral actualiza nuestro régimen foral. Supone el reconocimiento contemporáneo de los Derechos Históricos y queda contemplado en el "bloque de constitucionalidad" que conforman la Constitución y Estatuto de Gernika.

3.- El Concierto basa su vigencia presente en la voluntad permanente de Autogobierno y en la capacidad de auto organización de la sociedad vasca y sus Instituciones.

Se caracteriza por su naturaleza pactada o paccionada. Las leyes que regulan el Concierto y las leyes quinquenales de Cupo que Euskadi abona al Estado son leyes pactadas, concertadas.

4.- El Concierto Económico y el Cupo están basados en el principio de bilateralidad, reafirmado en 2002, año en el que Gobierno Vasco y Gobierno Español acordaron el carácter indefinido del Concierto Económico.

5.- Este pacto político bilateral está avalado por la Unión Europea.

El Tribunal de Justicia de Luxemburgo dictó en 2008 la Sentencia que confirma que el sistema tributario del Concierto Económico es acorde con la normativa europea y el Tratado de la Unión.

Segundo: defendemos el Concierto como sistema eficaz y solidario.

1.- El sistema de Concierto Económico implica que las Instituciones Vascas tienen capacidad para regular y recaudar los impuestos necesarios para financiar las competencias asumidas. A su vez, aportamos al Estado en concepto de Cupo, una contribución para financiar las competencias no asumidas, es decir los servicios que el Estado presta en Euskadi.

El Concierto Económico es para las Instituciones Vascas un sistema de riesgo unilateral. Esto es, Euskadi debe aportar siempre el Cupo establecido al Estado, independientemente de la evolución de la recaudación.

En consecuencia, los beneficios o perjuicios derivados de una buena o mala gestión tributaria y presupuestaria en Euskadi corresponderán al conjunto de sus Instituciones y repercutirán en exclusiva sobre la sociedad vasca.

La gestión del Concierto Económico en Euskadi ha seguido siempre los principios de responsabilidad y estabilidad. Euskadi cumple los objetivos de consolidación fiscal, tanto en términos de déficit como de deuda pública. Euskadi ha abonado siempre el Cupo a la Administración del Estado.

El Concierto Económico y el Cupo constituyen un todo inescindible en la configuración del sistema concertado que rige las relaciones tributarias y financieras entre Euskadi y el Estado, no se entiende el uno sin el otro.

2.- Las Instituciones Vascas somos solidarias con el Estado.

La ciudadanía vasca no recibe sino que aporta a las arcas de la Administración del Estado. Euskadi contribuye a través del Cupo a los gastos generales del Estado, así como al Fondo de compensación inter territorial.

La Administración General del Estado registra en su actuación económico-financiera en Euskadi un superávit. La aportación vasca está fijada en el 6,24%, por encima del ratio de población (4,6%) y el de riqueza (6,07%). Euskadi es solidaria, aporta por encima de lo que le corresponde.

Tercero, llamamiento a la responsabilidad y defensa del Concierto:

Hacemos un llamamiento a la responsabilidad de agentes institucionales, políticos, económicos y sociales para que se preserve el consenso y el pacto en torno al modelo de Concierto Económico y Cupo.

Un llamamiento especial a los responsables institucionales y políticos para que sustraigan este asunto de la legítima disputa partidaria y electoral.

El debate sobre el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas no debe buscar explicación a sus eventuales necesidades en el sistema de Concierto Económico, puesto que la viabilidad del modelo de financiación del régimen común no depende del Cupo vasco.

Mantenemos la defensa firme del pacto político bilateral entre Euskadi y el Estado. Manifestamos el máximo respeto al Concierto Económico y el Cupo como instrumento de convivencia política y garantía de bienestar de la sociedad vasca.

Reafirmamos el compromiso de proteger con absoluta firmeza el Autogobierno vasco en general, y el sistema de Concierto Económico en particular.

Vitoria–Gasteiz, 14 octubre de 2015

EUSKAL AUTONOMIA ERKIDEGOKO IRUZUR FISKALARI BURUZKO URTEKO TXOSTEN INTEGRATUA. 2014. URTEA

Eusko Legebiltzarrak, 2013ko irailaren 26an egindako osoko bilkuran, fiskalitateari buruzko eztabaida monografikoaren ondoren, 6. ebazpena onartu zuen. Ebazpen horren arabera, Eusko Legebiltzarrak "beharrezkoa ikusten du Iruzur Fiskalaren Kontra Borrokatzeko Batzordea sortzea. Hiru lurralde historikoen eta Eusko Jaurlaritzaren partaidetzaz, Batzordearen ardura izango da Iruzurraren Kontrako Borrokarako Plan Bateratua egitea, Zerga Koordinaziorako Organoaren barruan (ZKO)".

Era berean, foru aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak beharrezkoa ikusten dute erakundeen arteko elkarlana sendotzea iruzurraren kontrako borrokaren arloan, ekimenen plan bateratuaren bidez. Bertan, hain zuzen ere, abian jarritako bitartekoak eta neurriak aurkeztu eta ebaluatu ahal izango dira aldiro, eta haien eraginkortasuna ere balioetsi ahal izango da.

Iruzur Fiskalaren Kontrako Borrokarako Plan Bateratuak jarduerak eta emaitzak ebaluatzeko helburuak ezarriko ditu, foru ogasunen plan berezi eta osagarriei kalterik egin gabe. Alde horretatik, nabarmendu beharra dago Iruzurraren Kontrako Plan Bateratuan edo foru ogasun bakoitzaren zergak egiaztatzeko planean Euskadiko Iruzur Fiskalaren Kontrako Borrokarako Batzordean bertan adostu diren jarduerak eta lehentasunak hartuko direla kontuan, baita foru ogasun bakoitzarentzat interesgarriak diren jarduera bereziak ere. Hori dela eta, lurralde historiko bakoitzeko plan bereziak plan bateratutik eratorri ahal izango dira, eta inguruabar horrek ez du zertan adierazi emaitzak sendoak ez direnik.

Hain zuzen ere, azaldu egiten da aipatutako plan bateratua egin egingo dela, eta, horretarako, haren irizpide orokorrak zein foru aldundiek garatu direla. Edonola ere, informazioa lortzeko ekimenak, prebentzio ekintzak eta arautzeko eta kobratzeko jardunak hartuko ditu bere baitan.

INFORME ANUAL INTEGRADO SOBRE EL FRAUDE FISCAL EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI. AÑO 2014

El Pleno del Parlamento Vasco, en sesión celebrada el día 26 de septiembre de 2013, tras el debate monográfico sobre fiscalidad, aprobó la resolución número 6 por la que 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)".

Igualmente, las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco han considerado necesario fortalecer la colaboración interinstitucional en la materia de lucha contra el fraude, a través de la elaboración de un plan conjunto de acciones que permita presentar y evaluar periódicamente los medios y las medidas puestas en marcha, a la vez que realizar una valoración de su eficacia.

En el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal se establecen unos objetivos evaluables en actuaciones y resultados, todo ello sin perjuicio de los planes específicos y complementarios de cada una de las Haciendas Forales. En este sentido es importante destacar que el Plan de Lucha contra el Fraude o de comprobación tributaria de cada Hacienda Foral incluye tanto las actuaciones y prioridades que se han consensuado en el seno de la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal de Euskadi como las actuaciones específicas que se consideran de especial interés por parte de cada Hacienda Foral, por lo que los planes específicos de cada Territorio Histórico pueden diferir del Plan Conjunto sin que esa circunstancia deba interpretarse como signo de inconsistencia de los resultados.

En concreto se establece que la elaboración del citado Plan Conjunto se realizará determinando sus criterios generales, así como las actuaciones coordinadas a realizar por las Diputaciones Forales, que en todo caso contendrán acciones de obtención de información, acciones preventivas y acciones de regularización y cobro.

Aipatutako Batzordea Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak 2013ko urriaren 14an hartutako erabakiaren bidez sortu zen. Eztabaidatu ondoren, 2014ko martxoaren 19an, 2014. Urterako Iruzur Fiskalaren Kontrako Borrokarako Plan Bateratua onartu zuen, eta garatu beharreko jardueren ezaugarrien arabera sailkatu zuen, Eusko Legebiltzarrak eskatu bezala.

Iruzur fiskalaren kontrako borrokarako politika eskakizun saihestezina da zerga sistema behar bezala eta elkartasunez ezartzeko orduan. Izan ere, ezinbestekoa da gutxi batzuen elkartasunik ezari aurre egiteko orduan, oso kaltegarria baita euskal herritar guztion ondasun erkideari begira.

Iruzur fiskalaren kontrako borrokarako politika eraginkorra diseinatu eta ezartzeko orduan, honako helburu hauek bete behar dira: herritarrak gai horren inguruan kontzientziatzea eta iruzurrezko jokabideak jazartzea, halakorik egin ez dadin. Horretarako, zergen kudeaketaren, ikuskaritzaren eta diru bilketaren arloko organoek garatutako lana hartu beharra dago kontuan.

Alde horretatik, lurralde historiko bakoitzeko zergei buruzko foru arau orokorrean xedatutakoaren arabera, zerga administrazioek Iruzurraren Kontrako Borrokarako Plana edo zergaz egiaztatzeko plana egingo dute aldian-aldian, eta, erreserbatuak izan arren, informatzeko erabilitako irizpide orokorrak zein diren argitaratu ahal izango da.

Iruzurraren Kontrako Borrokarako Batzordearen Jardunari buruzko Barne Araudiko 7. artikuluan xedatutakoaren arabera, aurreko ekitaldiko emaitzen ebaluazioa amaitu da maiatzean.

Txosten honetan, 2014. urtean zergen kudeaketan, ikuskaritzan eta diru bilketan lortutako emaitzak azaltzen dira, transkribatutako aginduan adierazitakoa betetzeko asmoz. Plan bateratuaren lehen urtea izan denez, balioespen positiboa egin behar dugu, baina, batez ere, garatutakoa kuantifikatzeko moduko datuak eta jarduerak partekatzeko eta homogeneizatzeko egindako ahalegina kontuan hartuta,

La citada Comisión fue creada mediante acuerdo del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi de fecha 14 de octubre de 2013 y tras diversas deliberaciones, el 19 de marzo de 2014 aprobó el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal para el año 2014, clasificado en función del carácter de las actuaciones a realizar, en los términos requeridos por el Parlamento Vasco.

La política de lucha contra el fraude fiscal es una exigencia ineludible de una correcta y solidaria aplicación del sistema tributario y se hace indispensable para atajar la insolidaridad de unos pocos, que produce evidentes perjuicios para el bien común de toda la ciudadanía del País Vasco.

El diseño y aplicación de una eficaz política de lucha contra el fraude fiscal debe perseguir tanto la concienciación de los ciudadanos en esta materia como la persecución de las conductas fraudulentas, con un marcado carácter disuasorio por la labor desarrollada por los órganos de gestión tributaria, inspección y recaudación en este ámbito.

En este sentido, la Norma Foral General Tributaria de cada uno de los Territorios Históricos, dispone que las Administraciones tributarias elaborarán periódicamente un Plan de lucha contra el fraude o de comprobación tributaria, que tendrán carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que los informan.

Según establece el artículo 7 del Reglamento interno de funcionamiento de la Comisión de Lucha contra el Fraude, en el mes de mayo se ha finalizado con la evaluación de los resultados del ejercicio anterior.

En el presente informe se recogen los resultados obtenidos en las actuaciones de gestión tributaria, inspección y recaudación durante el año 2014, dando cumplimiento al mandato contenido en el precepto transcrito. Como primer año de existencia del Plan Conjunto debemos hacer una valoración positiva, sobre todo teniendo en cuenta el esfuerzo realizado en el trabajo de homogeneización y puesta en común de los datos

2014. urterako onartutako plan bateratuan aurreikusi bezala.

Halaber, nabarmendu beharra dago nolako ahalegina egiten duten Batzordean ordezkatutako erakundeek jarduketa arlo bakoitzean zehaztutako helburuak garatzeko eta lortzeko orduan. Oro har, esan dezakegu helburuak betetzeko maila handia izan dela, bai garatutako jardueretan zein lortutako emaitza kuantitatiboetan.

Informazioa eskuratzeko arloari dagokionez, modu berezian aipatu nahi dugu argi eta garbi bultzatu dela aldundien eta Eusko Jaurlaritzaren artean garatutako lankidetza, zergen arloko garrantzia daukan informazioaren eta, batez ere, Eusko Jaurlaritzako sailek duten informazioaren hornikuntzarako mekanismoak arautzeko eta sistematizatzeko orduan. Nabarmendu beharra dago behar besteko oinarriak zehaztu direla, informazioa egonkortasunez, segurtasunez, aldian-aldian eta modu telematikoan emateko. Horrela, bada, azkar eta eraginkortasunez erabili ahal izango da iruzurraren kontrako borrokaren esparruan.

Prebentzio jardueren arloari dagokionez, esan egin beharra dago termino ekonomikoei begira oso zaila dela zenbait neurriren eragina ebaluatzea, haien eginkizuna iruzurrezko jokabideak saihestea delako eta, horren ondorioz, iruzurrik ez egitea. Hori dela eta, nabarmendu beharra dago zeinen garrantzitsuak diren Iruzurraren Kontrako Borrokarako Plan Bateratuaren barruan. Izan ere, zenbait neurriren helburua izango da iruzurra prebenitzea, eta, era berean, eragin handia izango dute urteen joan-etorrian iraunkorrak izango diren emaitza positiboak lortzeko orduan, foru ogasun bakoitzaren diru-sarrera globalei begira.

Azkenik, arautzeko eta kobratzeko arloan, nabarmendu behar dugu foru ogasunek jarduketa irizpideak koordinatu dituztela. Hori dela eta, administrazioetako funtzionarioen arteko lankidetza ere gero eta handiagoa dela kontuan hartuta, erakundeen arteko lankidetza sendotu eta

y actuaciones que permiten cuantificar lo actuado, en los términos previstos en el Plan Conjunto aprobado para el año 2014.

Igualmente hay que destacar el esfuerzo realizado por parte de las Instituciones representadas en la Comisión en el desarrollo y consecución de los objetivos establecidos en cada una de las diferentes áreas de actuación. En términos globales, podemos señalar que el grado de cumplimiento de objetivos ha sido elevado, tanto en términos de actuaciones desarrolladas como de resultados cuantitativos obtenidos.

En lo que respecta al área de obtención de información queremos hacer especial mención al claro impulso que se ha realizado a la colaboración institucional entre las Diputaciones y el Gobierno Vasco para regular y sistematizar los mecanismos de suministro de información con trascendencia tributaria, en particular la obrante en poder de los diversos Departamentos del Gobierno Vasco. Hay que destacar que se han puesto las bases para que la información sea suministrada de forma estable, segura, periódica y por vía telemática, de manera que pueda ser utilizada de forma rápida y eficaz en el marco de la lucha contra el fraude.

Por lo que respecta al área de actuaciones preventivas hay que mencionar que el impacto de las diferentes medidas es de difícil evaluación en términos económicos dado que su función es precisamente evitar las conductas fraudulentas y, en consecuencia, que el fraude no se cometa. Por ello hay que destacar su importancia dentro del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude, reservando un conjunto de medidas tendentes a la prevención del fraude que incidirán en la obtención de unos resultados positivos continuados en el tiempo, en términos de ingresos globales de cada una de las Haciendas Forales.

Por último, en el área de regularización y cobro debemos destacar la coordinación de criterios de actuación por parte de las Haciendas Forales, lo que, unido a la creciente colaboración entre los funcionarios de las distintas Administraciones, ha permitido consolidar la colaboración interins-

ontzat hartu ditzakegun emaitza kuantitatiboak lortu ahal izan ditugu. Plan bateratuko jarduketa arloan, 871 milioi eurotik gorakoak izan dira, hain zuzen ere.

Arlo horretan, batez ere, azpimarratu behar da hiru lurraldeetako ikuskatzaileek Normalkuntza, Dokumentazio eta Azterketarako Sistema Aditua (SENDA) izeneko auditoria-tresna informatikoa erabili dutela. Aplikazioak jarduera ekonomikoak garatzen dituzten zergadunen sistema informatikoak egiaztatzea du helburu. Hiru foru ogasunek tresna hori erabili dutenez, Euskadiko zergadun guztiak egiaztatzeko jarduketetan ezartzen diren auditoria-probak homogeneizatu egin ahal izan dira praktikan.

titucional y obtener unos resultados cuantitativos que podemos considerar positivos y que, en el ámbito de actuación del Plan Conjunto, superan los 871 millones de euros.

En particular, en esta área hay que destacar la utilización, por parte del personal inspector de los tres territorios, de la herramienta de auditoría informática denominada Sistema Experto de Normalización, Documentación y Análisis (SENDA). Es una aplicación orientada a la verificación de los sistemas informáticos de los obligados tributarios que desarrollan actividades económicas. El uso de esta herramienta por parte de las tres Haciendas Forales supone en la práctica una homogeneización de las pruebas de auditoría que se establecen en las actuaciones de verificación de todos los obligados tributarios del País Vasco.

http://www.ogasun.ejgv.euskadi.eus/contenidos/informacion/lo_ultimo/es_lu_dat/adjuntos/150526 Informe anual integrado fraude fiscal 2014 versión para publicar.pdf

EUSKAL AUTONOMIA ERKIDEGOKO IRUZUR FISKALAREN KONTRAKO BORROKARAKO PLAN BATERATUA: IRIZPIDE OROKORRAK ETA 2015. URTERAKO EKINTZA KOORDINATUAK.

Eusko Legebiltzarrak 2013ko irailaren 26an egindako osoko bilkuran, fiskalitateari buruzko eztabaida monografikoaren ondoren, 6. ebazpena onartu zuen. Ebazpen horren arabera, Eusko Legebiltzarrak beharrezkoa ikusten du *"iruzur fiskalaren kontra borrokatzeko batzorde bat sortzea. Hiru lurralde historikoen eta Eusko Jaurlaritzaren parte-hartzearekin, Batzordearen ardura izango da Iruzurraren kontrako Borrokarako Plan Bateratua egitea, Zerga Koordinaziorako Organoaren barruan (ZKO)"*.

"Eusko Legebiltzarrak iritzi dio erakundeen arteko elkarlana indartu beharra dagoela iruzurraren kontrako borrokan. Horretarako, ekintza bateratuen programa erabiliko da, aukera emango duena martxan jarritako baliabideak eta neurriak aurkezteko, neurriok aldian behin aztertzeko, eta horien eraginkortasuna neurtzeko" halaxe xedatu da aipatutako ebazpenean.

Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratuak jarduerak eta emaitzak ebaluatzeko helburuak ezarriko ditu, kalterik egin gabe foru ogasunen ikuskatzeko plan berezi eta osagarriei.

Zehazki ezartzen da aipatutako Plan Bateratua egingo dela bere irizpide orokorrak ezarriz eta foru aldundiek egin beharreko jarduera koordinatuak zehaztuz. Edozein kasutan, bere baitan hartuko ditu informazioa lortzeko ekimenak, prebentzio ekintzak eta arautzeko eta kobratzeko jardunak.

2013ko urriaren 14an sortu zen Batzordea, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren erabakiaren bidez. Haren xedea Euskal Autonomia Erkidegoko eta haren lurralde historikoetako erakundeak etengabe lankidetzan aritzea eta biltzea zen, iruzurraren kontrako hiru foru-ogasunetako borrokaren

PLAN CONJUNTO DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL DEL PAÍS VASCO, QUE CONTIENE LOS CRITERIOS GENERALES Y LAS ACTUACIONES COORDINADAS A REALIZAR DURANTE EL AÑO 2015.

El Pleno del Parlamento Vasco, en sesión celebrada el día 26 de septiembre de 2013, tras el debate monográfico sobre fiscalidad, aprobó la resolución número 6 por la que 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)"*.

En la citada resolución se señala que *"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 el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal se establecerán unos objetivos evaluables en actuaciones y resultados, todo ello sin perjuicio de los planes específicos y complementarios de Inspección de cada una de las Haciendas Forales.

En concreto se establece que la elaboración del citado Plan Conjunto se realizará determinando sus criterios generales, así como las actuaciones coordinadas a realizar por las Diputaciones Forales, que en todo caso contendrán acciones de obtención de información, acciones preventivas y acciones de regularización y cobro.

La Comisión fue creada mediante acuerdo del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi de fecha 14 de octubre de 2013, como un órgano permanente de encuentro y colaboración entre las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Territorios Históricos para coordinar de

jarduketak are indar handiagoz koordinatzeko, jarduketak kuantifikatzeko metodologia homogeneizatzeko oinarriak ezartzeko, eta hiru foru-aldundietako plan bateratu bat onartzeko iruzurrari aurre egiteko. Legebiltzarraren ebazpenean xedatutakoaren arabera, Batzordeak hainbat funtzio ditu –Batzordearen barne-funtzionamendurako erregelamenduan jasotakoak– besteak beste, "*Iruzur fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratua egitea, planaren irizpide orokorrak eta hirurek egin beharreko jarduketa koordinatuak zehaztuz*".

una manera más intensa las actuaciones de lucha contra el fraude de cada una de las Haciendas Forales y establecer las bases para homogeneizar la metodología de cuantificación de las actuaciones, además de aprobar un Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude de las tres Diputaciones Forales. Tal y como determinó la Resolución del Parlamento, entre las funciones que tiene encomendadas, recogidas en su Reglamento de funcionamiento interno, se incluye la de "*Elaborar el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal, determinando sus criterios generales, así como las actuaciones coordinadas a realizar por las mismas*".

Iaz onartu zen 2014rako Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako lehenengo Plan Bateratua, hiru jarduketa-kategoria handitan egituratua dagoena. Batzordeak aho batez erabaki du 2014ko Plan Bateratuaren emaitzak oinarritzat hartuko direla Iruzurraren kontrako Borrokarako 2015erako Plan Bateratuko irizpide orokorrak eta foru-aldundiek gauzatu beharreko jarduketa koordinatuak ezartzeko. Horrela bada, 2014ko esperientziatik abiatuta hobetuko da 2015erako plana; alegia, eraginkortasun gutxiko alderdiak berbideratuko dira eta balioespenik handiena izan duten jarduketak indartuko.

El pasado año se aprobó el primer Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal para el año 2014, estructurando el mismo en tres grandes categorías de actuaciones. Ha sido criterio unánime en el seno de la comisión que para la formulación de los criterios generales y las actuaciones coordinadas a realizar por las Diputaciones Forales que configurarán el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude 2015, se tome como base los resultados del Plan Conjunto de 2014, aprovechando la experiencia en éste para perfeccionar el de 2015, reorientando los aspectos que se hubieran demostrado menos eficaces y proponiendo el impulso de las actuaciones mejor evaluadas.

Ezer berririk ekarri duten jardunbide-proposamenen artean bi nabarmenduko ditugu. Alde batetik, zergapekoek zergei buruzko foru-arauetan azken urteotan ezarritako betebehar berriak betetzen dituzten kontrolatzeko jardunbideak daude, lehen unetik araubide berria ondo aplikatzen den egiaztatzeko. Nabarmendu beharra dago, baita ere, negozioetako sistema informatikoen gaineko kontrola handitzeko konpromisoa, batez ere, azken kontsumitzaileei zuzenean zerbitzua edo ondasunak ematen dizkieten negozioenak; eta fakturazio-betebehar orokorrak betetzen diren kontrolatzekoa.

En este sentido debemos destacar como propuestas de actuación novedosas más significativas, por una parte, aquéllas tendentes al control del cumplimiento por parte de los contribuyentes de las nuevas obligaciones impuestas por la normativa tributaria foral durante los últimos años en aras a verificar la correcta aplicación de la nueva regulación desde un primer momento y, por otra parte, hay que destacar el compromiso de incrementar el control sobre los sistemas informáticos de los negocios, fundamentalmente de aquéllos que realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios directamente a los consumidores finales, así como el cumplimiento de las obligaciones generales de facturación.

Foru-ogasun bakoitzeko Iruzurraren aurka Borrokatzeko edo Zerga Egiaztapenerako Planaren barruan jasoko dira, batetik, Iruzurraren kontrako Borrokarako Euskadiko Batzordeak adostutako jarduerak eta lehentasunak, eta, bestetik, foru-ogasun bakoitzak bereziki interesgarritzat jotzen dituen jarduera espezifikoak. Horrela bada, baliteke desberdintasunak egotea lurralde historikoetako plan espezifikoen eta Plan Bateratuaren artean, baina horrek ez du esan nahi funtsik ez dutenik.

Jarraian, beraz, aipatu egingo ditugu Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratuaren irizpide orokorrak eta Euskal Autonomia Erkidegoko erakundeek modu koordinatuan egin beharreko jarduerak. Hainbat taldetan banatu ditugu horiek guztiak, zerga-administrazioko erakundeek egin beharreko jardueren ezaugarrien arabera:

a) Informazioa lortzeko jarduerak; horrelako jardueratzat hartuko dira zergetan ondorioak izan ditzakeen informazioa lortu, normalizatu eta aztertzera zuzendutako jarduerak, zergak aplikatzeko prozeduren objektu izango diren zergadun behartuak eta horiek izango dituzten prozeduren garapena hobeto hautatze aldera.

b) Prebentzio jarduerak; horiek barne hartuko dituzte zergadun behartuek iruzurrezko jarduerak egin izana baino lehen antzeman eta saihestera zuzendutako jarduerak.

c) Arautu eta kobratzeko jarduerak; horrelako jardueratzat hartuko dira kudeaketa eta ikuskatze organoek zergadun behartuen zerga egoera egiaztatu, ikertu, eta beharrezkoa balitz arautzera zuzendutako jarduerak, baita bilketa organoek zergadun behartuek dituzten zorrak ordaintzea lortzeko garatutako jarduerak ere, borondatezko epean zein epe exekutiboan ordaintzeko.

El Plan de Lucha contra el Fraude o de Comprobación Tributaria de cada Hacienda Foral incluye tanto las actuaciones y prioridades que se han consensuado en el seno de la Comisión de Lucha contra el Fraude de Euskadi, como las actuaciones específicas que se consideran de especial interés por parte de cada Hacienda Foral, por lo que los planes específicos de cada Territorio Histórico pueden diferir del Plan Conjunto sin que esta circunstancia deba interpretarse como signo de inconsistencia.

En consecuencia, los criterios generales, así como las actuaciones coordinadas a realizar por las Instituciones del País Vasco, que componen el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal para el año 2015 son los que a continuación se relacionan, clasificados en función del carácter de las actuaciones de los diferentes órganos de la Administración tributaria:

a) Actuaciones de obtención de información, entendiendo como tales aquellas actuaciones dirigidas a la obtención, normalización y análisis de la información con trascendencia tributaria, con el fin de mejorar la selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de los procedimientos de aplicación de los tributos y el desarrollo de los procedimientos que se sigan sobre los mismos.

b) Actuaciones preventivas, entendiendo como tales aquellas actuaciones de control dirigidas a detectar y evitar la realización de actuaciones fraudulentas de los obligados tributarios antes de su comisión.

c) Actuaciones de regularización y cobro, que son aquellas actuaciones encaminadas a la comprobación, investigación o verificación y, en su caso, regularización de la situación fiscal de los obligados tributarios por los órganos de gestión e inspección, así como aquellas actuaciones desarrolladas por los órganos de recaudación para obtener el pago por los obligados tributarios, tanto en período voluntario como en período ejecutivo, de sus deudas.

I. INFORMAZIOA ESKURATZEKO JARDUERAK.

Ikuspegi fiskaletik garrantzitsua den zergapekoen informazioa lortzeko, normalizatzeko eta aztertzeko asmoz, hiru foru-aldundiek hainbat jarduera egingo dituzte 2015ean, modu koordinatuan, honako area hauetan:

1º) Aldizka egin diren informazioa elkartrukatzeko prozesuak egonkortzea, garatzea eta indartzea foru aldundietako, lurralde erkideko eta Europar Batasuneko estatukideetako zerga administrazioekin.

2014. urtean, informazioa zerga-xedez trukatzeko lankidetza-hitzarmenak formalizatu zituzten Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako foru-ogasunek eta, horretaz gainera, hainbat hitzarmen sinatu ziren Nafarroako Foru Ogasunarekin. Hitzarmen horietan guztietan, informazioa elkar-trukatzeko bete behar diren baldintzak eta prozedurak ezarri ziren; betiere, informazio horretan ageri diren pertsonen eskubideak zainduz. Bestetik, hiru foru-ogasunetako zerga-datuen baseak denbora errealean komunikatuta egoteko mekanismo teknikoa ezarri zen. 2015. urtean, hitzarmen horietan guztietan bildutako jarduera-area guzti-guztiak zaintzeko beharrezkoak diren egokitzapen informatikoak egiten jarraituko dugu; horien artean, datu-baseetako datuak denbora errealean interkonektatzeko txostenak garatzea.

Zerga Administrazioko Estatuko Agentziaren (AEAT) arduradunekin behar diren gestioak egiten jarraituko dira, informazioa elkartrukatzeko lankidetza hitzarmenak formalizatzeko eta eguneratzeko, hala dagokienean. Hitzarmen horietan gainerako zerga administrazioen artean ezarritako baldintza eta prozedura berberak jasoko dira.

I. ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN.

Las actuaciones coordinadas de las tres Diputaciones Forales, dirigidas a la obtención, normalización y análisis de la información con trascendencia tributaria de los obligados tributarios se desarrollarán durante el año 2015 en las siguientes áreas:

1º) Consolidación, desarrollo e intensificación de los procesos de intercambio de información que se vienen realizando periódicamente con las Administraciones tributarias forales, de territorio común y de otros Estados miembros de la Unión Europea.

Durante el año 2014 se formalizaron los convenios de colaboración para el intercambio de información con fines tributarios entre las Haciendas Forales de Araba-Álava, Bizkaia y Gipuzkoa y asimismo, se formalizaron convenios con la Hacienda Foral de Navarra. En los citados convenios se establecieron las condiciones y procedimientos por los que se debe regir el intercambio recíproco de información, preservando en todo caso los derechos de las personas a que se refiere la misma, y se arbitró un mecanismo técnico de comunicación en tiempo real de las bases de datos tributarias de cada una de las Haciendas Forales. Durante el año 2015 se continuará avanzando en las adaptaciones informáticas necesarias para completar todas y cada una de las áreas de actuación recogidas en los citados convenios, incluidos los desarrollos de los informes que completan la interconexión en tiempo real de las bases de datos.

Se continuarán realizando las gestiones oportunas con los responsables de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) para formalizar y actualizar, en su caso, los correspondientes convenios de colaboración para el intercambio de información en los que se recojan las mismas condiciones y procedimientos que se han establecido entre el resto de Administraciones tributarias.

2º) Zerga arloko informazioa elkartrukatzeko prozesuak zabaltzea zergez bestaldeko administrazioetara, organismoetara eta erakundeetara, hala badagokio, aurreko urteetan erakunde horiekin izenpetutako hitzarmenak sendotuz eta garatuz.

2º) Ampliación de los procesos de intercambio de información con trascendencia tributaria con otras Administraciones, organismos y entidades públicas distintas de las tributarias, mediante la consolidación y el desarrollo en su caso de los convenios suscritos con estas entidades en los años anteriores.

2014. urtean, batzorde jakin bat sortu zen Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren baitan; hari agindu zitzaion Administrazioek elkar trukatu beharreko informazio-ereduak koordinatzea, administrazioek emandako laguntzei eta kalte-ordainei buruzkoak, alegia. Espero dugu batzorde tekniko horren lanen lehen emaitzak 2015ean ikusten hastea.

En el año 2014 se creó en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi una comisión a la que se encomendó coordinar la elaboración de modelos de declaración informativa a intercambiar entre las Administraciones en relación con las ayudas e indemnizaciones concedidas por las mismas. Se espera que los trabajos desarrollados por esta comisión técnica ofrezcan sus primeros resultados a lo largo de 2015.

Bestetik, hainbat esparru-hitzarmen formalizatuko dira 2015ean, foru-ogasunen eta Eusko Jaurlaritzako sailen artean informazioa trukatzeko irizpide orokorrak ezarriko dituztenak. Horrela bada, informazio-trukeen alderdi orokorrak finkatuko dira eta, ondorioz, ordena eta kontrol handiagoa izango dira eremu horretan. Informazio-trukea, beraz, erabat egokitu daiteke eta iruzur fiskalaren kontra borrokatzeko asmoz administrazioek josita ko lankidetza-ekintzak indartu.

Por otra parte, durante el año 2015 se formalizarán Convenios Marco que permitan establecer las líneas generales para el intercambio de información entre las Haciendas Forales y los diversos Departamentos del Gobierno Vasco. Se consigue así un enfoque integral de los intercambios que introduce mayor orden y control en este ámbito y que es plenamente acorde con la adaptación a un escenario de intensificación de las acciones de cooperación interadministrativa en el marco de la lucha contra el fraude fiscal.

Esparru-hitzarmen horietara lotuko dira, lehenik, aldez aurretik gauzatzen ari diren informazio-trukeak eta, gerora, horietara lotzen joango dira administrazioek adostutako truke berriak.

En principio quedarán vinculados a dichos Convenios Marco los intercambios de información que ya se vienen efectuando y se incorporarán otros nuevos intercambios, a medida que se vayan acordando entre las Administraciones.

3º) Izaera orokorrarekin eskatu beharreko informazio aitorpen berriak onestea, lurralde historikoetako Zergen Foru Arau Orokorrean informatu beharrari buruz jasotakoa betetzeko.

3º) Aprobación de nuevas declaraciones informativas exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en la Norma Foral General Tributaria de cada uno de los Territorios Históricos.

Lehendik eskatutako informazio-adierazpenei dagokienez, eskatutako informazioa ga-

Asimismo, respecto de las declaraciones informativas exigidas con carácter general ya

ratzeko, finkatzeko eta zabaltzeko jarduerak egingo dira eta, horretaz gainera, ekitaldian barrena aldatutako arauetara egokituko dira.

Lerro hauen azpian jasotakoen gisako aldaketak egingo dira informazio-adierazpenetan, adibidez, informazio garrantzitsu gehiago jasotzeko zergen aplikazioari buruz:

190 eredua – Urteko laburpen-aitorpena: lanaren etekinei, jarduera ekonomikoen etekinei, sariei eta errenta egozketa batzuei aplikatu beharreko atxikipenak eta konturako sarrerak.

194 eredua – Urteko laburpen-aitorpena: besteren kapitalak jaso eta erabiltzearen adierazgarri diren mota guztietako aktiboak eskualdatu, amortizatu, ordaindu, trukatu edo bihurtuta lortutako errenten eta kapital higigarriaren etekinen gainean egin beharreko atxikipenak eta konturako sarrerak.

781 eredua – Etxebizitza-kontuei buruzko aitorpen informatiboa.

036 eredua – Errolda aitorpena: jarduera hastea, aldatzea edo uztea.

4º) Euren jarduera zerga arrisku handiko sektore ekonomikoetan garatzen duten zergadunen zerga informazioa gehitzea eta hobetzea, betiere erakunde eta organismo publiko edo pribatuetan dagoen informazioa lortuz.

Hiru foru ogasunek jarraituko dute talde profesional zehatzek eta enpresa jarduerako sektore jakinek lortutako sarrera maila zehatzago ezagutzea ahalbidetzen duen informazioa eskuratzeko jarduketa selektiboak egiten; era berean, aberastasunaren kanpo zantzuak erakusten dituzten gastuak eta inbertsioak ezagutzekoak ere egingo dira, baldin eta gastu eta inbertsiook bat ez badatoz zerga administrazioan aitortutako errendimenduekin.

existentes, se realizarán actuaciones de desarrollo, consolidación, ampliación de la información exigida y adaptación a las modificaciones normativas que se produzcan durante el ejercicio.

En concreto, se realizarán modificaciones de declaraciones informativas como las siguientes orientadas a ampliar la información relevante para la aplicación de los tributos:

Modelo 190 – Declaración resumen anual de retenciones e ingresos a cuentas sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta.

Modelo 194 – Declaración resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas derivadas de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

Modelo 781 - Declaración informativa de cuentas vivienda.

Modelo 036 - Declaración Censal de comienzo, modificación o cese de la actividad.

4º) Incremento y mejora de la información con trascendencia tributaria relativa a los obligados tributarios que desarrollan su actividad en sectores económicos de elevado riesgo fiscal, mediante la obtención de información obrante en organismos e instituciones, públicas o privadas.

Las tres Haciendas Forales continuarán con las actuaciones selectivas de captación de aquella información que permita determinar con mayor precisión el nivel de ingresos obtenidos por determinados grupos de profesionales y sectores de actividad empresarial, así como sobre los gastos e inversiones que supongan signos externos de riqueza, que no se correlacionen con los rendimientos declarados ante la Administración tributaria.

Zehatzago, informazioa eskuratzeko jarduketak eramango dira aurrera, bereziki honako jarduera ekonomikoen sektoreekin zerikusia dutenak:

a) Jarduera profesionalak egiten dituzten zergapekoak.

b) Eraikinak zaharberritzeko obrak, betiere erakunde publikoei eta jabeen komunitateei zuzendutako informazio eskaeren bitartez.

c) Enplegatuei jan-edanak edo atxikitzetik eta zametatik salbuetsita dauden beste sari batzuk ordaintzen dizkieten enpresak, sari horiek arauzkoak direla justifika dezaten.

d) Gastu hauen kengarritasuna kontrolatzeko jarduketak: harreman publikoen ondoriozko gastuak eta garraio elementuak (automobilak eta itsasontziak) erabiltzeak eragindako gastuak, pertsona juridikoek eta sozietateen gaineko zerga ordaindu behar duten gainerako erakundeek eta pertsona fisiko diren enpresaburuek eta profesionalek egiten dituztenean, zerga-iruzurraren aurkako borroka indartzeko neurri osagarriak onartzen dituzten foru-arauetan 2013an egindako aldaketak kontuan hartuta.

e) Krediduko finantza-erakundeak eta -establezimenduak, urtean kopuru handiko ordainketak egiten dituzten kreditu- edo zordunketa-txartelen titular diren bezeroei dagokienez.

f) Ondasun emateak edo zerbitzuak azken kontsumitzaileei zuzenean egiten dizkieten pertsonek edo erakundeek egiten dituzten jarduerak erregistratzen dituzten sistema informatikoak kontrolatzea eta analizatzea, eta establezimenduok fakturak egin eta eman beharrak betetzen dituzten egiaztatzea.

En concreto, se realizarán, entre otras actuaciones de obtención de información, las relacionadas con los siguientes sectores de actividad económica:

a) Obligados tributarios que realizan actividades profesionales.

b) Obras de rehabilitación de edificaciones mediante requerimientos de información dirigidos a Instituciones públicas y comunidades de propietarios.

c) Empresas pagadoras de dietas u otras retribuciones exentas de retención y gravamen a sus empleados para que justifiquen la regularidad de las mismas.

d) Actuaciones de control de la deducibilidad de los gastos por relaciones públicas y de los gastos derivados de la utilización de elementos de transporte (vehículos de turismo y embarcaciones) por las personas jurídicas y demás entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades y de los empresarios y profesionales personas físicas, de acuerdo con las modificaciones normativas introducidas en 2013 por las correspondientes Normas Forales, que aprobaron medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal.

e) Entidades financieras o establecimientos financieros de crédito en relación con sus clientes titulares de tarjetas de crédito o débito con pagos anuales por importes elevados.

f) Control y análisis de los registros de la infraestructura tecnológica de los sistemas informáticos donde se registran las actividades realizadas por personas o entidades que efectúan entregas de bienes o prestaciones de servicios directamente a consumidores finales, así como el cumplimiento de las obligaciones de expedición y entrega de facturas por estos establecimientos.

II. PREBENTZIO JARDUKETAK.

Kategoria honen barruan biltzen dira egin baino lehen zergadun behartuek iruzurrezko jarduerak egin izana antzeman eta saihestera zuzendutako kontrol jarduerak. Ildo horretatik, 2015. urtean zehar foru ogasunek hurrengo jarduera hauek azpimarratuko dituzte bereziki:

1º) Batasunaren barruko eragileen erregistrora sartzeko eskaerak kontrolatzea, eta bertan jasotako jarduleen jarraipen lanak egitea, dagoeneko erregistratutako jarduleei kautelazko baja eman edo sartzeko eskaerak ukatze posible aldera.

2º) Hileko itzulketen erregistrora sartzeko eskaerak kontrolatzea, eta bertan jasotako jarduleen jarraipen-lanak egitea, dagoeneko erregistratutako jarduleei kautelazko baja eman edo sartzeko eskaerak ukatze posible aldera.

Sarrera-eskaeretako arrisku-faktoreak aztertuko dira: bertatik bertarako kontrolak egingo dira, adierazitako datuak egiazkoak direla egiaztatzeko.

3º) Erroldako alta, aldaketa eta baja adierazpenetan jakinarazten dituzten datuen benetakotasuna egiaztatzea, bereziki zergadunek aitortutako helbide fiskalen datuena.

4º) Zergapekoek aitorpen informatiboak aurkezteko betebehar orokorrak betetzen dituzten kontrolatzea, betiere lurralde historikoetako Zergen Foru Arau Orokorretan informazioa emateko jasotako betebeharrari jarraiki; eta, hala badagokio, indarreko arauetan jasotako zigorrak ezarriko zaizkie obligazio horiek betetzen ez dituzten zergapekoei.

II. ACTUACIONES PREVENTIVAS.

Dentro de esta categoría se engloban aquellas actuaciones de control dirigidas a detectar y evitar la realización de actuaciones fraudulentas de los obligados tributarios antes de su comisión. En este sentido, durante el año 2015 las Haciendas Forales incidirán especialmente en el desarrollo de las siguientes actuaciones:

1º) Control de las solicitudes de acceso al Registro de Operadores Intracomunitarios, y realización de labores de seguimiento de los operadores incluidos en el mismo, a los efectos de la posible denegación de solicitudes de acceso o baja cautelar de los operadores ya registrados.

2º) Control de las solicitudes de acceso al Registro de Devoluciones Mensuales, y realización de labores de seguimiento de los operadores incluidos en el mismo, a los efectos de la posible denegación de solicitudes de acceso o baja cautelar de los operadores ya registrados.

Se comprobarán las solicitudes de acceso en función del análisis de los factores de riesgo existentes en cada solicitud. En este sentido, se realizarán controles presenciales para contrastar la veracidad de los datos comunicados.

3º) Comprobación de la veracidad de los datos comunicados en las declaraciones censales de alta, modificación y baja, y en especial, de los domicilios fiscales declarados por los obligados tributarios.

4º) Control del cumplimiento por los obligados tributarios de sus obligaciones de presentación de las declaraciones informativas exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en la Norma Foral General Tributaria de cada uno de los Territorios Históricos, con imposición, en su caso, de las sanciones tipificadas en la normativa vigente a los obligados tributarios incumplidores de estas obligaciones.

5º) Zergadunek zerga betebeharrak borondatez beteko dituztela sustatzera bideratutako ekintzak bultzatzea; bereziki sustatuko da autolikidazioak eta aitorpenak egiteko zergadunei eskainitako laguntza.

Betebehar fiskalak betetzeko orduan, zergadunen zeharkako kostuen murrizketa eta segurtasun juridikoaren gehikuntza dira zerga betebeharren berezko betetzea nabarmenki sustatzen duten elementuak; horrela bada, 2015. urtean enfasi handia jarriko da hurrengo jarduketa arlo honetan:

- Enpleguaren sustapena eta garapena eta teknika eta baliabide elektronikoen, informatikoen eta telematikoen aplikazioa, bereziki autolikidazioak eta aitorpenak egiteko laguntzara bideratua.

6º) Herritarren kontzientzia fiskal kolektiboa indartzea profesionalei, enpresa txiki eta ertainei, unibertsitateei, ikastetxeei eta bestelako kolektiboei zuzendutako komunikazio programen bitartez.

Gazte-gaztetatik zerga-kontzientzia handitzea xede duten hezkuntza-ekintzak bultzatzen laguntzea, gai fiskalei prestakuntza etikoaren eta herritarren ikuspegitik helduz.

7º) Identifikazio fiskaleko zenbakia indargabetzea lurralde historiko bakoitzean indarrean den arautegian ezarritako kasuren batean dauden erakundeei.

III. ARAUTZEKO ETA KOBRATZEKO JARDUERAK.

Euskal Autonomia Erkidegoko foru ogasuneko kudeaketa eta ikuskatze organoek garatutako zergak aplikatzeko prozeduren objektu diren zergadunen zerga egoera

5º) Fomento de las acciones dirigidas a promover el cumplimiento voluntario por los obligados tributarios de sus obligaciones fiscales, y en particular, de la asistencia a los obligados tributarios en la realización de autoliquidaciones y declaraciones.

Dado que tanto la reducción de los costes indirectos de los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales como el incremento de su seguridad jurídica se configuran como elementos que fomentan significativamente el cumplimiento espontáneo por los obligados tributarios de sus obligaciones fiscales, durante el año 2015 se hará especial énfasis en la siguiente área de actuación:

.- El fomento y desarrollo del empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, especialmente dirigida a asistencia en la realización de autoliquidaciones y declaraciones.

6º) Fortalecimiento de la conciencia fiscal colectiva de los ciudadanos, mediante programas de comunicación dirigidos a profesionales, pequeñas y medianas empresas, universidades, colegios y otros colectivos.

Colaborar en el fomento de acciones educativas orientadas a elevar la conciencia fiscal desde una etapa temprana, abordando la temática tributaria desde la perspectiva de la formación ética y ciudadana.

7º) Revocación del número de identificación fiscal de las entidades que se encuentren en alguno de los supuestos establecidos por la normativa vigente en cada uno de los Territorios Históricos.

III. ACTUACIONES DE REGULARIZACIÓN Y COBRO.

Dentro de las actuaciones encaminadas a la comprobación, investigación y, en su caso, regularización de la situación tributaria de los obligados objeto de los procedimien-

egiaztatu, ikertu, eta beharrezkoa balitz arautzera zuzendutako jardueren atalean, baita bilketa organoek zergadun behartuek dituzten zorrak borondatezko epean zein epe exekutiboan ordaintzea lortzeko garatutako jardueren atalean, 2015. urtean honako esparru hauek bereziki nabarmenduko dira:

1º) Aldizkako aitorpenaren zergen autolikidazioa eta, bereziki, Ondareari buruzko eta Aberastasunaren eta Fortuna Handien gaineko Zergena aurkeztu ez dituzten zergadunak.

Era berean, ondarearen gaineko zergaren eta aberastasunaren eta fortuna handien gaineko zergaren autolikidazioa aurkeztu duten pertsonen aitorpenak aztertuko dira, ondasunen eta eskubideen balioa zuzen aitortu dela egiaztatzeko, eta zerga-onuradunak zuzen aplikatzeko.

2º) Zergaldi gabeko zergen autolikidazioa eta, bereziki, Ondare Eskualdaketei eta Egintza Juridiko Dokumentatuei buruzko Zergarena aurkeztu ez duten zergadunak.

3º) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan zein Sozietateen gaineko Zerga eta Balio Erantsiaren gaineko Zergan zergadun behartuek aurkeztutako itzultze eskaeren kontrola areagotzea.

Bereziki zergadunek Balio Erantsiaren gaineko Zergan egindako itzulketa eskabideak kontrolatzeko jarduketak handituko dira, arreta berezia jarriz Hileko Itzulketa Erregistroan inskribatutako zergadunengan; gauzak horrela, ikerketa jarduketa trinkoak eramango dira aurrera arrisku fiskalik handiena duten zergadunei dagokienez, beharrezkoa izanez gero.

tos de aplicación de los tributos desarrollados por los órganos de gestión e inspección de las Haciendas Forales del País Vasco, así como dentro de las actuaciones desarrolladas por los órganos de recaudación para obtener el pago por los obligados tributarios, tanto en período voluntario como en período ejecutivo, de sus deudas tributarias, durante el año 2015 se realizará una especial incidencia en los siguientes ámbitos:

1º) Obligados tributarios que no hubieran presentado autoliquidación de los impuestos de declaración periódica, y en particular, del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas.

Asimismo, se comprobarán las declaraciones de los presentadores de la autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, a los efectos de verificar la correcta declaración del valor de los bienes y derechos, así como la correcta aplicación de los beneficios fiscales.

2º) Obligados tributarios que no hubieran presentado autoliquidación de los impuestos sin periodo impositivo, y en particular, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

3º) Intensificación del control de las solicitudes de devolución formuladas por los obligados tributarios tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En particular, se intensificarán las actuaciones de control respecto de las solicitudes de devolución formuladas por los obligados tributarios en el Impuesto sobre el Valor Añadido, con especial incidencia en relación con los contribuyentes inscritos en el Registro de Devolución Mensual, y mediante, en su caso, la realización de actuaciones intensivas de investigación en relación con los obligados tributarios que presenten indicios de riesgo fiscal más elevados.

4º) Pertsona fisiko eta juridikoek eta nortasun juridikorik gabeko erakundeek garatutako jarduera ekonomikoen tributazioaren kontrola.

Zehazki, zergapeko hauen jarduna kontrolatuko da:

a) Etekin garbi gutxi eta itzulketa-eskaera handiak egin dituzten ekonomia-jarduerak gauzatzen dituzten zergapekoak.

b) Kreditu edo zorpeko txartelen edo antzekoen bitartez kobratzeko kudeaketa sistemari atxikitako gailuen titularrak.

c) Faktura irregularren edo benetako eduki ekonomikorik gabeko fakturen egileak eta hartzaileak diren zergadunak eta, bereziki, tributazio araubide objektiboetan sarturik dauden zergadunak, bai Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan bai Balio Erantsiaren gaineko Zergan.

d) Etekin negatiboak edo diru-sarreren aldean etekin gutxi izan dituzten ekonomia-jarduerak gauzatzen dituzten zergapekoak, edo aitorpenetan fikziozko gastuak izendatu dituztenak, hau da, beren ekonomia-jardueraren garapenarekin loturarik ez dutenak edo, diru-sarreren aldean, neurriz kanpokoak direnak.

e) Handizkako enpresen kontrola eta, bereziki, txikizkako merkatariei produktuak banatzen dizkietena.

f) Euren jarduera arrisku fiskal handiko bestelako sektore batzuetan garatzen duten zergadunak, hala nola profesional liberalak, edo txikizkako negozioak, edo krisialdi ekonomikoaren garaian onura bereziak atera dituzten jarduera sektoreak.

g) Sozietateen gaineko zerga edo pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga ordaindu

4º) Control de la tributación de las actividades económicas en el ámbito de las personas físicas y jurídicas y de las entidades sin personalidad jurídica.

En particular, se realizarán actuaciones de control respecto de los siguientes obligados tributarios:

a) Actividades económicas con rendimientos netos reducidos y con importantes solicitudes de devolución.

b) Titulares de dispositivos adheridos al sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito o similares.

c) Obligados tributarios emisores y receptores de facturas irregulares o sin contenido económico real y, en particular, a aquellos obligados tributarios que están incluidos en regímenes objetivos de tributación, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) Obligados tributarios que desarrollen actividades económicas con rendimientos negativos o proporciones muy reducidas de beneficios en función de sus ingresos o que hayan consignado en sus declaraciones gastos ficticios, no relacionados con el desarrollo de su actividad económica o que sean desproporcionados en función de sus ingresos.

e) Control de las empresas mayoristas y, en particular, de las distribuidoras de productos a comerciantes minoristas.

f) Obligados tributarios que desarrollan su actividad en otros sectores económicos de elevado riesgo fiscal, tales como profesionales liberales, negocios minoristas o sectores de actividad que no han sido especialmente afectados en el período de crisis.

g) Contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las

behar dutenetatik zerga-oinarria edo etekin garbia murriztu duten horiek, edo oinarrian edo kuotan zerga-onurak izatea adierazi duten horiek; bietan ere, zenbateko oso handiak izendatu badira.

5º) Kontuan atxikipenak eta diru-sarrerak sartzeko betebeharra duten zergadun behartuak kontrolatzea sustatzea, bereziki laneko errenten gaineko kontrola eta ordaintzen duten higiezinen kapitalaren gainekoa.

6º) Kuota-kenkariak edo ekonomia-jarduerekin loturarik ez duten beste zerga-onura batzuk dituzten autolikidazioak kontrolatuko dira; berdin sortze-ekitaldian bertan aplikatzekoak izan edo ez, edo aurreko ekitaldietan adierazitako kenkariak finkatzeko baldintzak betetzeko epeak amaitu edo ez.

7º) AEATren, foru aldundien eta Eusko Jaurlaritzaren arteko zergen kontrolari eta akta bakunei buruzko lan taldeetan onartutako akordioak betetze aldera, zergapeko hauek egiaztatuko dira: lurralde bakoitzean egindako eragiketen bolumenaren proportzioan, zergak foru administrazioetan eta lurralde erkideko administrazioan ordaintzen dituzten zergadun behartuak.

Lurralde bakoitzean –erkidean zein foru-lurraldean– zergapeko bakoitzak aitortzen dituen zerga-ehunekoak etengabe kontrolatu behar direla jotzen da, ehuneko horiek zuzenak izanez gero zuzen ingresatuko baitira Ekonomia Itunaren arabera hainbat zerga-administrazioren artean zehaztu beharreko zerga-kontzeptuen kuotak.

8º) Desadostasun nabarmenak baldin badaude zergapeko batek zerga-aitorpenetan aitortutako informazioaren eta, lurralde historiko bakoitzeko zergen foru-arau orokorrean ezarritako informazioa emateko

Personas Físicas que hayan minorado la base imponible o el rendimiento neto o acreditado beneficios fiscales en base o en cuota, en ambas situaciones por importes muy notorios.

5º) Intensificación del control sobre los obligados a practicar e ingresar retenciones e ingresos a cuenta, especialmente sobre las rentas del trabajo y del capital inmobiliario que satisfagan.

6º) Control de las autoliquidaciones en las que se acrediten deducciones en cuota u otros beneficios fiscales no relacionados con actividades económicas, sean o no objeto de aplicación en el propio ejercicio de generación o en las que venzan los plazos para el cumplimiento de los requisitos de consolidación de las acreditadas en periodos anteriores.

7º) En cumplimiento de los acuerdos adoptados en los grupos de trabajo AEAT-Diputaciones Forales y Gobierno Vasco sobre Control Tributario y Actas Únicas, se procederá a la comprobación de obligados tributarios que tributen a las Administraciones tributarias forales y a la Administración de territorio común en proporción al volumen de operaciones realizado por el obligado en cada uno de estos territorios.

Se considera preciso realizar un control continuado de los porcentajes de tributación que los contribuyentes declaran en cada territorio, común y foral, dado que la corrección de los mismos supondrá un adecuado ingreso de las cuotas tributarias de aquellos conceptos impositivos en los que el Concierto Económico establece la exacción compartida entre diversas Administraciones tributarias.

8º) Obligados tributarios que presenten incoherencias relevantes entre la información declarada por los mismos en sus diferentes declaraciones tributarias y/o la suministrada por terceros en cumplimiento de la obliga-

obligazioa betez, hirugarrenek emandakoaren artean.

9º) Justifikatu gabeko ondare irabaziak. Zehatzago esateko, aitortutako errendimendu mailekin bat ez datorren ekonomia gaitasun altua erakusten duten kanpo zeinu esanguratsuak dituzten zergadun behartuen zerga egoeraren erregulartasuna ikuskatuko da.

10º) Pertsonen edo lotutako erakundeen arteko operazioak kontrolatzeko jarduketak, oinarri ekonomikorik ez dutenak edo merkatuz bestaldeko balio nabarmen batean egiten direnak antzemateko.

Bereziki, pertsona juridikoak erabiltzen dituzten profesionalek eta sozietateen administratzaileek eta lotutako beste pertsona batzuek egiten dituzten operazioak egiaztatzeko jarduketak eramango dira aurrera, euren kargua betetzeagatik ordainsaririk jasotzen ez dutenean edo oso ordainsari urriak jasotzen dituztenean; halaber, egiaztatuko da, lotutako sozietateekin egiten diren operazioei dagokienez, merkatu balioan baloratzeko betebeharra bete den ala ez.

Kontrolatuko dira, baita ere, pertsona fisiko diren profesional liberalak, baldin eta, zergazama murrizteko asmoz, modu artifizialean pertsona juridikorik jarri duten zantzurik badago.

11º) Higiezinen negozioei dagozkien zerga ordainketaren kontrol integrala, zehatzago esateko, higiezinen errentamenduetatik eratorritako errentak.

12º) Zerga zorra egiaz kobratzeko jarduerak, bereziki zorrak ordaintzean hirugarren pertsona arduradunari elkartasuneko erantzukizuna edo subsidiarioa desbideratzeko jarduerak, jarduera oinordetzan emateaga-

ción de suministro de información recogida en la Norma Foral General Tributaria de cada uno de los Territorios Históricos.

9º) Ganancias patrimoniales no justificadas. En concreto, se verificará la regularidad de la situación tributaria de aquellos obligados tributarios que presenten signos externos relevantes que manifiestan una capacidad económica elevada que no se corresponde con los niveles de rendimientos declarados.

10º) Actuaciones de control de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, con el fin de detectar aquéllas que carezcan de sustrato económico o que se realicen a un valor notoriamente distinto del de mercado.

En particular, se realizarán actuaciones de comprobación de las operaciones realizadas por profesionales que actúan a través de personas jurídicas interpuestas y por los administradores de sociedades y otras personas vinculadas, cuando no obtengan retribución alguna por el desempeño de su cargo u obtengan retribuciones muy reducidas y se comprobará el cumplimiento de la obligación de valorar a valor de mercado las operaciones realizadas con sociedades vinculadas.

Se realizarán asimismo actuaciones de control sobre los profesionales liberales personas físicas que presentan indicios de interponer artificiosamente personas jurídicas con el objetivo principal de reducir su carga tributaria.

11º) Control integral de la tributación correspondiente a los negocios inmobiliarios, en particular, las rentas derivadas de arrendamientos inmobiliarios.

12º) Actuaciones encaminadas al cobro efectivo de la deuda tributaria, en especial realizando actuaciones de derivación de responsabilidad solidaria o subsidiaria a terceros responsables en el pago de las deu-

tik zein Lurralde historikoetako Zergen Foru Arau Orokorrean horretarako jasotako kasuetako edozein betez gero, kautelazko neurriak hartzea eta hartzekodunen konkurtsoan dauden entitateen gaineko jarduerak.

Vitoria-Gasteiz, 2015eko martxoaren 31.

das, bien por sucesión de actividad o por cualquiera de los supuestos habilitantes recogidos en la Norma Foral General Tributaria de cada uno de los territorios, adopción de medidas cautelares y actuaciones sobre entidades en concurso de acreedores.

Vitoria-Gasteiz, 31 de marzo de 2015.

http://www.ogasun.ejgv.euskadi.eus/contenidos/informacion/lo_ultimo/es_lu_dat/adjuntos/2015 - Plan de lucha contra el fraude - DEFINITIVO sin pies de firma.pdf

PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2016

El Decreto Legislativo 1/2011, de 24 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen presupuestario de Euskadi y se regula el régimen presupuestario aplicable a las Fundaciones y Consorcios del sector público de la Comunidad Autónoma de Euskadi, dispone en su artículo 5 que "los Presupuestos Generales de la Administración de la Comunidad Autónoma, consignarán, en su caso, el importe de los beneficios fiscales que afecten a sus propios tributos". Además añade que "los Presupuestos Generales de la Administración de la Comunidad Autónoma consignarán igualmente la información que facilite al Gobierno el Consejo Vasco de Finanzas Públicas sobre los beneficios fiscales correspondientes a las aportaciones que efectúen las Diputaciones Forales como contribución a los gastos presupuestarios del País Vasco".

El Presupuesto de Gastos Fiscales puede definirse como la cuantificación de la disminución de ingresos tributarios que, presumiblemente se producirá a lo largo del año, como consecuencia de la existencia de incentivos fiscales orientados al logro de determinados objetivos de política económica y social.

El Presupuesto de Gastos Fiscales sirve de instrumento para el análisis de la política fiscal y de la intervención pública en la economía, proporciona información sobre los sacrificios fiscales que supone la atención a diferentes objetivos de carácter social y económico (educación, vivienda, sanidad, promoción del ahorro, de la inversión, etc.), y contribuye a un mejor conocimiento y transparencia de las aportaciones efectivas a la Hacienda de cada sector o actividad económica y de cada grupo social.

La OCDE define los gastos fiscales como cualquier desviación de la estructura "normal" del impuesto, entendiendo por tal, la configuración básica que responde al hecho imponible que se pretende gravar. Estos gastos fiscales pueden adoptar formas variadas: exenciones, gastos deducibles, reducciones en las bases imponibles o liquidables, tipos impositivos reducidos, bonificaciones y deducciones de la cuota íntegra, diferimientos, etc., siendo los más comunes y utilizados las exenciones, tipos impositivos reducidos y las deducciones en la cuota.

El Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) sentó las bases para la realización anual de forma coordinada y conjunta del Presupuesto de Gastos Fiscales. A estos efectos, creó un grupo de trabajo con representación de las instituciones representadas en su seno con el cometido inicial de acordar unos criterios compartidos sobre los conceptos tributarios que debían ser considerados gastos fiscales y los que tenían la consideración de elementos estructurales del impuesto.

Este esfuerzo conjunto de estudio y análisis en un tema siempre tan controvertido y en constante actualización y renovación, ha posibilitado no sólo la coordinación, colaboración y armonización entre las Instituciones representadas en el OCTE para la concreción de los distintos conceptos a considerar gasto fiscal en los diferentes tributos, sino que ha servido para establecer unos criterios metodológicos comunes para la cuantificación y estimación de los gastos fiscales, en un contexto abierto a futuros avances y revisiones, fruto de desarrollos conceptuales o de mejoras en la estimación y la información disponible.

De hecho, respondiendo a un encargo del propio OCTE, el referido grupo de trabajo interinstitucional ha iniciado durante el año 2015 un análisis conjunto de la metodología para el cálculo anual del Presupuesto de Gastos Fiscales con objeto de revisarla y en su caso, actualizarla. Fruto de este análisis, se ha considerado conveniente la introducción de diversas modificaciones ya en este Presupuesto para 2016, principalmente en el sentido de ampliar el detalle de la información divulgada en aquellos ámbitos en que se ha detectado el uso de conceptos agregados susceptibles de mayor desglose. Asimismo, se han tenido en consideración determinados cambios normativos que generan gasto fiscal. Ello sin perjuicio de que, una vez culminado el proceso de revisión de la actual metodología de cálculo, se puedan incorporar modificaciones adicionales y editar un manual explicativo actualizado.

Como **novedades más significativas en el Presupuesto de Gastos Fiscales de 2016,** respecto al del ejercicio anterior, se destacan las siguientes:

IRPF:

Se incorpora una estimación del gasto fiscal derivado de varias exenciones que en el anterior Presupuesto de Gastos Fiscales no fueron objeto de cuantificación, pero que tienen especial significación, ya sea por su importe estimado elevado, por el número de beneficiarios a los que afecta o por su propia trascendencia social. Se trata del inicio de un proceso de mejora y ampliación de la información contenida en el Presupuesto sobre exenciones –especialmente compleja de determinar por la insuficiencia de registros y fuentes directas– al que se pretende dar continuidad en un futuro hasta completar la cuantificación de la mayor parte de las exenciones del Impuesto.

En concreto, en este Presupuesto de Gastos Fiscales para 2016, se incorpora una estimación de una numerosa batería de exenciones, las más representativas:

- La exención parcial hasta 2.500 euros en el gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías.
- Prestaciones por actos de terrorismo
- Indemnizaciones por despido
- Pensiones de invalidez e incapacidad
- Prestaciones familiares por hijo, orfandad, maternidad
- Trabajos realizados en el extranjero (Punto 17 del art. 9 de las Normas Forales del IRPF)

La metodología de cálculo consiste básicamente en, a partir de la información declarada en los modelos informativos sobre rentas exentas y tras aplicar determinados ajustes, estimar, mediante un método de microsimulación, cuál sería la cuota líquida que cada perceptor de dichas rentas deja de liquidar como consecuencia de su calificación como exentas.

Por otra parte, la bonificación a los rendimientos del trabajo se informa de manera diferenciada entre la que tiene carácter general y la aplicable en los trabajadores con discapacidad y se procede además a una mejor clasificación de algunas deducciones.

Impuesto sobre Sociedades:

En la misma línea de ofrecer un mejor detalle del destino de los gastos fiscales, se incorpora en el Presupuesto de Gastos Fiscales de 2016 un desglose de las principales deducciones en la cuota de Impuesto sobre Sociedades que no se reflejaba en el ejercicio anterior.

Por tanto, se desglosa el dato agregado de deducciones, identificando y cuantificando las deducciones generadas por:

- Inversiones en activos no corrientes nuevos
- Actividades de investigación y desarrollo y actividades de innovación tecnológica (I+D+i)
- Inversiones y gastos de carácter medioambiental
- Creación de empleo
- Fomento a la cultura
- Actividades de mecenazgo
- Cooperativas

Este desglose de las deducciones en la cuota del Impuesto sobre Sociedades solo se realiza respecto a las que han sido generadas y aplicadas en el ejercicio, sin extenderse por el momento a las deducciones aplicadas en el ejercicio, pero que fueron generadas en ejercicios anteriores, por la dificultad que entraña su imputación a cada uno de los diferentes conceptos.

Por otra parte, se ha adaptado la estructura y la terminología del Presupuesto de Gastos Fiscales

referente al Impuesto Sociedades a un formato más acorde con la nueva normativa reguladora del Impuesto que entró en vigor a partir de 2014, con efectos recaudatorios principalmente a partir de 2015. En concreto se identifican tres grandes epígrafes generadores de gasto fiscal: 2.1) los ajustes al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, 2.2) los tipos impositivos especiales y 2.3) las deducciones. A su vez, el primero de estos epígrafes se desglosa en otros tres subepígrafes: 2.1.1) correcciones en materia de gastos, 2.1.2) correcciones en materia de ingresos y 2.1.3) correcciones a la base imponible. Cada uno de los tres subepígrafes incluye diversos conceptos, de los cuales algunos se cuantifican en este Presupuesto de 2016 por primera vez, una vez conocidos y tomados como referencia los resultados registrados en 2015. A destacar, por su significación cuantitativa los siguientes ajustes al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias:

- Fondo de comercio financiero
- Reducción de ingresos procedentes de la propiedad intelectual o industrial
- Entidades parcialmente exentas
- Compensación para fomentar la capitalización empresarial
- Reserva especial para el fomento del emprendimiento y el fortalecimiento de la actividad productiva

Impuestos Especiales. Impuesto sobre la Electricidad:

A partir de 2015, el Impuesto sobre la Electricidad, que anteriormente se encuadraba entre los Impuestos Especiales de Fabricación, deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación, para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos. Esta circunstancia motiva la correspondiente adaptación terminológica y de orden.

El Presupuesto de Gastos Fiscales para el año 2016 en la Comunidad Autónoma se eleva a 6.015,34 millones de euros, lo que supone el 31,2% de los ingresos teóricos por tributos concertados (suma de los ingresos presupuestados y los gastos fiscales) en las figuras tributarias consideradas.

PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2016
CAPV. CLASIFICACIÓN POR IMPUESTOS 000€

CONCEPTOS	Ppto. Ingresos DD.FF. (a)	Gastos Fiscales (b)	% b/(a+b)*
1. IRPF	4.830.609	1.762.508	26,7
2. IS	1.175.082	394.356	25,1
3. IP/RyGF	154.800	164.867	51,6
4. IVA	5.402.900	3.365.330	38,4
5. ITPyAJD	154.385	135.052	46,7
6. IEDMT	17.260	4.124	19,3
7. II.EE.F	1.353.067	162.542	10,7
8. IE	77.307	2.068	2,6
9. IPS	74.000	24.496	24,9
TOTAL	**13.239.410**	**6.015.344**	**31,2**
TT.CC. de normativa autónoma (1, 2, 3 y 5)	6.314.876	2.456.784	28,0

* Comparación entre gastos fiscales y los ingresos teóricos (ingresos presupuestados+gastos fiscales)

El 40,8% de los gastos fiscales corresponde a tributos concertados de normativa autónoma: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Patrimonio (Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas en Gipuzkoa) e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma, de carácter directo y naturaleza personal y subjetiva que grava la renta de las personas físicas. Se genera gasto fiscal cuando algún componente de renta no es objeto de tributación o cuando un componente o el conjunto de la renta no tributa en su totalidad según la tarifa estructural.

Se considera estructural el régimen de tributación individual. Por tanto, la tributación conjunta ge-

nera gasto fiscal, al igual que los tratamientos específicos que implican un menor gravamen de la unidad familiar. La tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales se considera que tienen un carácter estructural.

Además, no constituyen gasto fiscal: la no sujeción de los incrementos de patrimonio gravados en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las deducciones técnicas para evitar la doble imposición, la deducción de intereses por créditos para la adquisición de vivienda destinada a alquiler (al considerarse gasto necesario para la obtención de renta), las deducciones familiares y personales, por tener carácter estructural, y los mínimos de la obligación de declarar. Tampoco se consideran gasto fiscal las reducciones aplicadas a los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo o con ciclo de generación superior a dos años, que tratan de adecuar la carga tributaria por generarse la renta en varios períodos impositivos.

Sin embargo, sí son gasto fiscal: la no sujeción de los incrementos y disminuciones patrimoniales que se pongan de manifiesto con motivo de donaciones de determinados bienes, las exenciones de ciertas rentas, las minoraciones de la base imponible debidas a la aplicación de la bonificación de los rendimientos del trabajo, a las aportaciones a Planes de Pensiones y EPSV y por inversión, así como, los incentivos coyunturales.

Para su cuantificación se aplican técnicas de simulación bien con toda la población de declarantes bien con una muestra representativa de contribuyentes por tramos de base imponible, determinando para cada contribuyente el impacto de los beneficios fiscales. El gasto fiscal derivado de la calificación de exentas de determinadas rentas se calcula con carácter general a partir de la información declarada en los modelos informativos que, previa aplicación de los oportunos ajustes, se somete a un método de microsimulación. El gasto fiscal asociado a las deducciones en la cuota es el montante realmente aplicado. Para la parte de las deducciones no aplicadas por insuficiencia de la cuota íntegra se opta por repartir la pérdida proporcionalmente al importe declarado de cada deducción. Pero, no todos los gastos fiscales considerados en el IRPF son computados, debido a la ausencia de datos, y, en otros casos, se plantean dificultades que precisan de una evaluación individual.

Para el conjunto de la Comunidad Autónoma los gastos fiscales estimados se cuantifican en 1.762,5 millones de euros, lo que supone un 26,7% de los ingresos teóricos (presupuesto de ingresos + gastos fiscales) por este Impuesto para el año 2016.

El desglose por conceptos de los gastos fiscales correspondientes al IRPF, en miles de euros, es el siguiente:

Exenciones		198.879
Reinversión vivienda habitual	11.540	
Dividendos percibidos	25.367	
Gravamen especial loterías	42.717	
Prestaciones por actos de terrorismo	3.213	
Indemnizaciones por despido	20.291	
Pensiones de invalidez	81.926	
Prestaciones familiares por hijo, orfandad	2.430	
Trabajos realizados en el extranjero	4.544	
Resto de exenciones	6.852	
Reducciones en la base imponible		1.180.809
Bonificación rendimientos del trabajo	774.529	
Aportaciones a la Previsión Social	183.764	
Tributación conjunta	218.123	
Régimen transitorio seguros vida	4.393	
Deducciones en la cuota íntegra		382.820
Vivienda habitual	359.531	
Fomento actividades económicas	2.049	
Donativos	13.374	
Cuotas sindicales	7.282	
Otras deducciones	584	

Impuesto sobre Sociedades

En el artículo 14 del Concierto Económico se establece que el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan domicilio fiscal en el País Vasco. Así, la normativa autónoma de este Impuesto se aplica a las entidades que se encuentren en cualquiera de los siguientes supuestos:

- entidades que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen total de operaciones no sea superior a 7 millones de euros, o siéndolo no realicen en Territorio Común el 75% o más del total de sus operaciones.

- entidades que operen sólo en el País Vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior exceda de 7 millones de euros, independientemente de su domicilio fiscal.

A tener en cuenta que no tienen la consideración de gasto fiscal las exenciones relativas a distintas "entidades" públicas, por coincidencia de sujeto activo y pasivo y las deducciones por doble imposición por su carácter técnico.

Sin embargo, sí constituyen gasto fiscal la libertad de amortización (aunque en este ejercicio no se ha computado corrección por este concepto), la exención por la reinversión de beneficios extraordinarios, los tipos de gravamen distintos del general y las deducciones. También, los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión y los asociados a determinados acontecimientos, las donaciones y otros supuestos de diferimiento, así como el resto de ajustes al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias que se detallan en la tabla del Anexo.

El gasto fiscal estimado para el ejercicio 2016 asciende a 394,4 millones de euros. Este importe equivale al 25,1% de los ingresos teóricos previstos para este Impuesto en el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El desglose por conceptos de los gastos fiscales correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, en miles de euros, es el siguiente:

Ajustes al resultado de la cuenta de pérd. y ganan.. .		117.026
Correcciones en materia de gastos		17.081
Fondo de comercio financiero	16.260	
Otras correcciones en materia de gastos	821	
Correcciones en materia de ingresos	66.150	
Exención reinversión bos extraordinarios.	20.003	
Reducción ingresos propiedad industrial	27.391	
Entidades parcialmente exentas	9.986	
Entidades arrendamiento inmuebles	3.104	
Prestación servicios públicos locales	3.416	
Régimen empresas transporte marítimo	2.000	
Otras correcciones en materia de ingresos	250	
Correcciones en materia a la base imponible		33.795
Compens. tributaria microempresas.	18.346	
Compens. capitalización empresarial	7.865	
Reserva nivelación de beneficios	1.516	
Reserva fomento emprendimiento	6.068	
Tipos impositivos especiales		54.969
Micro y pequeñas empresas	34.800	
Cooperativas	11.652	
Otros tipos especiales	8.517	
Deducciones en la cuota íntegra		222.361
Generadas y aplicadas en el ejercicio		84.346
Inversión activos no corrientes nuevos	40.207	
I+D+i	22.030	
Medioambiente	426	
Creación de empleo	8.051	
Fomento cultura y mecenazgo	1.230	
Cooperativas	12.006	
Medidas fisc. agricultura (NF 1/97 Álava)	397	
Generadas en ejercicios anteriores		138.015

Impuesto sobre el Patrimonio / Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas

Éste es un tributo de naturaleza personal y directa que grava el patrimonio neto de las personas físicas. Tiene carácter de tributo concertado de normativa autónoma, por tanto, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos disponen de capacidad para regularlo sin otras limitaciones que las propias normas de armonización contenidas en el Concierto.

La base económica del Impuesto está constituida por la riqueza neta de los contribuyentes, personas físicas, que exceda de un determinado límite. En consecuencia, existirá gasto fiscal si la riqueza neta de una persona obligada a declarar no tributa (exención) o lo hace, en todo o en parte, de manera distinta a la fijada en la tarifa del Impuesto. No se consideran, sin embargo, gasto fiscal el límite de la obligación de declarar ni las deducciones por doble imposición.

El gasto fiscal estimado para 2016 alcanza los 164,9 millones de euros, es decir, un 51,6% de los ingresos teóricos por este concepto del conjunto de la Comunidad Autónoma.

Impuesto sobre el Valor Añadido

El Impuesto sobre el Valor Añadido está armonizado en el conjunto de la Unión Europea y la capacidad normativa de los Estados miembros se limita a determinados aspectos expresamente previstos por la regulación comunitaria. Esta circunstancia, junto a las características propias del Impuesto, ha significado que en su concertación entre el Estado y el País Vasco se atienda al reparto de la capacidad exaccionadora, dado que la capacidad normativa se limita a aspectos de gestión.

Constituyen gastos fiscales en el IVA los derivados de las operaciones gravadas a tipos impositivos reducidos distintos del general del 21%, que se considera elemento estructural del Impuesto, y también los derivados de las operaciones exentas. Así, las operaciones gravadas al tipo reducido del 10% y al tipo "superreducido" del 4% constituyen, por tanto, gasto fiscal.

Por otra parte, de las operaciones exentas, se considera que no son generadoras de gasto fiscal aquellas cuya exclusión responde a razones técnicas o simplificadoras, así como por situarse fuera del objeto del Impuesto o no destinarse a consumo en el territorio de aplicación, además de las que favorecen el correcto funcionamiento del tributo o evitan la doble imposición, al tratarse de operaciones gravadas por otros tributos. Este es el caso de las exenciones relacionadas con la actividad aseguradora, arrendamientos, transmisiones de terrenos rústicos, segundas o ulteriores entregas de edificaciones, loterías, apuestas y juegos de azar.

Las operaciones exentas que se consideran constitutivas de gasto fiscal están relacionadas con los servicios educativos y sanitarios privados, asistencia social, deportivos, culturales, financieros, determinados servicios profesionales y algunas adquisiciones intracomunitarias e importaciones.

El gasto fiscal, menor recaudación, motivado por las exenciones asciende a 1.413,4 millones de euros, la aplicación del tipo "superreducido" genera 575,7 millones de euros y el tipo reducido 1.376,2 millones de euros, para hacer un total de 3.365,3 millones de euros, lo cual representa el 38,4% de los ingresos teóricos.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Este Impuesto es un tributo concertado de normativa autónoma, salvo en las operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, que deben regirse por la normativa común. Se trata de un tributo de naturaleza indirecta, que grava las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados.

Dada la concurrencia sobre el mismo hecho imponible de diferentes impuestos e, incluso, de distintas figuras del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se delimitan las incompatibilidades entre los mismos, de forma que estos supuestos de incompatibilidad, que originan la no sujeción al Impuesto o alguna de sus modalidades, no dan lugar, por tanto, a la generación de gastos fiscales.

En las Normas Forales del Impuesto se recoge una prolija relación de supuestos en los que son aplicables beneficios fiscales, pudiendo afectar, dependiendo de los casos, a uno, varios o incluso a todos los conceptos. Además de los contenidos en las propias Normas Forales del Impuesto, existe una gran variedad de disposiciones que recogen exenciones y beneficios fiscales. Estos beneficios fiscales pueden clasificarse bajo tres conceptos: exenciones, tipos impositivos reducidos y bonificaciones.

El gasto fiscal estimado para este Impuesto alcanza los 135 millones de euros, lo que supone un 46,7% respecto a los ingresos teóricos previstos por este impuesto en el año 2016 en la Comunidad Autónoma. Su desglose por conceptos es el siguiente, en miles de euros:

Transmisiones patrimoniales 84.822
Operaciones societarias..... 18.886
Actos jurídicos documentados..... 31.344

Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

Es un impuesto concertado exigible por las Diputaciones Forales cuando la matriculación definitiva del vehículo se realice en territorio vasco. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos pueden incrementar los tipos del impuesto hasta un máximo del 15% de los tipos establecidos por el Estado.

Su autoliquidación se realiza con la primera matriculación de los medios de transporte, sean fa-

bricados o importados, nuevos o usados, y la determinación de su base imponible está ligada a las técnicas de valoración del IVA y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se consideran gasto fiscal las exenciones para vehículos automóviles calificados como taxis, autotaxis o autoturismos, los destinados a actividades de enseñanza y alquiler, los matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo entre otras. Además, también se considera gasto fiscal la reducción del 50% de la base imponible correspondiente a los automóviles con una capacidad no inferior a 5 plazas y no superior a 9, incluida la del conductor, que se destinen al uso exclusivo de familias numerosas.

El gasto fiscal estimado para el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte alcanza los 4,1 millones de euros, que significa un 19,3% respecto a los ingresos teóricos correspondientes a esta figura tributaria. Su desglose por conceptos es el siguiente, en miles de euros:

Exenciones..... 3.642
Reducciones a familias numerosas 481

Impuestos Especiales de Fabricación

La adaptación de la imposición indirecta, y en particular de la imposición por Impuestos Especiales, a la nueva realidad sin fronteras fiscales de la Unión Europea ha supuesto un proceso de armonización y adopción por todos los Estados miembros de la normativa comunitaria. Así, del mismo modo que en el IVA, en el Concierto Económico se establece que los Impuestos Especiales se regirán por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, a excepción de los modelos y plazos de ingreso.

El ámbito de la concertación de los Impuestos Especiales de Fabricación abarca los siguientes impuestos: Alcohol y bebidas alcohólicas (Impuesto sobre la Cerveza, Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, Impuesto sobre Productos Intermedios, Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas), Impuesto sobre Hidrocarburos e Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Hasta el año 2014 también formaba parte de esta categoría de impuestos el Impuesto sobre la Electricidad, que sin embargo desde 2015, si bien continúa siendo un impuesto especial, ha perdido la calificación de impuesto especial "de fabricación".

Los Impuestos Especiales de Fabricación recaen sobre consumos específicos, gravando en fase única la fabricación, importación y, en su caso, introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes, considerándose gasto fiscal las transacciones exentas no sometidas a tributación y las sometidas a tipos impositivos reducidos.

Así, en el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas se considera gasto fiscal las exenciones por suministro de alcohol a centros de atención médica y para la fabricación de medicamentos y por importación e introducción de bebidas derivadas en régimen de viajeros, además de la aplicación de tipos reducidos a las bebidas elaboradas por destiladores artesanos.

En el Impuesto sobre Hidrocarburos constituyen gasto fiscal el avituallamiento de carburante para la navegación aérea y marítima distinta de la privada de recreo, la utilización para producción de electricidad, transporte ferroviario, operaciones de dragado de vías navegables y puertos, inyección en altos hornos y como biocarburantes, y la aplicación de tipos impositivos reducidos al gasóleo usado como carburante en agricultura, motores fijos, maquinaria minera y motores de máquinas utilizadas en la construcción, la ingeniería civil, las obras y los servicios públicos.

En el Impuesto sobre las Labores del Tabaco constituye gasto fiscal la importación o introducción de labores de tabaco en régimen de viajeros, si bien no se estima por su escasa incidencia.

El gasto fiscal estimado para los Impuestos Especiales de Fabricación asciende a 162,5 millones de euros, de los cuales más del 95% corresponde al Impuesto sobre Hidrocarburos. En su conjunto

supone un 10,7% respecto a los ingresos teóricos previstos para el 2016.

Impuesto sobre la Electricidad

Calificado hasta 2015 como Impuesto Especial de Fabricación, a partir de este año pierde esa calificación y pasa a ser un impuesto especial –por tanto, tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado (art. 33 del Concierto Económico)– que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos.

En el Impuesto sobre la Electricidad se consideran gasto fiscal determinadas exenciones, en particular la exención de la energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica acogidas al régimen retributivo específico, así como la reducción del 85% de la base imponible aplicable a determinados consumos, si bien ésta no ha sido cuantificada en este Presupuesto debido a la insuficiencia de información para su cálculo, en el momento de elaboración.

El gasto fiscal estimado para este Impuesto asciende a 2 millones de euros, lo que representa un 2,6% respecto a los ingresos teóricos previstos para el 2016

Impuesto sobre las Primas de Seguros

En el Impuesto sobre las Primas de Seguros se gravan, en fase única, las operaciones de seguro y capitalización. La base imponible está constituida por el importe de la prima o cuota satisfecha, siendo el tipo impositivo del 6%. En el Concierto Económico se establece que este impuesto se rige por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, limitándose, por tanto, la capacidad normativa vasca a aspectos relativos a la gestión.

En este Impuesto se consideran gasto fiscal las exenciones correspondientes a las operaciones de seguros de caución, asistencia sanitaria, enfermedad y agrarios combinados.

El gasto fiscal estimado para el año 2016 asciende a 24,5 millones de euros. Esta cantidad equivale al 24,9% de los ingresos teóricos previstos para este Impuesto en el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Otros Impuestos

En algunos tributos exaccionados por la Haciendas Forales, si bien en prácticamente todos ellos se reconoce la existencia de determinadas regulaciones normativas cuya aplicación conlleva una minoración de los ingresos calificable como gasto fiscal, la carencia de información estadística y tributaria suficiente y significativa dificulta sobremanera la estimación de dicho gasto y por este motivo, así como por intuirse una escasa relevancia, se ha desestimado su cuantificación.

Es el caso del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, el Impuesto Especial sobre el Carbón y el Impuesto sobre Actividades de Juego. En todo caso, el cómputo del gasto fiscal derivado de estos impuestos no ha de ser especialmente relevante en términos cuantitativos.

ANEXO

A la información entregada para la elaboración de los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma 2016, y que aparece en las páginas anteriores, se añade este anexo con información más detallada.

PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

000€

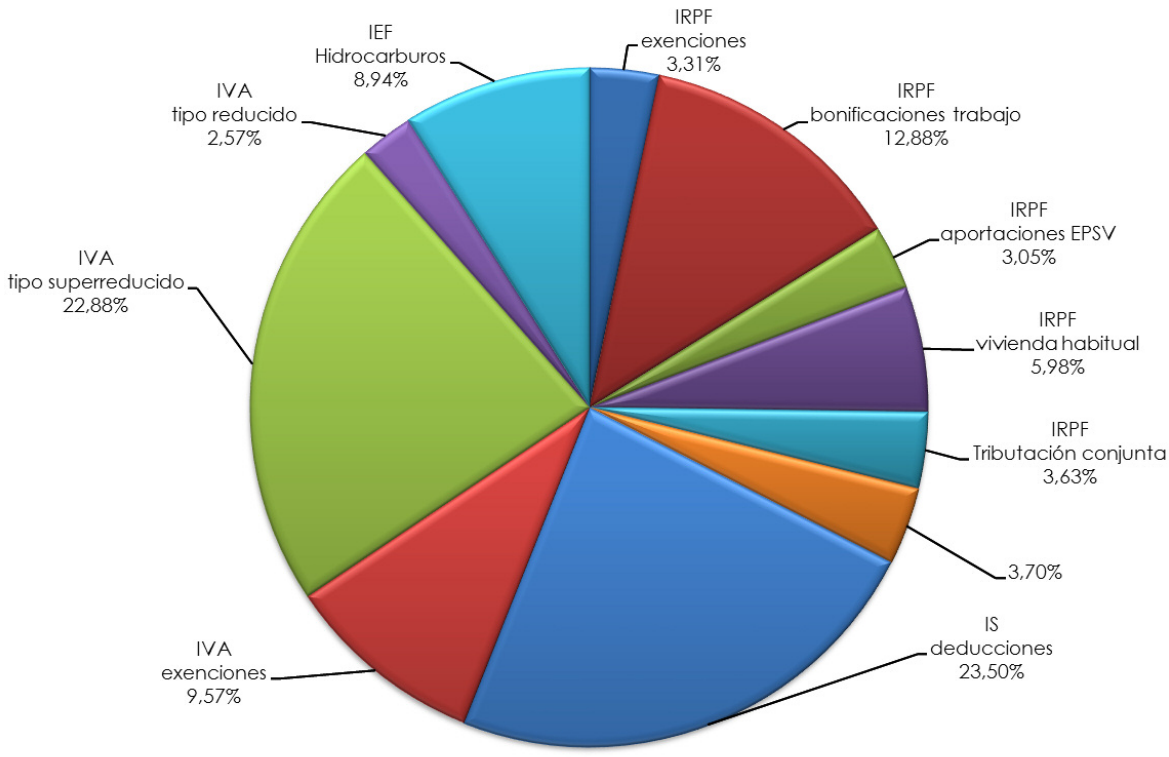
	CONCEPTOS IMPOSITIVOS	ÁLAVA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV
1.	**IRPF**	**275.002**	**874.417**	**613.090**	**1.762.508**
1.1.	**Exenciones**	**24.031**	**118.369**	**56.479**	**198.879**
	Exención por reinversión en vivienda habitual	1.075	4.998	5.467	11.540
	Exención por dividendos (priemero 1.500 €)	2.969	14.880	7.518	25.367
	Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas	5.201	24.864	12.652	42.717
	Prestaciones por actos de terrorismo	301	1.322	1.589	3.213
	Indemnizaciones despido	2.605	12.973	4.712	20.291
	Pensiones incapacidad permanente / gran invalidez	10.171	49.346	22.409	81.926
	Prestaciones familiares por hijo, orfandad, maternidad	221	1.476	733	2.430
	Trabajos realizados en el extranjero	385	2.989	1.169	4.544
	Otras rentas exentas	1.103	5.520	229	6.852
1.2.	**Reducciones en Base**	**186.776**	**570.782**	**423.250**	**1.180.809**
	Bonificación a los rendimientos del trabajo	129.228	386.295	259.006	774.529
	Bonificación general	126.634	373.972	253.008	774.529
	Bonificación trabajadores discapacitados	2.594	12.323	5.997	20.914
	Aportaciones a planes de pensiones y EPSV	20.448	77.411	85.904	183.764
	Tributación conjunta	36.461	104.835	76.827	218.123
	Rég. transitorio de contratos de seguro de vida generadores de Δ o ▼ de patrimonio con ant. a 1-1-1999	639	2.241	1.513	4.393
1.3.	**Deducciónes en Cuota**	**64.194**	**185.266**	**133.360**	**382.820**
	Por vivienda habitual	60.298	173.539	125.694	359.531
	Para el fomento de las actividades económicas	633	732	684	2.049
	Por donativos	1.925	6.963	4.486	13.374
	Cuotas sindicales	1.185	3.804	2.293	7.282
	Resto	153	228	203	584
2.	**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**	**65.003**	**203.447**	**125.907**	**394.356**
2.1.	**Ajustes al Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias**	**14.679**	**70.386**	**31.960**	**117.026**
2.1.1.	Correcciones en materia de ingresos	2.693	12.738	1.649	17.081
	Fondo de comercio financiero	2.447	12.738	1.075	16.260
	Otras correcciones en materia de gastos	246		575	821
2.1.2.	Correcciones en materia de ingresos	5.454	45.493	15.204	66.150
	Reinversión de beneficios extraordinarios	1.440	15.412	3.152	20.003
	Reducción de ingresos procedentes de la propiedad intelectual o industrial (art. 37 NF)	1.943	17.847	7.602	27.391
	Entidades parcialmente exentas	242	7.560	2.184	9.986
	Entidades con actividad clasificada de arrendamiento de inmuebles	344	2.191	570	3.104
	Exención por prestaciones de servicios públicos locales	1.472	247	1.697	3.416
	Régimen de las empresas de transporte marítimo		2.000		2.000
	Otras correcciones en materias de ingresos	14	236	0	250
2.1.3.	Correcciones a la Base Imponible	6.532	12.156	15.107	33.795
	Compensación tributaria a microempresas (art. 32 NF)	2.913	7.818	7.615	18.346
	Compensación para fomentar la capitalización empresarial	2.524	2.396	2.945	7.865
	Reserva especial para nivelación de beneficios	44	251	1.221	1.516
	Reserva especial para el fomento del emprendimiento y el fortalecimiento de la actividad productiva	1.052	1.691	3.325	6.068
2.2.	**Tipos Impositivos Especiales**	**9.187**	**23.024**	**22.758**	**54.969**
	Micro y pequeñas empresas	5.044	18.383	11.373	34.800
	Cooperativas	1.059	1.681	8.912	11.652
	Otros tipos especiales	3.083	2.960	2.473	8.517
2.4.	**Deducciones**	**41.136**	**110.036**	**71.189**	**222.361**
2.4.1.	Deducciones generadas y aplicadas en el ejercicio	13.161	45.167	26.018	84.346
	Inversiones en activos no corrientes nuevos	4.241	39.797	6.168	40.207
	I+D+i	3.848	10.091	8.091	22.030
	Inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y ...	97	156	173	426
	Creación de empleo	3.471	2.609	1.971	8.051
	Fomento a la cultura y mecenazgo	107	772	350	1.230
	Deducciones cooperativas	1.000	1.741	9.265	12.006
	Medidas fiscales agricultura (NF 17/97 Araba)	397			
2.4.2.	Deducciones generadas en ejercicios anteriore y aplicadas en éste	27.975	64.869	45.171	138.015
3.	**IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO / RIQUEZA Y GRANDES FORTUNAS**	**34.371**	**94.752**	**35.744**	**164.867**
	Mínimo exento	12.570	39.577	34.254	86.400
	Exención parcial vivienda habitual	1.856	4.003	1.490	7.349
	Ajuste cuota IRPF / bonificación actividades económicas	19.946	51.172		71.118
4.	**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**	**551.241**	**1.704.203**	**1.109.886**	**3.365.330**
	Exenciones	231.521	715.765	466.152	1.413.438
	Tipo "superreducido"	88.754	278.740	208.184	575.678
	Tipo reducido	230.966	709.698	435.550	1.376.214
5.	**IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS**	**44.809**	**54.480**	**38.763**	**135.052**
	Transmisiones patrimoniales	20.660	39.982	24.181	84.822
	Operaciones societarias	6.222	5.693	6.971	18.886
	Actos jurídicos documentados	19.727	5.805	7.611	31.344
6.	**IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE**	**530**	**1.452**	**2.142**	**4.124**
	Exenciones	475	1.127	2.040	3.642
	Reducciones a familias numerosas	55	325	101	481
7.	**IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN**	**26.624**	**82.312**	**53.606**	**162.542**
	Alcohol y bebidas alcohólicas	1.255	3.881	2.527	7.663
	Hidrocarburos	25.369	78.431	51.079	154.879
8.	**IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD**	**339**	**1.047**	**682**	**2.068**
	Exención consumo productores energía eléctrica	339	1.047	682	2.068
9.	**IMPUESTO SOBRE PRIMAS DE SEGUROS**	**4.012**	**12.405**	**8.079**	**24.496**
	Asistencia sanitaria	3.463	10.705	6.972	21.139
	Enfermedad	382	1.180	768	2.329
	Agrarios combinados	149	460	300	909
	Caución	20	61	39	120
	TOTALES	**1.001.931**	**3.025.514**	**1.987.898**	**6.015.344**

PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO 2016

000€

IMPUESTOS	ÁLAVA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV
1. IMP. S/ LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	275.002	784.417	613.090	1.762.508
2. IMP. S/ SOCIEDADES	65.003	203.447	125.907	394.356
3. IMP. S/ PATRIMONIO / RIQUEZA Y GRANDES FORTUNAS	34.371	94.752	35.744	164.867
4. IMP. S/ EL VALOR AÑADIDO	551.241	1.704.203	1.109.886	3.365.330
5. IMP. S/ TRANSM. PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOC.	44.809	51.480	38.763	135.052
6. IMP. E. S/ DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE	530	1.452	2.142	4.124
7. IMP. ESPECIALES DE FABRICACIÓN	26.624	82.312	53.606	162.542
8. IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD	339	1.047	682	2.068
9. IMP. S/ PRIMAS DE SEGUROS	4.012	12.0405	8.079	24.496
TOTALES	**1.001.931**	**3.025.514**	**1.987.898**	**6.015.344**

PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO 2016
CONCEPTOS MÁS IMPORTANTES



PRESUPUESTO DE INGRESOS FISCALES CAPV 2016

000€

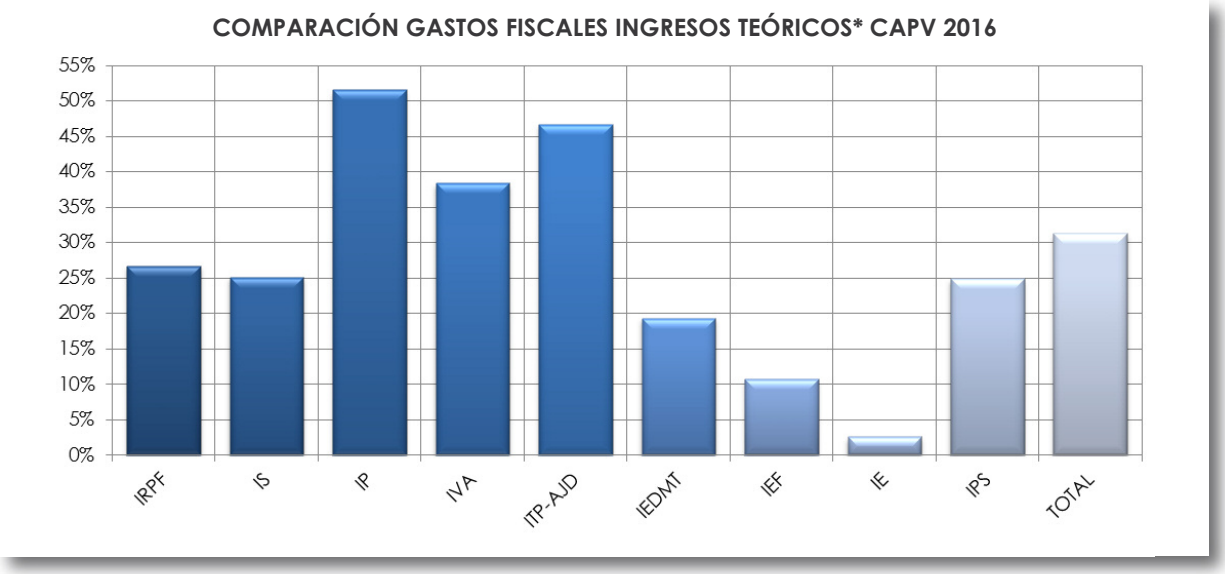
CONCEPTOS IMPOSITIVOS	ÁLAVA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV
1. IMP. S/ LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	728.091	2.542.000	1.560.518	4.830.609
2. IMP. S/ SOCIEDADES	165.964	750.200	258.918	1.175.082
3. IMP. S/ PATRIMONIO / RIQUEZA Y GRANDES FORTUNAS	18.000	68.000	68.800	154.800
4. IMP. S/ EL VALOR AÑADIDO	884.995	2.736.029	1.781.876	5.402.900
5. IMP. S/ TRANSM. PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOC.	20.785	77.000	56.600	154.385
6. IMP. E. S/ DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE	2.860	8.500	5.900	17.260
7. IMP. ESPECIALES DE FABRICACIÓN	221.632	685.193	446.241	1.353.067
8. IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD	12.663	39.148	25.496	77.307
9. IMP. S/ PRIMAS DE SEGUROS	9.800	40.500	23.700	74.000
TOTALES	**2.064.790**	**6.946.570**	**4.228.050**	**13.239.410**

COMPARACIÓN GASTOS FISCALES E INGRESOS TEÓRICOS* CAPV 2016

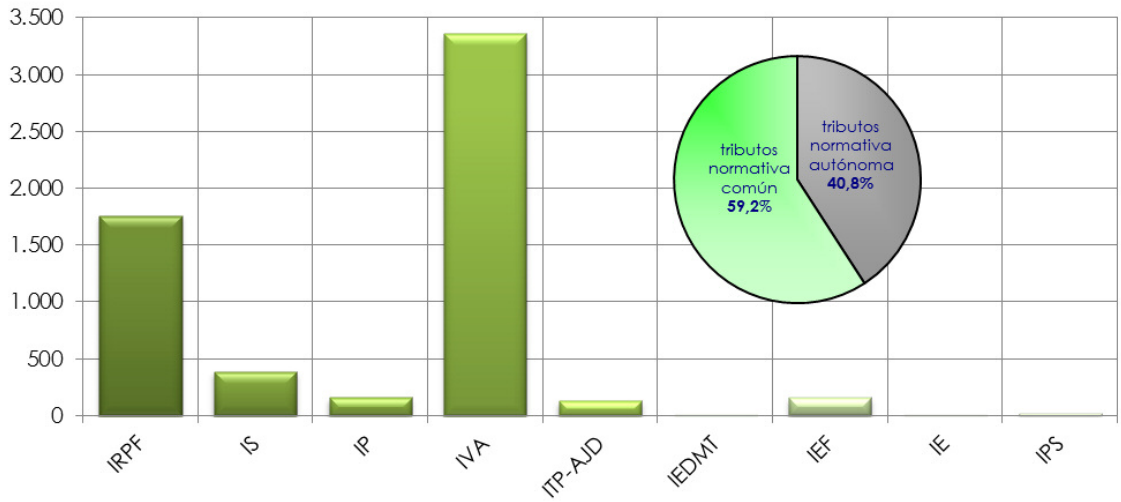
000€

CONCEPTOS IMPOSITIVOS	ÁLAVA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV
1. IMP. S/ LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	27,4	25,6	28,2	26,7
2. IMP. S/ SOCIEDADES	28,1	21,3	32,7	25,1
3. IMP. S/ PATRIMONIO / RIQUEZA Y GRANDES FORTUNAS	65,6	58,2	34,2	51,6
4. IMP. S/ EL VALOR AÑADIDO	38,4	38,4	38,4	38,4
5. IMP. S/ TRANSM. PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOC.	68,3	40,1	40,6	46,7
6. IMP. E. S/ DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE	15,6	14,6	26,6	19,3
7. IMP. ESPECIALES DE FABRICACIÓN	10,7	10.7	10,7	10,7
8. IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD	2,6	2.6	2,6	2,6
9. IMP. S/ PRIMAS DE SEGUROS	29,0	23,4,	25,4	24,9
TOTALES	**32,7**	**30,3**	**32,0**	**31,2**

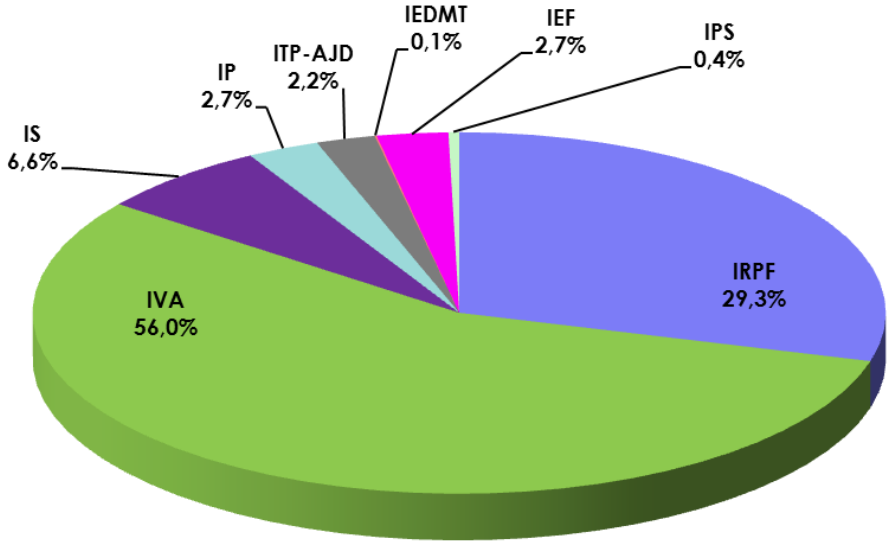
* Suma de los ingresos presupuestados y los gastos fiscales



PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2016
COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO. CLASIFICACIÓN POR IMPUESTOS



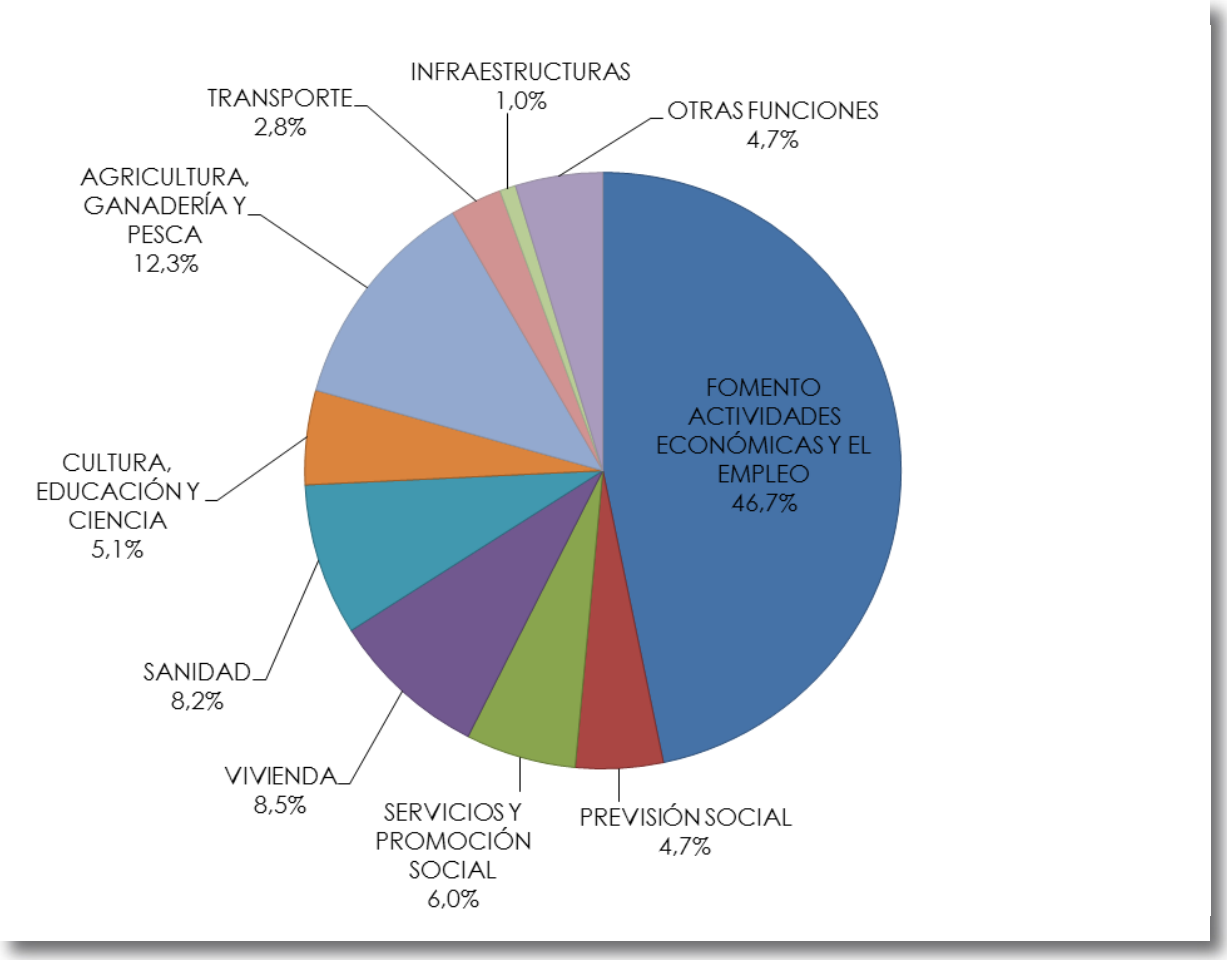
PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2016
COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO. CLASIFICACIÓN POR IMPUESTOS



PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2016
COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO. CLASIFICACIÓN POR FUNCIONES

000.000€

FUNCIONES	ÁLAVA	BIZKAIA	GIPUZKOA	TOTAL	%
FOMENTO ACTIVIDADES ECON. Y EL EMPLEO	470.042	1.437.833	903.897	2.811.771	46,7
PREVISIÓN SOCIAL	34.731	136.206	114.366	285.303	4,7
SERVICIOS Y PROMOCIÓN SOCIAL	59.547	177.198	123.414	360.159	6,0
VIVIENDA	85.071	251.194	176.507	512.772	8,5
SANIDAD	81.216	251.082	163.531	495.829	8,2
CULTURA, EDUCACIÓN Y CIENCIA	50.114	156.090	101.283	307.487	5,1
AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA	121.107	373.185	243.042	737.335	12,3
TRANSPORTE	26.918	85.033	55.273	167.224	2,8
INFRAESTRUCTURAS	8.608	26.610	17.330	52.548	0,9
OTRAS FUNCIONES	64.578	131.083	89.255	284.916	4,7
TOTAL	**1.001.931**	**3.025.514**	**1.987.898**	**6.015.344**	**100**



CONSULTA 2014.8.7.1 – IS: Retenciones a cuenta sobre rendimientos procedentes del capital mobiliario, en concepto de derechos de imagen y asistencia técnica (contrato de franquicia).

HECHOS PLANTEADOS

La sociedad Consultante se dedica a la explotación de un establecimiento hostelero, en una ciudad sita en territorio foral. Con fecha 14 de abril de 2008, la empresa Consultante, firmó un contrato de Franquicia con Sociedad Franquiciadora española con domicilio en territorio común para la explotación de un establecimiento de restauración de la franquicia denominada XXXX.

Con fecha 15 de febrero de 2014, la Sociedad Franquiciadora notificó un memorando de aclaración al contrato de franquicia consistente en desglosar el pago de 3,6% en concepto de uso directo de la marca XXXX y un 2,4 % de transferencia de know-how, ambos a aplicar sobre el volumen de ventas

CUESTIÓN PLANTEADA

Si los pagos realizados en porcentaje del 3,6% en concepto de uso directo o indirecto de la marca XXXX y el 2,4% en concepto de transferencia de know-how que la Consultante debe hacer a la Sociedad Franquiciadora, calculados ambos sobre el volumen de ventas y teniendo en cuenta que ambas sociedades son residentes en España, están sujetos a retención o ingreso a cuenta sobre el Impuesto sobre Sociedades y en su caso el tipo de retención a practicar e indicación de la Administración competente para el ingreso de la retención.

CONTESTACIÓN

Se trata de determinar si los conceptos abonados por la Consultante a la Sociedad Franquiciadora.

A) en concepto de uso directo o indirecto de la marca XXXXX, y

B) en concepto de transferencia del know-how

están sujetos a retención a cuenta del Impuesto de Sociedades.

El artículo 8 de la Norma Foral 37/2013, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades determina que constituye el hecho imponible de dicho Impuesto la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que sea su fuente u origen, y por tanto no delimita distintas fuentes de obtención de renta.

Sin embargo no todas las fuentes de obtención de renta por parte de las Personas Jurídicas están sometidas a retención.

Desde un punto de vista sustantivo, el concepto "marca" se configura en la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, como un derecho de propiedad industrial.

Por su parte, el concepto "Know-how" se conceptúa como un servicio de asistencia técnica, que se lleva a cabo dentro de la actividad económica del perceptor.

Ninguno de estos conceptos está incluido como sujeto a retención en el artículo 49 del Decreto Foral 60/2002, de 10 de diciembre, que contiene el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Tampoco se contempla, para los supuestos referidos, la obligación de retención en el artículo 50 del Decreto Foral 41/2014, de 1 de agosto, por el que se aprueba el nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014.

Por lo que se concluye que no quedan sujetos a retención, en el caso consultado, los pagos realizados a la Sociedad Franquiciadora por parte de

la Consultante en porcentaje del 3,6% en concepto de uso directo o indirecto de la marca XXXX y tampoco el del 2,4% en concepto de transferencia de Know-How, calculados ambos sobre el volumen de ventas.

CONSULTA 2014.8.7.4 – Efecto en varios impuestos de las diferentes operaciones relacionadas con la resolución de un contrato de permuta de un solar por una edificación futura.

HECHOS PLANTEADOS

El Consultante realizó el 7 de noviembre de 2006, un contrato de permuta de solar por edificación futura, sobre una finca de su propiedad (finca en Territorio foral, Prado de XXXX conocida como VVVV que linda al norte Colindante 1 sur Colindante 2 este Colindante 3 y oeste Colindante 4 con referencia catastral x-xxx-xxx-xx), según escritura pública nº protocolo xxx, en contrato celebrado con Sociedad 1. El valor de la finca descrita asciende a X €. Al Consultante le fue entregado en metálico X/2 € y el resto sería pagado mediante la entrega de dos pabellones de edificación futura de 500m2 cada uno, por un valor ambos de X/2 €.

Para asegurar la operación se estableció en la escritura pública un aval para el caso de que la empresa constructora incumpliese con la obligación de entregar los pabellones a Consultante.

Dada la situación económica y ante la imposibilidad de construir los pabellones, manifestando la representación del Consultante que no se han concedido las licencias urbanísticas ni para urbanizar ni para la construcción de los pabellones, se ha llegado al acuerdo de que la mercantil, previa segregación, transmita la mitad de la citada finca y que el Consultante proceda a la devolución del aval.

CUESTIÓN PLANTEADA

Consideración en el IRPF de la operación de la resolución de la permuta establecida por las partes ante la no edificación de los dos pabellones que fueron objeto de permuta.

Tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

A) Tributación de la transmisión de la mitad de la finca efectuada por Sociedad 1, en favor del Consultante.

B) Valoración de la mitad de la finca adquirida por el Consultante.

C) Tributación de la Cancelación del Aval.

CONTESTACIÓN

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En lo que se refiere al tratamiento de la operación objeto de consulta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es de aplicación el artículo 47 i) de la Norma Foral 33/2013, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La operación realizada, "Permuta" por la que transmite la finca a cambio de dinero y dos pabellones de edificación futura, genera una variación patrimonial (ganancia o pérdida) en el momento en el que se realice la mencionada transmisión.

Dicha variación se calcula por diferencia entre el valor de adquisición del inmueble transmitido y el mayor de los dos siguientes: a) el valor de mercado del bien o derecho entregado; o b) el valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio.

La entrega o tradición es el medio jurídico de transmitir al comprador la propiedad de la cosa o el derecho real sobre ella, de modo que la transmisión de la propiedad no se opera por la mera perfección del contrato sino que ha de ser seguida de la tradición, según se deriva del artículo 609 del Código Civil, en cuya virtud la propiedad se adquiere por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición, y del artículo 1.095 del citado cuerpo legal, según el cual el acreedor no adquiere derecho real sobre la cosa hasta que le haya sido entregada.

El artículo 1.462 del Código Civil establece que se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Dicho artículo añade 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 claramente lo contrario.

En el caso planteado en la consulta, dicha entrega se produjo en 2006, ya que la formalización de la escritura pública de permuta supuso la tradición instrumental del bien. De modo que, en ese ejercicio, se dieron los elementos (de título y modo) necesarios para considerar transmitida la propiedad de la finca.

Según los términos reflejados en la escritura de permuta, la transmisión por el Consultante del terreno a la entidad constructora se habría producido en el momento del otorgamiento de la escritura pública de permuta, -7 de noviembre de 2006- produciéndose en ese momento una alteración en el patrimonio del Consultante.

Como consecuencia de la permuta operada en 2006, el Consultante adquirió en esa fecha, a cambio de la finca, dinero y un derecho a la entrega de edificaciones futuras.

En este momento las partes acuerdan, ante el incumplimiento del plazo de entrega de las edificaciones a construir por la promotora, proceder a devolver la mitad de la finca transmitida en la permuta, y esa devolución comportará a su vez una nueva transmisión, siendo el adquirente el Consultante, quien sustituye el derecho de crédito correspondiente a los pabellones que se iban a construir, por la entrega del 50% indiviso de la finca.

En este caso, al producirse la sustitución de ese derecho de crédito por la entrega por la entidad constructora de parte del terreno transmitido en su día en la permuta, se producirá una nueva alteración patrimonial, distinta a la producida en la permuta, viniendo determinada la ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de adquisición de dicho derecho y su valor de transmisión.

En cuanto al valor de adquisición del derecho a recibir la obra futura, al haber sido adquirido en

virtud de la permuta, dicho valor será el que resulte de la aplicación de la regla establecida en el artículo 47. i) de la NF, por lo que será la cantidad mayor de las dos siguientes: el valor de mercado atribuible a la obra futura en el momento de la permuta o el valor de mercado en dicho momento de la finca.

Por lo que respecta al valor de transmisión del derecho a recibir la obra futura, por aplicación asimismo de las reglas establecidas en el artículo 47.i) de la NF para la permuta, éste será el mayor de los dos siguientes: el valor de mercado atribuible a la obra futura en el momento en que se acuerde su sustitución por la devolución del terreno, o el valor de mercado del 50% de la finca en ese mismo momento.

La ganancia o pérdida patrimonial así calculada se imputará al ejercicio 2014, si en ese ejercicio se produce la sustitución del derecho a recibir los pabellones por el derecho a recibir parte de la finca transmitida que fue en su día por el contrato de permuta.

Al tratarse de ganancias o pérdidas patrimoniales correspondientes al precio percibido en sustitución del derecho a recibir los pabellones, al producirse en este ejercicio la sustitución del derecho a recibir la obra futura por la entrega del terreno permutado, se integrará la ganancia o pérdida y formarán parte de la renta del ahorro (artículo 63 de la NF).

En el supuesto planteado el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, por lo que el contrato por el que se pregunta no podrá ser objeto de resolución, con efecto "ex tunc", y, por lo tanto, con devolución al Consultante del mismo bien que entregó en su momento de modo que las partes vuelvan al estado jurídico preexistente.

Impuesto sobre el Valor Añadido

1. Con respecto a la operación de construcción de los pabellones por parte de la Sociedad 1. que queda sin efecto, habrá que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 80.Dos del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), que dispone lo siguiente: "*cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.*"

Igualmente, el artículo 89.Uno de la Norma señala:

"Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Norma, dan lugar a la modificación de la base imponible

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80."

Por tanto, la Sociedad 1 deberá rectificar las cuotas repercutidas como consecuencia del devengo del IVA por los pagos anticipados de la entrega de las edificaciones que iba a construir a favor del Consultante, en el plazo de cuatro años desde que se deja sin efecto la operación, mediante la emisión de la correspondiente factura rectificativa en dicho plazo.

En cuanto al procedimiento, dado que no cabe calificar como ingreso indebido el ingreso de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido correctamente devengadas por la realización de una operación sujeta a dicho tributo, es el señalado en el artículo 89.Cinco. tercer párrafo letra b) de la Norma, la mercantil deberá regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación

correspondiente al período en que deba efectuarse la mencionada rectificación, quedando obligada a la reintegración al Consultante del importe de la cuotas debidamente repercutidas.

2. Por lo que se refiere a la entrega de la mitad de la finca por parte de la Sociedad 1 al Consultante que se acuerda como consecuencia de la resolución de la operación de construcción de los pabellones.

El artículo 4.Uno de la Norma, dispone que estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Por su parte, el apartado Dos del citado artículo 4 dispone que:

"Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

(…)."

De conformidad con lo anterior la entrega de la mitad de la finca por parte de la Sociedad 1, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Norma, para las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, no resulta aplicable en los casos de los terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies o viales de uso público.

La finca que se segrega, para la posterior entrega de la Sociedad 1 a la adquirente, según datos catastrales tiene la calificación de urbana (solar).

En consecuencia, en el caso de la transmisión de la finca objeto de la consulta, no resulta de aplicación la exención del artículo 20.Uno.20º de la Norma.

Por todo ello cabe concluir que la transmisión por la Sociedad 1 de la mitad de la finca estará sujeta y no exenta del IVA.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

A) PRIMERA CUESTIÓN.- Tributación de la transmisión de la mitad de la finca efectuada por la constructora en favor del consultante, transmitente primigenio.

El artículo 7.1.A) de la Norma Foral 11/2003 del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, establece que:

"Son transmisiones patrimoniales sujetas las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas."

No obstante, el artículo 23 de la citada Norma Foral, dispone así mismo que:

"No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas" regulado en el presente Título, las operaciones incluidas en el hecho imponible del Impuesto cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido."

A la vista de lo expuesto y debido a la incompatibilidad y preferencia del IVA en relación con la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, cabe concluir que únicamente procederá la exacción por este último concepto, cuando la operación se encuentre no sujeta al Impuesto sobre el Valor añadido, o en su caso, sujeta pero exenta de tributación por este impuesto.

Ahora bien, supuesta la no sujeción de la operación al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, cabe la posibilidad de tributación por la cuota variable de la modalidad de Documentos Notariales del concepto de Actos Jurídicos Documentados, siempre y cuando la transmisión de la finca se encuentre sujeta y no exenta al IVA, se formalice mediante escritura pública notarial, y concurran los requisitos exigidos en el artículo 56.2 de la Norma Foral 11/2003 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, donde se establece:

"Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y el de Bienes muebles, así como en la Oficina española de Patentes y Marcas, y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1º y 2º del apartado 1 del artículo 1 de esta Norma Foral, tributarán, además, al tipo de gravamen del 0,50%, en cuanto a tales actos o contratos. Por el mismo tipo tributarán las copias de actas de protesto mediante la utilización de efectos timbrados."

En consecuencia, dado que la relación entre el IVA y el concepto AJD (modalidad Documentos Notariales) es de compatibilidad y de superposición se devengaran los derechos de la cuota fija, y si reúnen los requisitos del citado artículo 56.2, los derechos de la cuota gradual.

B) SEGUNDA CUESTIÓN.- Valoración de la mitad de la finca adquirida por el consultante.

La base imponible del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados viene determinada por el valor real del bien transmitido.

En este sentido el artículo 71 de la Norma Foral 11/2003 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone que sin perjuicio de las reglas de valoración, la Administración podrá comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos.

Esta comprobación podrá llevarse a cabo por los medios establecidos en los artículos 56 de la Norma Foral 6/2005 General Tributaria de Álava, y 71 de la Norma Foral 11/2003 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante todo lo anterior, el artículo 72 de la citada Norma Foral 11/2003, dispone que:

"En corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores, los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria mediante solicitud presentada dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente…."

Por consiguiente cabe concluir que la base imponible del impuesto vendrá determinada por el valor real de la mitad de la finca transmitida en la fecha de devengo del impuesto.

C) TERCERA CUESTIÓN.- Tributación de la Cancelación del Aval.

La cancelación de aval cuya constitución se encontró sujeta al IVA, no constituye hecho imponible sujeto a tributación por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, toda vez que se trata de una garantía accesoria de una operación principal que tributa por IVA, y además es prestada por una entidad de crédito en el ejercicio de la actividad.

Así mismo, la cancelación del aval tampoco puede incidir en la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados toda vez que se trata de una garantía personal no inscribible en los registros enumerados en el artículo 56.2 de la Norma Foral 11/2003.

La presente contestación se emite con carácter vinculante a los efectos del artículo 84 de la Norma Foral General Tributaria.

CONSULTA 2015.1.6.2 – IS: Aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, …, regulado en la normativa del Impuesto sobre Sociedades en un caso de operaciones de reestructuración societaria en que las intervinientes son varias sociedades patrimoniales. Motivo económico válido.

HECHOS PLANTEADOS

Las entidades de referencia han expuesto una serie de hechos, cuya transcripción literal a continuación se detalla:

PRIMERO.- Que las mercantiles Sociedad 1., Sociedad 2 y Sociedad 3 tienen como objeto social: la promoción, construcción, venta y alquiler de inmuebles.

SEGUNDO.- Que en la actualidad la totalidad de sus activos están constituidos por suelo urbanizado, locales comerciales y plazas de garaje destinados al arrendamiento y contabilizados en el subgrupo 22: Inversiones Inmobiliarias.

TERCERO.- Que con arreglo a lo dispuesto en el artículo 42de la NF 21/2014, las tres sociedades tienen la consideración de entidades vinculadas de acuerdo con la siguiente composición societaria:

- La totalidad de los socios de Sociedad 1 son personas físicas.

- Sociedad 1 es titular del 49% de Sociedad 2. siendo el resto personas físicas que a su vez son socios de Sociedad 1.

- Sociedad 2 es titular del100% del capital de Sociedad 3

CUARTO.- Que la plantilla media anual de empleados por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva a la actividad de arrendamiento en el conjunto de las tres Sociedades es inferior a 5 empleados.

QUINTO.- Que de acuerdo con el artículo 14.2.c) de la NF 21/2014, sus activos no se consideran afectos a actividades económicas, resultándoles de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales.

SEXTO.- Que tienen en proyecto la realización de las siguientes operaciones societarias:

1º. Fusión por absorción (fusión impropia) de Sociedad 3 por Sociedad 2 titular del 100% de las participaciones, por la cual Sociedad 3 transmitirá en bloque, en el momento de su disolución sin liquidación, su patrimonio social a Sociedad 2 sin ampliación de capital en la sociedad absorbente.

2º. Fusión por absorción de Sociedad 2 por Sociedad 1 titular del 49% de las participaciones, por la cual Sociedad 2 transmitirá en bloque, en el momento de su disolución sin liquidación, su patrimonio social a Sociedad 1 mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la absorbente.

SEPTIMO.- Los motivos económicos por los que se pretende realizar las operaciones son los siguientes:

- La racionalización de las actividades realizadas por las tres sociedades, mediante la concentración en una única compañía de una actividad que, en la actualidad, viene desarrollándose paralelamente por tres empresas.

- Aumento del número de inmuebles en el activo de la sociedad, mayor volumen de negocio y mayor valor total de los activos de Sociedad 1, con el objeto de poder acceder con mayor facilidad al crédito bancario.

- Simplificación de los órganos de administración y de la gestión administrativa eliminando la duplicidad existente.

- Ahorro de costes por simplificación de las obligaciones mercantiles y fiscales (contables, fiscales, etc.)

- Igualmente, se trata de conseguir una adaptación de la dimensión y de la capacidad productiva a las exigencias que impone el mercado consiguiendo un aumento considerable del volumen de negocio que redunde en una mejora de la competitividad.

OCTAVO.- Teniendo en cuenta los antecedentes citados en los Expositivos anteriores, y en relación con el tratamiento fiscal que en el ámbito de la imposición directa se deriva de las citadas operaciones, se plantean, al amparo de lo dispuesto en el artículo 83 de la Norma Foral 21/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, las siguientes CONSULTAS

CUESTIÓNES PLANTEADAS

PRIMERA.- Si a estas operaciones de restructuración societaria, considerando que todas las sociedades intervinientes tienen la consideración de sociedades patrimoniales en el sentido del artículo 14 de la NF 21/2014, les resulta de aplicación el Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, regulado en el capítulo VI de la Norma Foral 21/2014 del Impuesto de Sociedades.

SEGUNDA. - Si los motivos económicos expuestos son válidos en el sentido de no estar incluidos como no válidos en los previstos en el apartado 4 del artículo 114 de la citada Norma Foral del Impuesto de Sociedades.

TERCERA.- En caso de que la contestación a las cuestiones anteriores sea afirmativa:

-.Si la aplicación del régimen especial de fusiones y escisiones es aplicable en toda su extensión a la totalidad de los intervinientes: sociedades y personas físicas socios.

-.Si la aplicación del régimen especial de fusiones prevalece sobre el régimen de tributación de las sociedades patrimoniales, tanto en lo relativo al diferimiento de las plusvalías que pudieran ponerse de manifiesto en las sociedades y en los socios personas físicas, como en el resto de las disposiciones contenidas en el mismo, como es el caso de las normas contenidas en el artículo 113, relativas a la eliminación de la doble imposición.

CONTESTACIÓN

El capítulo VII, título VI de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto de Sociedades regula el régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

Al respecto, el artículo 101.1 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto de Sociedades, establece que:

"*1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:*

a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

b) Dos o más entidades transmiten en bloque a otra nueva, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de sus patrimonios sociales, mediante fa atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la nueva entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a fa entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social."

En el ámbito mercantil, los artículos 22 y siguientes de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, establecen el concepto y requisitos de las operaciones de fusión.

Por tanto, si las operaciones de fusión, tanto de la mercantil Sociedad 1 por Sociedad 2 como la subsiguiente de la mercantil Sociedad 2 por Sociedad 3, se realizan en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/2009, y cumpliendo las restantes condiciones y requisitos establecidos en el capítulo VII del título VI de la ' ya citada Norma Foral 2/2014, del Impuesto de Sociedades, dichas operaciones podrán acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VII, título VI en las condiciones y requisitos exigidos en el mismo, siempre que se respete la atribución a los socios de la entidad absorbida de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 1 O por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

En respuesta a la cuestión planteada relativa a los motivos económicos de ambas operaciones, el apartado 4 del artículo 114 de la Norma Foral 2/2014, a efectos de la aplicación del referido régimen fiscal especial, establece que: "*4. No se aplicará el régimen establecido en este Capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal.*

A estos efectos, se considerarán como tales las operaciones a las que resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 14 y 15 de la NF Tributaria Gipuzkoa. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal, siempre que la operación se encuentre en alguno de los supuestos a que se refiere el párrafo anterior de este apartado."

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportaciones no dinerarias y canje de valores que justifica que a las mismas les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general establecido para esas mismas operaciones en el artículo 40 de la Norma Foral del Impuesto de Sociedades. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no puede ser un freno ni un acicate en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización que impliquen realizar cualquiera de dichas operaciones cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones, en la medida en que su ejecución no determina una carga tributaria.

Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial.

En el caso planteado, se alegan por el consultante como motivos económicos de ambas operaciones, entre otros, ahorrar costes por simplificación de las obligaciones mercantiles, así como aumentar el número de inmuebles en el activo de la sociedad.

Particularmente, en los supuestos en los que los motivos que se alegan para justificar la operación de que se trate son los genéricos y propios de toda fusión, de cara a efectuar un pronunciamiento sobre el cumplimiento del requisito que aquí se analiza, además de analizar el origen de las sociedades afectadas por la misma, resulta especialmente necesario ponderar o comparar los beneficios empresariales que se pretenden conseguir mediante la fusión, con los beneficios fiscales que, en su caso, se puedan obtener como

consecuencia de la misma (distintos del mero diferimiento de plusvalías), con objeto de, así, determinar cuál es realmente el principal objetivo que se pretende conseguir con la reestructuración.

No obstante, sí procede señalar que la aplicación del régimen especial objeto de consulta no se ve obstaculizada por el hecho de que las sociedades que participen en la operación sean patrimoniales, tal y como estas entidades se encuentran definidas en el artículo 14 de la NFIS, ni tampoco por el mero hecho de que con la misma se pueda conseguir, además, deshacer una estructura societaria de la que ya no se obtenga ninguna ventaja fiscal, tras la entrada en vigor, desde el pasado 1 de enero de 2014, del nuevo tratamiento tributario correspondiente a las sociedades patrimoniales, el cual no vino acompañado de ninguna disposición transitoria (siempre y cuando, eso sí, con ello, no se generen otras estructuras artificiales, y no se obtengan mayores beneficios, distintos del relativo a la eliminación de la estructura anterior aplicando el régimen de diferimiento de plusvalía).

Por tanto, los motivos económicos alegados por la consultante se pueden considerar como económicamente válidos a los efectos del artículo 104.4 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

CONSULTA 2015.1.6.3 – IS: Escisión de rama de actividad, permaneciendo en el patrimonio de la entidad originaria la actividad de arrendamiento de locales comerciales, desempeñada sin personal asalariado. Aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, … del Impuesto sobre Sociedades.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad de referencia ha expuesto una serie de hechos, cuya transcripción literal a continuación se detalla: la Consultante desarrolla dos actividades: por una parte, el arrendamiento de locales comerciales (sin personal asalariado). Por otra, la toma de participación en sociedades que desarrollan actividades empresariales (industriales y de promoción de edificaciones básicamente). El porcentaje de participación es igual o superior al 5% en todas las sociedades y se poseen con el fin de gestionar las mismas para lo cual se dispone de una estructura integrada por un administrador único que realiza dicha gestión, interviniendo, además, en los órganos de gobierno de las participadas. Debido al nuevo régimen establecido con referencia a las sociedades patrimoniales y dada la situación patrimonial de la Consultante podría producirse la circunstancia de que la sociedad, en función de las inversiones y desinversiones que realice, salga y entre en dicho régimen en ejercicios sucesivos (en el archivo adjunto se acompaña balance de la sociedad donde se observa que el valor del activo del inmovilizado inmobiliario y del mobiliario son similares). Es por ello que la Consultante está valorando la realización de una operación de escisión parcial en la que se escinda la rama de actividad de gestión de inversiones mobiliarias.

CUESTIÓNES PLANTEADAS

1. Si la escisión indicada podría acogerse al régimen de diferimiento recogido en la Norma Foral de I. S.

2. Si las pérdidas pendientes de compensación que figuran en el balance y que provienen de la actividad de gestión mobiliaria (pérdida total del valor de la participación que la so-

ciedad ostentaba en el Grupo 1 de localidad en territorio histórico) podrían traspasarse y deducirse en la sociedad escindida.

CONTESTACIÓN

El régimen fiscal especial previsto en el capítulo VII, título VI de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto de Sociedades, resulta aplicable a las operaciones allí tipificadas: Entre tales operaciones se encuentran las escisiones parciales que cumplan determinados requisitos.

Al respecto, el artículo 101.2 e) de la mencionada Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto de Sociedades considera como escisión parcial la operación por la cual:

"*Una entidad segrega una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social en las mismas, manteniéndose en su patrimonio al menos participaciones de similares características en el capital de otras u otras entidades o bien una rama de actividad, y la transmite a otra entidad, de nueva creación o ya existente, recibiendo a cambio valores representativos del capital de la entidad adquirente, que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra a) anterior*".

El consultante no detalla si las participaciones en otras sociedades, que conforman su "inmovilizado mobiliario" le confieren la mayoría del capital social en las mismas. El consultante no detalla esta información pero manifiesta que "el porcentaje de participación es igual o superior al 5% en todas las sociedades" de lo que se podría deducir que no alcanza la participación necesaria para cumplir el requisito exigido en el artículo 101.2.c).

Además se requiere también que permanezca en el patrimonio de la entidad originaria una rama de actividad. A estos efectos, el apartado 4 del artículo 101 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del IS considera rama de actividad "*el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios*".

Respecto a la consideración de explotación económica del arrendamiento de inmuebles, la disposición adicional décima de la NF 2/2014 nos remite al artículo 24.3 de la NF 3/2014, de 17 de enero, del IRPF de Gipuzkoa que establece que:

"*Se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles tiene la consideración de actividad económica únicamente cuando para la ordenación de/a actividad se cuente, al menos, con una persona empleada con contrato laboral, a jornada completa y con dedicación exclusiva a esa actividad*".

En consecuencia, en la medida en que la actividad de arrendamiento de locales comerciales se desarrolla (tal y como se manifiesta en la consulta) sin personal asalariado, se entenderá que no se cumple el referido requisito del artículo 101.2 e) de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto de Sociedades.

En definitiva, no se cumplen los requisitos para poder aplicar el régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un estado miembro a otro de la unión europea.

CONSULTA 2015.6.4.2 – IVA: Servicio de cuidado de niños en el comedor escolar prestado en un centro docente por una empresa externa. Tratamiento a efectos del IVA.

HECHOS PLANTEADOS

La Consultante es una cooperativa de enseñanza, titular de un centro homologado y concertado, que tiene contratado con una empresa externa (con una sociedad mercantil) la prestación del servicio de cuidado de niños durante el período interlectivo de comedor.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si los servicios contratados se encuentran exentos del IVA conforme a lo previsto en el artículo 20.uno.9 de la NF 7/1997, de 9 de noviembre, del IVA.

CONTESTACIÓN

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), cuyo artículo 4 regula que: "*Uno. Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional. (...)*".

A lo que el artículo 5 de la misma NFIVA, relativo al concepto de empresario o profesional, añade que: "*Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral se reputarán empresarios o profesionales: a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente. b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. (...) Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas. (...)*".

De donde se deduce que los servicios de cuidado infantil en el centro docente, durante los espacios interlectivos, que presta la sociedad objeto de consulta están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, el artículo 20.Uno.9 de la misma NFIVA, en su redacción dada, con efectos desde el pasado 1 de enero de 2015, por el número Siete del artículo 1 del Decreto Foral Normativo1/2015, de 2 de febrero, dispone que: "*Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...) 9. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades. La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios. La exención no comprenderá las siguientes operaciones: (...) d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso*".

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA), donde se señala que: "*Tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas, a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 9. de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate*".

Para poder aplicar la exención, tanto la NFIVA como el Reglamento del Impuesto exigen que los servicios en cuestión sean prestados por entidades de derecho público o por entidades privadas autorizadas. Respecto a estas últimas, el RIVA impone que se trate de centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por la correspondiente entidad pública con competencia genérica en educación o, en su caso, con competencia específica en relación con la materia concreta de que se trate. En las Comunidades Autónomas, como la del País Vasco, en las que para la realización de actividades de enseñanza en general no se exige el reconocimiento o la autorización previa de los centros educativos, la condición impuesta a las entidades privadas por la normativa reguladora del Impuesto se considera cumplida cuando el centro imparta única o principalmente materias incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización por las autoridades educativas competentes. En estos casos, la exención no resulta aplicable a los servicios que versen sobre materias no incluidas en los referidos planes de estudio.

Por centro educativo debe entenderse toda unidad económica integrada por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar servicios de enseñanza de manera continuada. Sin embargo, esta Dirección General considera que, para que pueda entenderse que existe un centro educativo, no es imprescindible contar con unas aulas o locales determinados, en los que se desarrolle materialmente la actividad de enseñanza, ni tampoco disponer permanentemente de una plantilla fija de profesores (los cuales pueden ser contratados de forma específica para cada uno de los módulos de formación que se impartan).

Adicionalmente, en virtud del principio de neutralidad fiscal defendido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), hoy día no cabe condicionar la aplicación de las exenciones reguladas en la Directiva 2006/112/CEE, de 28 de noviembre, (entre las que se encuentra la que aquí se analiza) a que el operador de que se trate cuente, para prestar sus servicios, con autorización del órgano competente, cuando estos servicios sean iguales a los prestados por otros empresarios a los que no se les exija autorización alguna. De forma que, actualmente, se consideran exentos del IVA los servicios de enseñanza relativos a materias incluidas en algún plan de estudios, con independencia de que los centros educativos a través de los que se presten estén ubicados, o no, en Comunidades Autónomas en las que se exija algún reconocimiento o autorización previa a dichos centros.

A todos estos efectos, atendiendo a lo indicado por el TJUE en su Sentencia de 28 de enero de 2010, dictada en el Asunto C-473/08, la enseñanza exenta es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes, y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo o deportivo.

Asimismo, también procede traer a colación lo previsto en el artículo 44 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el

valor añadido, en el que se especifica que: "*Los servicios de formación o reciclaje profesional prestados en las condiciones establecidas en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112/CE incluirán la enseñanza directamente relacionada con un oficio o profesión así como toda enseñanza destinada a la adquisición o actualización de conocimientos a efectos profesionales. La duración de la formación o del reciclaje profesional será irrelevante a estos efectos*".

De manera que los servicios de enseñanza prestados por personas o entidades privadas se hallan exentos del Impuesto, en virtud de lo establecido en el artículo 20.Uno.9º de la NFIVA, en la medida en que: 1) las materias que se impartan estén incluidas en algún plan de estudios reconocido o autorizado por las autoridades educativas competentes; y 2) que, además, dichos servicios se presten a través de un centro educativo, tal y como éstos han sido descritos más arriba.

Además de todo lo anterior, debe tenerse en cuenta que, mediante la modificación del artículo 20.Uno.9 de la NFIVA llevada a cabo por el Decreto Foral Normativo 1/2015, de 2 de febrero, se ha extendido expresamente el ámbito objetivo de la exención que aquí se analiza a los servicios de atención a niños en los centros docentes, en el espacio interlectivo de comedor, o en aulas de espera fuera del horario escolar.

A este respecto, atendiendo a lo establecido en la legislación educativa, los centros escolares, además de impartir las enseñanzas que les son propias, pueden realizar las siguientes actividades, y prestar los siguientes servicios: 1) actividades complementarias, que se desarrollan dentro del horario lectivo, como complemento de la actividad escolar; 2) actividades extraescolares, que se llevan a cabo en el espacio interlectivo comprendido entre la sesión de mañana y la de tarde del horario de permanencia de los alumnos en el centro, así como antes y/o después de dicho horario; y 3) servicios complementarios, como el de transporte escolar, comedor, gabinete médico o psicopedagógico, y otros similares, entre los que se encuentra los de atención a los niños en el espacio no lectivo del mediodía, o en las aulas matinales y de tarde (aulas de espera).

Todas estas actividades y servicios tienen un carácter educativo y formativo, en el sentido de que se encuentran dirigidas a desarrollar los valores, principios y objetivos comunes a la educación, así como los propios y específicos de las instituciones que los ofrecen. De modo que dichas actividades y servicios pueden haber sido informados por el claustro, pueden quedar integrados en los planes y proyectos de los centros docentes, y pueden estar aprobados y evaluados por el consejo escolar.

En particular, la legislación vigente determina que las Administraciones educativas y los centros de enseñanza deben potenciar la oferta de actividades y servicios educativos complementarios, a fin de atender las nuevas demandas sociales.

En este contexto, el artículo 20.Uno.9 de la NFIVA reconoce hoy en día de forma expresa el carácter educativo de los servicios de atención a los niños en los centros docentes, durante el espacio interlectivo de comedor o en aulas de espera fuera del horario escolar.

Esta modificación del artículo 20.Uno.9 de la NFIVA, operada a través del Decreto Foral Normativo 1/2015, de 2 de febrero, tiene su origen más inmediato en una enmienda del Grupo Parlamentario Catalán (la número 96) al Proyecto de Ley de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 6 de agosto de 2014, mediante la cual propuso que se incluyera el siguiente párrafo en el artículo 20.Uno.9 de la citada Ley 37/1992, de 28 de diciembre: "*A los solos efectos de este artículo, se entenderá por educación de la Infancia y la Juventud todas aquellas actividades que, estando o no integradas en el plan de estudios, formen parte del proyecto educativo aprobado por el Consejo Escolar del centro, y consistan en atención a niños en tiempo interlectivo de mediodía durante el comedor escolar, en aulas ma-*

tinales fuera del horario escolar, o en actividades extraescolares de apoyo a la enseñanza, deporte, danza, o en salidas, excursiones y otras actividades programadas, y cualesquiera otras de análoga naturaleza educativa siempre que no consistan en el simple entretenimiento lúdico".

La justificación de esta enmienda fue, literalmente, la siguiente: "*Por el particular interés que despiertan estos servicios, así como su carácter educativo, se propone la modificación del artículo 20.Uno.9 de la Ley, teniendo en cuenta que la educación sí está exenta*".

Esta enmienda no fue aprobada en los términos indicados más arriba, pero sí dio lugar a que la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, introdujera una mención específica en el artículo 20.Uno.9 de la Ley 37/1992, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a los servicios de atención a niños en los centros docentes, la cual ha sido posteriormente incorporada a la NFIVA, de conformidad con lo previsto en el artículo 26 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (el Concierto Económico).

Asimismo, como antecedente de este cambio normativo, también cabe citar la respuesta dada por la Comisión Europea el 3 de mayo de 2013 a varias preguntas escritas (en concreto, cuatro), que le presentaron distintos parlamentarios europeos con arreglo a lo dispuesto en el artículo 117 del Reglamento Europeo, acerca de cuál era su postura sobre el hecho de que las actividades de los monitores escolares en comedores y horarios interlectivos estuvieran sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Concretamente, en la citada respuesta de 3 de mayo de 2013, la Comisión Europea señaló que: "*Según la Directiva del IVA adoptada por unanimidad por los Estados miembros de la UE, las exenciones del IVA para la asistencia social y la seguridad social, para la educación y la protección de la infancia y de la juventud: -sólo se aplican cuando el proveedor es una entidad de Derecho público o está reconocido por el Estado miembro de que se trate; los Estados miembros podrán subordinar la concesión de estas exenciones a entidades que no sean de Derecho público al cumplimiento de determinadas condiciones, lo que significa que el ámbito de aplicación de dichas exenciones puede variar de un Estado miembro de la UE a otro; -no se aplican cuando los suministros no son indispensables para la labor de la asistencia social y la seguridad social, la educación o la protección de la infancia y de la juventud. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJE) ha establecido que las exenciones deben interpretarse de manera estricta, aunque no tan estricta como para que se anule el efecto deseado de las mismas. Por otra parte, el Tribunal también parece aceptar que los servicios de cuidado infantil (que incluyen el cuidado de los niños en edad preescolar y de los niños en edad escolar fuera del horario lectivo) pueden considerarse la prestación de un servicio que entra en el ámbito de la asistencia social y de la seguridad social, así como de la protección de la infancia y de los jóvenes, en el sentido de la Directiva del IVA. La Comisión tiene la intención de ponerse en contacto con las autoridades españolas para solicitar información sobre la aplicación de estas exenciones en relación con los servicios mencionados en la pregunta en dicho Estado miembro*".

La postura oficial de las autoridades españolas a este respecto fue recordar que los servicios de cuidado de niños en los centros escolares estaban exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando los mismos eran prestados por los propios centros, pero que esta exención no se extendía a los servicios realizados por entidades terceras.

Pues bien, en este contexto, la Exposición de Motivos de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, mediante la que se introdujo en el ordenamiento interno la mención específica a los servicios de atención a los niños en los centros docentes objeto de consulta, aclara que: "*(...) - Con efectos 1 de enero de 2015, se extiende la aplicación de la denominada «exención educativa» a los servicios de atención a niños en el centro docente prestados en tiempo interlectivo, tanto durante el comedor escolar como en servicio de guardería fuera del horario escolar, equiparando, a tal*

efecto, el tratamiento en el Impuesto de estos servicios prestados por el centro docente, con independencia de que se realice con medios propios o ajenos".

Como ya se ha indicado más arriba, tras la entrada en vigor de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, esta mención a los servicios de cuidado de niños en los centros docentes ha sido incorporada a la NFIVA mediante el Decreto Foral Normativo 1/2015, de 2 de febrero, atendiendo a lo previsto en el artículo 26 del Concierto Económico.

De modo que, desde el pasado 1 de enero de 2015, la exención educativa del artículo 20.Uno.9 de la NFIVA se extiende a los servicios de atención a niños en los centros docentes, prestados tanto durante el espacio interlectivo de comedor, como en las aulas de espera fuera del horario escolar, siempre que los mismos sean llevados cabo a través de un centro educativo, tal y como éstos han sido definidos al inicio de esta respuesta. Es decir, siempre que la entidad que los realice cuente con una unidad económica integrada por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de realizar estas tareas (de atención a los niños en centros docentes) de forma continuada.

Con lo que, en resumen, la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido ha equiparado los servicios de atención a niños en centros docentes (en los tiempos interlectivos y en aulas de espera fuera del horario escolar) con los de impartición de materias incluidas en los planes de estudio, debido al carácter educativo que tienen tanto unos como otros.

Consecuentemente, a partir del 1 de enero de 2015, la exención de los servicios de atención a los niños en los centros escolares se aplica tanto sobre las prestaciones que realicen los propios centros a favor de sus alumnos, como sobre las que lleven a cabo en su beneficio (en beneficio de los repetidos centros) las empresas con las que, en su caso, tengan subcontratada la realización de estas tareas.

Todo lo cual lleva a concluir que la mercantil que presta estos servicios a la consultante podrá acogerse a la exención regulada en el artículo 20.Uno. 9 de la NFIVA, en la medida en que, según se deduce de los datos aportados, cuenta para ello con un conjunto de medios materiales y humanos dedicados a la realización de estas tareas con carácter de permanencia (a cuidar y atender a los niños en el comedor escolar del centro de enseñanza).

CONSULTA 2015.6.4.3 – IVA: Servicios de suministro de comidas y de cuidado de niños en el comedor escolar prestados en un centro escolar por una sociedad mercantil. Tratamiento diferencial a efectos del IVA de los servicios de distinta naturaleza prestados en la misma operación.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una sociedad mercantil que, entre otras actividades, se dedica a suministrar comidas a centros escolares y a prestarles servicios de cuidado de los niños durante el período interlectivo de comedor. Según indica, en algunas ocasiones, factura un único concepto, de "servicio de comedor", que comprende tanto el precio de la comida como el importe correspondiente a los monitores que se encargan del cuidado de los comedores, mientras que, en otros casos, factura de forma separada, por un lado, la comida, y, por otro, el servicio de cuidado (los monitores).

CUESTIÓNES PLANTEADAS

Desea saber:

1) Si los servicios que presta, de cuidado de niños durante el período interlectivo de comedor están, o no, exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.9 de la Norma Foral 7/1997, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2) En caso afirmativo, si debe desglosar en las facturas que emite, por un lado, el precio de la comida y, por otro, el importe correspondiente a los monitores.

CONTESTACIÓN

Con respecto a la primera de las cuestiones la respuesta emitida es la misma que la dada en el consulta anterior **2015.6.4.2.**

Con respecto a la segunda de las cuestiones:

Por último, si, la entidad presta servicios de diversa naturaleza, en una misma operación y por un precio único, deberá atender a lo dispuesto en el apartado Dos del artículo 79 de la NFIVA, según el cual: "Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados. Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto".

Así, cuando, se prestan servicios distintos por un precio único, unos exentos y otros no, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determina en proporción a su valor de mercado, salvo que exista una relación de accesoriedad entre los mismos, en cuyo caso la prestación accesoria sigue el régimen de la principal. A este respecto, una prestación debe ser considerada accesoria de otra principal cuando no constituya un fin en sí misma para su destinatario, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio del que dependa.

En el supuesto planteado, no cabe entender que el suministro de comidas sea accesorio al servicio de cuidado de niños, ni viceversa, por lo que la entidad consultante deberá desglosar en las facturas que expida los importes correspondientes a ambos conceptos, atendiendo al valor de mercado que tenga cada uno de ellos.

CONSULTA 2015.6.4.4 – IVA: A partir de 2015 la exención de los servicios de atención a niños en centros escolares se aplica tanto sobre las prestaciones que realicen los propios centros a favor de sus alumnos, como sobre las que lleven a cabo en su beneficio las empresas con las que tengan subcontratada la realización de esas tareas.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una federación empresarial bajo la que se agrupan diversos centros de enseñanza.

CUESTIÓNES PLANTEADAS

Si los servicios que sus asociadas contratan consistentes en servicios de vigilancia y cuidado de los/las alumnos/as en tiempos interlectivos se encuentran exentos del IVA conforme a lo previsto en el artículo 20.uno.9 de la NF 7/1997, de 9 de noviembre, del IVA.

CONTESTACIÓN

1. La cuestión planteada en el escrito de la consulta se centra en determinar la tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de las actividades señaladas en dicho escrito.

Partiendo de que la entidad que presta los servicios objeto de consulta tiene la consideración de empresario o profesional respecto las actividades descritas, y los servicios son prestados en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, podremos decir que las actividades que realice estarán, en principio, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 4 y 5 del Decreto Foral102/1992 del IVA).

2. No obstante, y a efectos de esclarecer la posible exención que se menciona eh el escrito de consulta, pasaremos a exponer los criterios relativos a su aplicación:

El artículo 20. apartado uno, número 9º de la normativa del IVA, según redacción dada al mismo por la Ley 28/2014, preceptúa la exención de:

"9. 0 La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.

En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegías Mayores o Menores y residencias de estudiantes.

c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.

d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso."

Esta exención se desarrolla más ampliamente en el Reglamento del IVA, en su artículo 7, que menciona que se debe entender por entidades privadas autorizadas aquellos centros educativos

cuya actividad este reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros entes públicos con competencia al respecto.

Para poder aplicar la exención, tanto el Decreto Foral como el Reglamento del Impuesto exigen que los servicios en cuestión sean prestados por entidades de derecho público o por entidades privadas autorizadas. Respecto a estas últimas, el reglamento impone que se trate de centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por la correspondiente entidad pública con competencia genérica en educación o, en su caso, con competencia específica en relación con la materia concreta de que se trate.

En las Comunidades Autónomas, como la del País Vasco, en las que para la realización de actividades de enseñanza en general no se exige el reconocimiento o la autorización previa de los centros educativos, la condición impuesta a las entidades privadas por la normativa reguladora del Impuesto se considera cumplida cuando el centro imparta única o principalmente materias incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización por las autoridades educativas competentes. En estos casos, la exención no resulta aplicable a los servicios que versen sobre materias no incluidas .e n los referidos planes de estudio.

Por centro educativo debe entenderse toda unidad económica integrada por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar servicios de enseñanza de manera continuada. Se considera que, para que pueda entenderse que existe un centro educativo, no es imprescindible contar con unas aulas o locales determinados, en los que se desarrolle materialmente la actividad de enseñanza, ni tampoco disponer permanentemente de una plantilla fija de profesores (los cuales pueden ser contratados de forma específica para cada uno de los módulos de formación que se impartan).

Adicionalmente, en virtud del principio de neutralidad fiscal defendido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), hoy día no cabe condicionar la aplicación de las exenciones reguladas en la Directiva 2006/112/CEE, de 28 de noviembre, (entre las que se encuentra la que aquí se analiza) a que el operador de que se trate cuente, para prestar sus servicios, con autorización del órgano competente, cuando estos servicios sean iguales a los prestados por otros empresarios a los que no se les exija autorización alguna. De forma que, actualmente, se consideran exentos del IVA los servicios de enseñanza relativos a materias incluidas en algún plan de estudios, con independencia de que los centros educativos a través de los que se presten estén ubicados, o no, en Comunidades Autónomas en las que se exija algún reconocimiento o autorización previa a dichos centros.

A todos estos efectos, atendiendo a lo indicado por el TJUE en su Sentencia de 28 de enero de 201 O, dictada en el Asunto C-473/08, la enseñanza exenta es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes, y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo o deportivo.

Asimismo, también procede traer a colación lo previsto en el artículo 44 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en el que se especifica que: "Los servicios de formación o reciclaje profesional prestados en las condiciones establecidas en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 20061112/CE incluirán la enseñanza directamente relacionada con un oficio o profesión así como toda enseñanza destinada a la adquisición o actualización de conocimientos a efectos profesionales. La duración de la formación o del reciclaje profesional será irrelevante a estos efectos".

De manera que los servicios de enseñanza prestados por personas o entidades privadas se hallan exentos del Impuesto, en virtud de lo establecido en el artículo 20.Uno.9º de la Normativa del IV A, en la medida en que: 1) las materias que se impartan estén incluidas en algún plan de estudios reconocido o autorizado por las autoridades educativas competentes; y 2) que, además, dichos servicios se presten a través de un centro educativo, tal y como éstos han sido descritos más arriba.

Además de todo lo anterior, debe tenerse en cuenta que, mediante la modificación del artículo 20.Uno.9 de la normativa, se ha extendido expresamente el ámbito objetivo de la exención que aquí se analiza a los servicios de atención a niños en los centros docentes, en el espacio interlectivo de comedor, o en aulas de espera fuera del horario escolar.

A este respecto, atendiendo a lo establecido en la legislación educativa, los centros escolares, además de impartir las enseñanzas que les son propias, pueden realizar las siguientes actividades, y prestar los siguientes servicios: 1) actividades complementarias, que se desarrollan dentro del horario lectivo, como complemento de la actividad escolar; 2) actividades extraescolares, que se llevan a cabo en el espacio interlectivo comprendido entre la sesión de mañana y la de tarde del horario de permanencia de los alumnos en el centro, así como antes y/o después de dicho horario; y 3) servicios complementarios, como el de transporte escolar, comedor, gabinete médico o psicopedagógico, y otros similares, entre los que se encuentra los de atención a los niños en el espacio no lectivo del mediodía, o en las aulas matinales y de tarde (aulas de espera).

Todas estas actividades y servicios tienen un carácter educativo y formativo, en el sentido de que se encuentran dirigidas a desarrollar los valores, principios y objetivos comunes a la educación, así como los propios y específicos de las instituciones que los ofrecen. De modo que dichas actividades y servicios pueden haber sido informados por el claustro, pueden quedar integrados en los planes y proyectos de los centros docentes, y pueden estar aprobados y evaluados por el consejo escolar.

En particular, la legislación vigente determina que las Administraciones educativas y los centros de enseñanza deben potenciar la oferta de actividades y servicios educativos complementarios, a fin de atender las nuevas demandas sociales.

En este contexto, el artículo 20.Uno.9 de la Normativa reconoce hoy en día de forma expresa el carácter educativo de los servicios de atención a los niños en los centros docentes, durante el espacio interlectivo de comedor o en aulas de espera fuera del horario escolar.

Esta modificación del artículo 20.Uno.9 de la Normativa, tiene su origen más inmediato en una enmienda del Grupo Parlamentario Catalán (la número .96) al Proyecto de Ley de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes• Generales de 6 de agosto de 2014, mediante la cual propuso que se incluyera el siguiente párrafo en el artículo 20:Uno.9 de la citada Ley 37/1992, de 28 de diciembre: "los solos efectos de este artículo, se entenderá por educación de la Infancia y la Juventud todas aquellas actividades que, estando o no integradas en el plan de estudios, formen parte del proyecto educativo aprobado por el Consejo Escolar del centro, y consistan en atención a niños en tiempo interlectivo de mediodía durante el comedor escolar, en aulas matinales fuera del horario escolar, o en actividades extraescolares de apoyo a la enseñanza, deporte, danza, o en salidas, excursiones y otras actividades programadas, y cualesquiera otras de análoga naturaleza educativa siempre que no consistan en el simple entretenimiento lúdico".

La justificación de esta enmienda fue, literalmente, la siguiente: "Por el particular interés que despiertan estos servicios, así como su carácter educativo, se propone la modificación del artículo 20.Uno.9 de la Ley, teniendo en cuenta que la educación sí está exenta".

Esta enmienda no fue aprobada en los términos indicados más arriba, pero sí dio lugar a que la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, introdujera una mención específica en el artículo 20.Uno.9 de la Ley 37/1992, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a los servicios de atención a niños en lo~ centros docentes.

Asimismo, como antecedente de este cambio normativo, también cabe citar la respuesta dada por la Comisión Europea el 3 de mayo de 2013 a varias preguntas escritas (en concreto, cuatro), que le presentaron distintos parlamentarios europeos con arreglo a lo dispuesto en el artículo 117 del Reglamento 'Europeo, acerca d~ cuál era su postura sobre el hecho de que las actividades de los monitores escolares en comedores y horarios interlectivos estuvieran sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Concretamente, en la citada respuesta de 3 de mayo de 2013, la Comisión Europea señaló que: "Según la Directiva del /VA adoptada por unanimidad por los Estados miembros de la UE, las exenciones del/VA para la asistencia social y la seguridad social, para la educación y la protección de la infancia y de la juventud: -sólo se aplican cuando el proveedor es una entidad de Derecho público o está reconocido por el Estado miembro de que se trate; los Estados miembros podrán subordinar la concesión de estas exenciones a entidades que no sean de Derecho público al cumplimiento de determinadas condiciones, lo que significa que el ámbito de aplicación de dichas exenciones puede variar de un Estado miembro de la UE a otro; -no se aplican cuando los suministros no son indispensables para la labor de la asistencia social y la seguridad social, la educación o la protección de la infancia y de la juventud. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJE) ha establecido que fas exenciones deben interpretarse de manera estricta•, aunque no tan estricta como para que se anule el efecto deseado de las mismas. Por otra parte, el Tribunal también parece aceptar que los servicios de cuidado infantil (que incluyen el cuidado de los niños en edad preescolar y de los niños en edad escolar fuera del horario lectivo) pueden considerarse fa prestación de un servicio que entra en el ámbito de fa asistencia social y de la seguridad social, así como de la protección de la infancia y de los jóvenes, en el sentido de la Directiva del IVA. La Comisión tiene la intención de ponerse en contacto con las autoridades españolas para solicitar información sobre la aplicación de estas exenciones en relación con los servicios mencionados en la pregunta en dicho Estado miembro".

La postura oficial de las autoridades españolas a este respecto fue recordar que los servicios de cuidado de niños en los centros escolares estaban exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando los mismos eran prestados por los propios centros, pero que esta exención no se extendía a los servicios realizados por entidades terceras.

Pues bien, en este contexto, la Exposición de Motivos de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, mediante la que se introdujo en el ordenamiento interno la mención específica a los servicios de atención a los niños en los centros docentes objeto de consulta, aclara que:

"(...) - Con efectos 1 de enero de 2015, se extiende la aplicación de la denominada <<exención educativa>> a los servicios de atención a niños en el centro docente prestados en tiempo interlectivo, tanto durante el comedor escolar como en servicio de guardería fuera del horario escolar, equiparando, a tal efecto, el tratamiento en el Impuesto de estos servicios prestados por el centro docente, con independencia de que se realice con medios propios o ajenos".

De modo que, desde el pasado 1 de enero de 2015, la exención educativa del artículo 20.Uno.9 de la normativa el IVA se extiende a los servicios de atención a niños en los centros docentes, prestados tanto durante el espacio interlectivo de comedor, como en las aulas de espera fuera del horario .escolar, siempre que los mismos sean llevados a cabo a través de un centro educativo, tal y como éstos han sido definidos al inicio de esta respuesta. Es decir, siempre que la entidad que los realice cuente con una unidad económica integrada por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de

permanencia con la finalidad de desempeñar estas tareas (de atención a los niños en centros docentes) de forma continuada.

Con lo que, en resumen, la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido ha equiparado los servicios de atención a niños en centros docentes (en los tiempos interlectivos y en aulas de espera fuera del horario escolar) con los de impartición de materias incluidas en los planes de estudio, debido al carácter educativo que tienen tanto unos corno otros.

Consecuentemente, a partir del 1 de enero de 2015, la exención de los servicios de atención a los niños en los centros escolares se aplica tanto sobre las prestaciones que realicen los propio~ centros a favor de sus alumnos, como sobre las que lleven a cabo en su beneficio (en beneficio de los repetidos centros) las empresas con las que, en su caso, tengan subcontratada la realización de estas tareas.

Todo lo cual lleva a concluir que la Entidad que preste estos servicios a los colegios con los que contrata puede acogerse a la exención regulada en el artículo 20.Uno.9 de la Normativa del IVA, en la medida en que, cuente para ello con un conjunto de medios materiales y humanos dedicados a la realización de estas tareas con carácter de permanencia (a cuidar y atender a los niños en comedores escolares de centros de enseñanza).

3.- Por último y respecto al régimen de deducciones conviene citar el artículo 94 del Decreto Foral 102/1992 que establece las operaciones que originan el derecho a la deducción, entre las que no se encuentran aquellas operaciones que quedan sujetas y exentas del Impuesto en virtud de lo previsto en el artículo 20 del citado Decreto Foral, es decir aquellas que gozan de exención limitada como es el caso de la exención por recogida en el ordinal 9 ya comentado.

Si quien presta los servicios referidos en el escrito de la consulta, exentos de IVA, también realiza otras actividades sujetas y no exentas del Impuesto, deberá ejercitar su derecho a deducir según lo previsto en los artículos 101 y siguientes del Decreto Foral 102/1992.

En todo caso el ejercicio del derecho a la deducción estará supeditado al cumplimiento del resto de los requisitos establecidos en el título VIII del Decreto Foral 102/1992.

CONSULTA 2015.6.4.5 – IRPF: Tratamiento fiscal de las pérdidas sufridas como consecuencia de la titularidad de aportaciones financieras subordinadas emitidas por una Sociedad Cooperativa declarada en concurso de acreedores y que se encuentra en fase de liquidación.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante es titular de aportaciones financieras subordinadas emitidas por una cooperativa que ha sido declarada en concurso de acreedores, y que se encuentra en fase de liquidación, por lo que, según indica, han perdido todo su valor. Los titulares de estas aportaciones financieras subordinadas han sido considerados como acreedores subordinados por el juez del concurso.

CUESTIONES PLANTEADAS

Desea conocer el tratamiento, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de la pérdida descrita. En particular, quiere saber si se trata de un rendimiento negativo del capital mobiliario, o de una pérdida patrimonial, y si podrá compensar su importe con el rendimiento positivo del capital mobiliario derivado del rescate de un seguro de vida, así como qué documentación debe aportar para justificar dicha pérdida.

CONTESTACIÓN

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación, en primer lugar, lo previsto en la disposición adicional vigesimoséptima de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), recientemente introducida mediante la Norma Foral 5/2015, de 25 de marzo, en la que se recoge que: "*1. Con efectos a partir del 1 de enero de 2015, las rentas derivadas de las aportaciones financieras subordinadas a que se refiere el apartado 5 del artículo 57 de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi, se calificarán como rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, de acuerdo con lo establecido en el artículo 35 de esta Norma Foral. 2. Con independencia de la fecha en que se produzcan o se hayan producido las situaciones que se señalan a continuación, el tratamiento fiscal aplicable será el siguiente: a) En el caso de operaciones de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de dichos valores, los correspondientes rendimientos se calificarán conforme a lo dispuesto en el apartado anterior. El mismo tratamiento fiscal será de aplicación a las transacciones derivadas de acuerdos extrajudiciales con las entidades comercializadoras, hayan sido o no sometidos a retención a cuenta los correspondientes abonos. b) En el caso de sentencias con declaración de nulidad de la suscripción de los títulos, se entenderá que el titular de los mismos obtiene una ganancia o pérdida patrimonial, imputable al ejercicio en que la sentencia adquiera firmeza, por la diferencia neta entre los intereses de demora reconocidos a su favor y las cantidades percibidas a que debe hacer frente junto con sus correspondientes intereses de demora, sin que proceda por tal motivo la rectificación de las correspondientes autoliquidaciones. c) En el caso de que las cooperativas emisoras de los correspondientes títulos hayan sido declaradas en situación de concurso y éstos se conviertan en un crédito concursal, los contribuyentes podrán optar por incluir la alteración patrimonial derivada de este crédito en la renta general de conformidad con lo dispuesto en el artículo 62 de esta Norma Foral, o por aplicar la calificación prevista en el apartado 1 de la presente Disposición Adicional. 3. Lo dispuesto en esta disposición adicional no modificará el tratamiento tributario de las aportaciones financieras subordinadas para las cooperativas emisoras, a las que resultará de aplicación en todo caso lo dispuesto en el artículo 15.4 de la Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, sobre régimen fiscal de las Cooperativas*".

A este respecto, el artículo 35 de la NFIRPF, al que se remite la nueva disposición adicional vigesimoséptima del mismo texto legal, relativo a los rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, señala que: "*1. Se considerarán rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios las*

contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos. (...) 3. En el caso de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de valores, se computará como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición o suscripción. Como valor de canje o conversión se tomará el que corresponda a los valores que se reciban. Los gastos accesorios de adquisición y enajenación serán computados para la cuantificación del rendimiento, en tanto se justifiquen adecuadamente. (...)".

Las aportaciones financieras objeto de consulta son valores emitidos a la par, al amparo de lo dispuesto en el artículo 57.5 de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi, en su redacción dada por la Ley 1/2000, de 29 de junio, para allegar financiación a la cooperativa emisora con carácter de permanencia.

De conformidad con lo previsto en el artículo 35 y en la disposición adicional vigesimoséptima de la NFIRPF, en los supuestos de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de estos títulos, el contribuyente obtiene un rendimiento del capital mobiliario, cuyo importe viene dado por la diferencia existente entre su valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión y su valor de adquisición o suscripción, teniendo en cuenta los gastos accesorios de adquisición y/o enajenación (siempre que queden adecuadamente justificados).

En lo que respecta a la imputación temporal de estos rendimientos del capital mobiliario, el artículo 57 de la NFIRPF determina que: "*1. Con carácter general, los ingresos y gastos que determinan las rentas a incluir en la base del Impuesto se imputarán, sin perjuicio de lo establecido en esta Norma Foral, al período impositivo en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. En particular, serán de aplicación los siguientes criterios: a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. (...)*".

De donde se deduce que la mera declaración de concurso de la cooperativa emisora de las aportaciones financieras subordinadas no genera ninguna renta (ni positiva, ni negativa) para sus titulares, en la medida en que dicha declaración no da lugar, por sí misma, a la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los citados valores, con independencia de que, lógicamente, influya en su valor de mercado, y en las expectativas de sus titulares de recuperar lo invertido.

Asimismo, en un supuesto como el planteado, debe atenderse a lo expresamente establecido en la letra c) del apartado 2 de la disposición adicional vigesimoséptima de la NFRIPF, en el que se recoge que, en los casos en los que las cooperativas emisoras de las aportaciones financieras subordinadas sean declaradas en concurso de acreedores, y las citadas aportaciones se conviertan en créditos concursales, los contribuyentes pueden optar por considerar la renta derivada de la eventual falta de cobro, total o parcial, de dicho crédito, como una pérdida patrimonial de la base general (no derivada de la transmisión de ningún elemento patrimonial), o como un rendimiento negativo del capital mobiliario.

En lo que aquí interesa, procede tener en cuenta que los valores por los que se pregunta vencen en el momento en el que se aprueba la liquidación de la cooperativa (artículo 57.5 de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi). Además, el artículo 146 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, determina que la apertura de la liquidación de la entidad en concurso produce el vencimiento anticipado de los créditos concursales aplazados.

No obstante, con carácter general, este vencimiento de las aportaciones financieras subordi-

nadas en el momento en el que se aprueba la liquidación de la cooperativa tampoco da lugar a ningún rendimiento del capital mobiliario para los titulares de las mismas, toda vez que, al tratarse de valores emitidos a la par, los citados titulares pasan a ostentar un crédito frente a la cooperativa concursada de igual importe. De manera que, como regla general, no existe diferencia, ni positiva ni negativa, entre el valor de suscripción de las aportaciones financieras subordinadas, y su valor de reembolso. Lo que podrá ocurrir es que este valor de reembolso reconocido al contribuyente no le sea finalmente abonado.

En cuyo caso, siendo así las cosas, el contribuyente sólo obtendrá una renta, en este supuesto negativa, cuando el citado crédito devenga definitivamente incobrable (de forma total o parcial). Momento en el que soportará una pérdida patrimonial que, en principio, podrá integrar y compensar en su base imponible general, por la cuantía del crédito concursal frente a la cooperativa que no pueda recuperar de ésta. Alternativamente, en este supuesto, el contribuyente podrá integrar y compensar en la base imponible del ahorro un rendimiento negativo del capital mobiliario derivado de la cesión a terceros de capitales propios de igual importe, si así lo prefiere, porque convenga mejor a sus intereses.

Particularmente, a todos estos efectos, el apartado 12.3 de la Instrucción 1/2015, de 1 de abril, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo, aclara que: "*En el caso de cooperativas declaradas en situación de concurso, cuando las aportaciones financieras subordinadas se conviertan en crédito concursal, los contribuyentes podrán optar entre incluir la alteración patrimonial derivada del impago de dicho crédito como pérdida de la base general, o como un rendimiento del capital mobiliario negativo derivado de la cesión a terceros de capitales propios. En este segundo supuesto, el contribuyente podrá aplicar el régimen de integración y compensación previsto en la disposición adicional vigesimoctava de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre. Esta pérdida, total o parcial, del importe de las inversiones realizadas en la cooperativa afectada por un procedimiento concursal, se pondrá de manifiesto cuando se produzca la correspondiente alteración patrimonial que determine la variación negativa en el valor del patrimonio del contribuyente, es decir, cuando pierda importe invertido, o cuando la cantidad que recupere sea inferior a la invertida. Lo que ocurrirá en el momento en el que quede acreditada la imposibilidad jurídica de recuperar la totalidad o parte de la inversión, como consecuencia de la liquidación de la entidad, o del acuerdo de una quita sobre la deuda*".

De modo que, en el supuesto objeto de consulta, la pérdida patrimonial, o, en su caso, el rendimiento negativo del capital mobiliario (según la opción que adopte el contribuyente) derivado de la falta de cobro, total o parcial, del crédito concursal se imputará al período impositivo en el que quede acreditada la imposibilidad jurídica de recuperar la totalidad o parte de la inversión como consecuencia de la liquidación de la entidad.

A la vista de todo lo anterior, la integración y compensación de esta renta en la base imponible del consultante dependerá de la opción que elija en cuanto a su calificación, de entre las expresamente recogidas en el punto c) del apartado 2 de la disposición adicional vigesimoséptima de la NFIRPF. Con lo que, en definitiva, dependerá de si opta por considerar esta renta como una pérdida patrimonial no derivada de la transmisión de ningún bien o derecho y, por lo tanto, integrable en la base imponible general del Impuesto, o si opta por calificarla como un rendimiento negativo del capital mobiliario.

Así, si opta por calificar la renta obtenida como una pérdida patrimonial no derivada de la transmisión de ningún bien o derecho y, por lo tanto, a integrar en la base imponible general del Impuesto, el régimen de integración y compensación de dicha renta será el establecido en el artículo 65 de la NFIRPF, según el cual: "*La base*

imponible general será el resultado de sumar los siguientes saldos: a) El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los rendimientos, excepto los derivados de actividades económicas, y las imputaciones de renta a que se refiere el artículo 62 de esta Norma Foral. b) El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los rendimientos derivados de actividades económicas. Si el resultado arrojase saldo negativo su importe se compensará con el saldo positivo de los rendimientos derivados de actividades económicas obtenidos en los 15 años siguientes, en los términos señalados en el artículo 55 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. A efectos de lo previsto en el apartado 3 del artículo 117 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia el contribuyente deberá manifestar la opción por la compensación de los saldos negativos a que se refiere el párrafo anterior al presentar la autoliquidación del ejercicio en que se desee aplicar dicha compensación. La opción ejercitada para un período impositivo podrá ser modificada con posterioridad una vez finalizado el plazo voluntario de autoliquidación del Impuesto y siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria. c) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales, excluidas las previstas en el artículo siguiente. Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere esta letra c) arrojase saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo resultante de la suma de las rentas previstas en las letras a) y b) de este artículo, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 10 por 100 de dicho saldo positivo. Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará, en los cuatro años siguientes, en el mismo orden establecido en las letras anteriores de este artículo. La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo de cuatro años, mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores".

Con lo que, en este caso, la pérdida patrimonial derivada del impago total o parcial del crédito concursal podrá ser compensada con las ganancias patrimoniales de igual naturaleza (es decir, con las ganancias patrimoniales a integrar en la base imponible general por no proceder de la transmisión de elementos patrimoniales) que obtenga el contribuyente en el mismo ejercicio. Si el resultado de esta integración y compensación arroja un saldo negativo, su importe podrá ser compensado con el saldo positivo resultante de la suma de las rentas a las que se refieren las letras a) y b) del artículo 65 de la NFIRPF obtenidas en el mismo período impositivo, con el límite máximo del 10 por 100 de dicho saldo positivo. En concreto, se trata: 1) del resultado de integrar y compensar entre sí los rendimientos de la base general y las imputaciones de rentas, a que se refiere la letra a) del artículo 65 de la NFIRPF; y 2) de los rendimientos positivos de actividades económicas, previstos en la letra b) del mismo artículo 65 de la NFIRPF.

Como ya se ha indicado, el límite máximo de compensación de las pérdidas patrimoniales con los demás componentes de la base imponible general es del 10 por 100 del saldo positivo resultante de la integración de los importes regulados en las repetidas letras a) y b) del artículo 65 de la NFIRPF. Si tras esta compensación queda saldo negativo (pérdidas patrimoniales pendientes de aplicar), su importe se puede compensar en los cuatro años siguientes, en el mismo orden señalado. Esta compensación debe ser efectuada en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes, y sin que pueda practicarse fuera del plazo de cuatro años mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de períodos posteriores.

Por lo tanto, de acuerdo con las reglas anteriores, en el supuesto de que el consultante opte por calificar la renta derivada del impago del crédito concursal como una pérdida patrimonial, no podrá compensarla con los rendimientos positivos del capital mobiliario que reciba como consecuencia del cobro de un seguro de vida, ya que, en este caso, la pérdida patrimonial se integrará y compensará en la base imponible gene-

ral del Impuesto (al no derivar de la transmisión de ningún bien o derecho, sino de la imposibilidad de cobro de un crédito reconocido), mientras que los rendimientos del capital mobiliario procedentes del seguro de vida formarán parte de la renta del ahorro, y se integrarán y compensarán en la base imponible del ahorro, en los términos fijados en el artículo 66 de la NFIRPF.

En cambio, si el consultante se inclina por calificar la renta obtenida como un rendimiento negativo del capital mobiliario, resultará de aplicación lo previsto en la disposición adicional vigesimoctava de la NFIRPF, introducida igualmente por la Norma Foral 5/2015, de 25 de marzo, la cual prevé que: "*1. No obstante lo establecido en el apartado 1 del artículo 66 de esta Norma Foral, la parte de los saldos negativos a que se refieren las letras a) y b) del citado apartado que proceda tanto de pérdidas patrimoniales como de rendimientos de capital mobiliario negativos, derivados de las aportaciones financieras subordinadas a que se refiere el apartado 5 del artículo 57 de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi, con independencia de la fecha en que se produzcan o se hayan producido, se podrá compensar con el saldo positivo a que se refieren dichas letras, indistintamente. Este régimen de compensación será así mismo de aplicación a las pérdidas patrimoniales y a los rendimientos de capital mobiliario negativos que se deriven de la transmisión de valores recibidos por operaciones de recompra y suscripción o canje de dichas aportaciones financieras subordinadas. 2. En el caso de valores de deuda subordinada y de participaciones preferentes emitidas en las condiciones establecidas en la Disposición Adicional 2.ª de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, se aplicará idéntico tratamiento al previsto en el apartado anterior, a la parte de los saldos negativos derivados tanto de pérdidas patrimoniales como de rendimientos de capital mobiliario negativos, incluso los derivados de la transmisión de valores recibidos por operaciones de recompra y suscripción o canje, con independencia de la fecha en que se produzcan o se hayan producido. 3. El régimen de integración y compensación regulado en la presente Disposición Adicional será de aplicación a partir del 1 de enero de 2015, con excepción de lo previsto en el apartado 2, que producirá efectos desde el 1 de enero de 2014*".

El artículo 66 de la NFIRPF, al que se refiere esta nueva disposición adicional vigesimoctava, declara que: "*1. La base imponible del ahorro estará constituida por el saldo positivo de sumar los siguientes saldos: a) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, los rendimientos a que se refieren las letras a) y b) del artículo 63 de esta Norma Foral. Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere esta letra a) arrojase saldo negativo, su importe sólo se podrá compensar con el saldo positivo de los rendimientos a que se refiere esta letra a) que se pongan de manifiesto durante los cuatro años siguientes. b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el mismo a que se refiere la letra c) del artículo 63 de esta Norma Foral. Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere esta letra b) arrojase saldo negativo, su importe sólo se podrá compensar con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas a que se refiere esta letra b) que se pongan de manifiesto durante los cuatro años siguientes. 2. Las compensaciones previstas en el apartado anterior deberán efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que puedan practicarse fuera del plazo a que se refiere dicho apartado mediante la acumulación a rentas negativas de ejercicios posteriores. El contribuyente deberá acreditar, en su caso, mediante la oportuna justificación documental, la procedencia y cuantía de los saldos negativos cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron*".

Sobre este particular, el apartado 13.1.1 de la ya referida Instrucción 1/2015, de 1 de abril, de la Dirección General de Hacienda, especifica, únicamente en lo que se refiere a la deuda subordinada y a las participaciones preferentes (ya que son los únicos títulos afectados por la dis-

posición adicional vigesimoctava de la NFIRPF en 2014) que: *"La disposición adicional vigesimoctava de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, establece determinadas excepciones a la regla prevista en el artículo 66.1 del mismo texto legal, en virtud del cual, como regla general, los rendimientos del capital mobiliario y las ganancias y pérdidas patrimoniales que forman parte de la renta del ahorro no se integran y compensan entre sí. De modo que, de acuerdo a las reglas generales, no cabe integrar y compensar los saldos de unos con los de las otras, ni en el ejercicio en el que se obtengan las rentas en cuestión, ni en los años siguientes. Esta compensación sólo puede llevarse a cabo entre rentas que compartan la misma calificación. No obstante, la disposición adicional vigesimoctava permite integrar y compensar la parte del saldo negativo a que se refiere el artículo 66.1 a) de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, que provenga de participaciones preferentes o de deuda subordinada con el saldo positivo resultante de lo previsto en la letra b) del mismo artículo 66 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre (correspondiente a las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos). Esta nueva posibilidad puede ser aplicada tanto en el ejercicio en el que se produzcan los citados rendimientos negativos, los cuales podrán ser compensados con el saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí las ganancias y patrimoniales de la renta del ahorro, como en los años siguientes, compensado el saldo negativo derivado de dichos rendimientos del capital mobiliario provenientes de ejercicios anteriores con el saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí las ganancias y patrimoniales de la renta del ahorro generadas en el período de que se trate, dentro del límite temporal previsto en el repetido artículo 66 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, de cuatro años. Además, este régimen de compensación flexible también resulta aplicable sobre las pérdidas patrimoniales que puedan obtenerse como consecuencia de la transmisión de los valores recibidos por operaciones de recompra y suscripción o canje, de participaciones preferentes o de deuda subordinada. De modo que la parte del saldo negativo a que se refiere la letra b) del artículo 66 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, derivada de la enajenación de estos valores (simplificadamente, las pérdidas patrimoniales soportadas como consecuencia de su transmisión) puede ser compensada con rendimientos positivos del capital a integrar en la base del ahorro".*

A lo que el apartado 13.1.2 de la misma Instrucción 1/2015, de 1 de abril, de la Dirección General de Hacienda, añade que: *"Este nuevo régimen de compensación flexible resulta aplicable a partir del 1 de enero de 2014, en lo que se refiere a las participaciones preferentes, a la deuda subordinada, y a los valores recibidos como consecuencia de las operaciones de recompra y suscripción o canje de dichos títulos, con independencia de la fecha en la que se produzcan, o se hayan producido, los rendimientos de capital mobiliario, o las pérdidas patrimoniales en cuestión. Por ello, este nuevo régimen no afecta a las integraciones y compensaciones llevadas a cabo en el ejercicio 2013 y anteriores. Consecuentemente, con anterioridad al 1 de enero de 2014, no cabe compensar los rendimientos negativos del capital mobiliario con las ganancias patrimoniales de forma distinta a la establecida en el artículo 68.1 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2014, los rendimientos del capital mobiliario, y las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los títulos mencionados, podrán ser compensados entre sí, en los términos establecidos en esta nueva disposición adicional vigesimoctava (con cualesquiera de los saldos a que se refieren las letras a) y b) del artículo 66.1 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre), independientemente de que se trate de importes generados en el mismo año, o en ejercicios anteriores (siempre dentro del límite de cuatro años establecido en el artículo 66 de la citada Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre). En el caso de aportaciones financieras subordinadas emitidas por las cooperativas, este nuevo régimen de integración y compensación puede aplicarse a partir del 1 de enero de 2015".*

Mientras que el apartado 13.1.13 de la repetida Instrucción 1/2015, de 1 de abril, de la Dirección General de Hacienda, concreta que: *"El régimen*

de integración y compensación de la disposición adicional vigesimoctava de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, no es obligatorio. En tributación conjunta se aplican las normas generales del Impuesto sin perjuicio de lo indicado en las disposiciones adicionales vigesimoséptima y vigesimoctava de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre. De este modo, cuando proceda aplicar las mencionadas disposiciones adicionales los rendimientos negativos y las pérdidas patrimoniales a que se refieren las mismas serán compensables con los rendimientos o con las ganancias obtenidas por otros miembros de la unidad familiar. A efectos de determinar qué parte del saldo negativo procede de las rentas derivadas de participaciones preferentes, de deuda subordinada, o de los valores recibidos por operaciones de recompra y suscripción o canje de las mismas, cuando para su determinación se hayan tenido en cuenta otras rentas de distinta naturaleza, y dicho saldo negativo se haya compensado parcialmente con posterioridad, se entenderá que la compensación afectó en primer lugar a la parte del saldo correspondiente a las rentas de distinta naturaleza".

De donde se deduce que la disposición adicional vigesimoctava de la NFIRPF establece un régimen flexible para la integración y compensación de los rendimientos negativos del capital mobiliario que deriven de las aportaciones financieras subordinadas a que se refiere el apartado 5 del artículo 57 de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi. De tal manera que a los citados rendimientos negativos no les resulta de aplicación el régimen de integración y compensación de rentas establecido, con carácter general, en el artículo 66.1.a) de la NFIRPF. Este régimen especial de integración y compensación de los rendimientos negativos del capital mobiliario procedentes de aportaciones financieras subordinadas resulta de aplicación a partir del 1 de enero de 2015.

En definitiva, el artículo 66.1 de la NFIRPF establece que los rendimientos del capital y las ganancias y pérdidas patrimoniales que forman parte de la renta del ahorro no se integran y compensan entre sí. De modo que no cabe integrar y compensar los saldos de unos con los de las otras, ni en el ejercicio en el que se obtengan las rentas en cuestión, ni en los años siguientes. Esta compensación sólo puede llevarse a cabo entre rentas que compartan la misma calificación (entre los rendimientos del capital, mobiliario e inmobiliario, que forman parte de la renta del ahorro según lo previsto en las letras a) y b) del artículo 63 de la NFIRPF, por un lado, y entre las ganancias y pérdidas patrimoniales de la base del ahorro conforme a lo establecido en la letra c) del mismo artículo 63 de la NFIRPF, por el otro).

No obstante, entre otras posibilidades, la nueva disposición adicional vigesimoctava también permite integrar y compensar la parte del saldo negativo a que se refiere el artículo 66.1 a) de la NFIRPF (derivado de compensar entre sí los rendimientos del capital de la base del ahorro) que provenga de aportaciones financieras subordinadas, con el saldo positivo resultante de lo previsto en la letra b) del mismo artículo 66 de la NFIRPF (procedente de las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos del artículo 63 c) de la NFIRPF).

Esta nueva posibilidad puede ser aplicada tanto en el ejercicio en el que se produzcan los citados rendimientos negativos (procedentes de las aportaciones financieras subordinadas), los cuales también podrán ser compensados con el saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí las ganancias y patrimoniales de la renta del ahorro, como en los años siguientes, compensado la parte del saldo negativo de los rendimientos del capital proveniente de ejercicios anteriores que derive de estos activos (de las aportaciones financieras subordinadas) con el saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí las ganancias y patrimoniales de la renta del ahorro generadas en el período de que se trate, dentro del límite temporal previsto en el repetido artículo 66 de la NFIRPF, de cuatro años.

Consecuentemente, si el consultante opta por considerar la renta procedente del crédito concursal con la entidad cooperativa como un rendimiento negativo del capital mobiliario, podrá

compensar su importe con los rendimientos positivos del capital mobiliario derivados de los seguros de vida de los que, en su caso, sea beneficiario, conforme a las reglas generales establecidas al efecto en el artículo 66 de la NFIRPF.

En el caso de que la integración y compensación entre sí de los rendimientos del capital de la base del ahorro prevista en el artículo 66.1 a) de la NFIRPF arroje un saldo negativo, la parte del mismo que derive de las aportaciones financieras subordinadas podrá ser compensada con el saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de la transmisión de bienes y derechos que, en su caso, obtenga el contribuyente.

Si aun así sigue quedando saldo negativo, la parte del mismo procedente de las aportaciones financieras subordinadas podrá ser compensada tanto con el saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí los rendimientos del capital de la base del ahorro que se pongan de manifiesto durante los cuatro años siguientes (artículo 66.1 a) de la NFIRPF), como con el saldo positivo de integrar y compensar también entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales de la base del ahorro obtenidas durante el mismo período de tiempo (durante los cuatro años siguientes).

Por otra parte, a pesar de que no se pregunte específicamente por ello, cabe mencionar que, en los casos en los que los titulares de las aportaciones financieras subordinadas objeto de consulta alcanzan acuerdos extrajudiciales con las entidades comercializadoras, en virtud de los cuales éstas les ofrecen la posibilidad de vender los títulos en el mercado, comprometiéndose a abonarles la diferencia negativa que pueda existir entre el importe que obtengan y su valor nominal, las cantidades que reciben los contribuyentes por este concepto de las citadas entidades comercializadoras tienen, asimismo, la consideración de rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, conforme a lo indicado en el párrafo segundo de la letra a) del apartado 2 de la disposición adicional vigesimoséptima de la NFIRPF.

A tal efecto, debe tenerse en cuenta que, en virtud de estos acuerdos extrajudiciales, en determinadas ocasiones, las entidades comercializadoras ofrecen (o han ofrecido) a los titulares de los valores la posibilidad de venderlos en el mercado, comprometiéndose a abonarles la diferencia negativa que pueda existir entre el importe que obtengan y su valor nominal. Por lo tanto, en estas situaciones, debe entenderse que el complemento abonado por la entidad comercializadora tiene, asimismo, la consideración de rendimiento del capital mobiliario procedente de la cesión a terceros de capitales propios, en el sentido de lo indicado en el artículo 35 de la NFIRPF.

Finalmente, en los casos en los que los contribuyentes obtienen sentencias estimatorias en las que se declara la nulidad de los contratos de colocación de los valores, y se condena a las entidades comercializadoras a devolverles el principal invertido más los intereses de demora, y, correlativamente, se les exige a ellos (a los contribuyentes) la restitución de los intereses recibidos a lo largo del período de tenencia de los títulos en cuestión, junto con sus intereses de demora, todo ello, conforme a lo dispuesto en el artículo 1.303 del Código Civil, procede atender a lo establecido en la letra b) del apartado 2 de la disposición adicional vigesimoséptima, arriba transcrita, en la que se recoge que, en estos supuestos, el titular de las aportaciones financieras subordinadas obtiene una ganancia o pérdida patrimonial (generalmente, una pérdida), cuyo importe viene dado por la diferencia neta existente entre los intereses de demora que se reconozcan a su favor (calculados sobre el principal invertido), y las cantidades por él percibidas a que deba hacer frente (los intereses cobrados a lo largo del período de tenencia de los títulos que tenga que devolver) junto con sus correspondientes intereses de demora.

Esta ganancia o pérdida patrimonial se imputa al período impositivo en el que adquiera firmeza la sentencia judicial que declare la nulidad de la suscripción de los valores (en virtud de la cual se reconozca al contribuyente el derecho a la devolución del principal invertido junto con sus inte-

reses de demora, y se le imponga la obligación recíproca de restituir los intereses devengados por dichos títulos, también con sus correspondientes intereses de demora).

De modo que, en estas situaciones, los contribuyentes no deben instar la rectificación de las autoliquidaciones en las que incluyeron los intereses devengados por las aportaciones financieras subordinadas cuya suscripción queda anulada, sino que la regularización de su situación tributaria se lleva a cabo a través del cálculo fijado en el apartado 1 b) de la disposición adicional vigesimoséptima de la NFIRPF (descrito en los párrafos anteriores).

Estas ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la declaración judicial de nulidad de la suscripción de las aportaciones financieras subordinadas forman parte de la renta del ahorro, y pueden integrarse y compensarse conforme al nuevo régimen flexible de integración y compensación establecida en la disposición adicional vigesimoctava de la NFIRPF.

CONSULTA 2015.9.4.1 – IRPF: Tratamiento fiscal de las cantidades percibidas del empleador en concepto de manutención y desplazamiento, así como de la puesta a disposición de los empleados de un vehículo para uso particular.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante es un sindicato profesional de un determinado cuerpo de seguridad, cuyos funcionarios perciben las cantidades por manutención y desplazamiento previstas en el oportuno Decreto mediante el que se regulan las indemnizaciones por razón del servicio. En determinados supuestos, las compensaciones por desplazamiento se sustituyen por la puesta a disposición de los funcionarios de un vehículo oficial.

CUESTIONES PLANTEADAS

Desea conocer:

1) Si están, o no, sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las compensaciones que, en su caso, pague el empleador por desplazamiento o manutención sin necesidad de que el trabajador justifique la salida del centro de trabajo.

2) Si la puesta a disposición de los empleados de un vehículo para su uso particular constituye un rendimiento del trabajo en especie, sujeto y no exento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3) En caso afirmativo, qué obligaciones tienen tanto el pagador como el perceptor de estos rendimientos en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACIÓN

1) Con respecto a la primera de las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), cuyo artículo 15 establece que:

"Se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Constituyen retribuciones en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria".

Por su parte, en el artículo 16 de la misma NIRPF indica que: *"Se considerarán rendimientos del trabajo de naturaleza dineraria, entre otros, los siguientes: (...) d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan. (...)".*

De donde se deduce que tienen la consideración de rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas, incluidas las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, hasta los límites reglamentariamente establecidos.

Estos preceptos se encuentran desarrollados en el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, donde se prevé que: "A. *Reglas generales. 1. Se considerarán rendimientos del trabajo las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería que cumplan los requisitos y límites señalados en este artículo. 2. Asignación para gastos de locomoción. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa o empleador a compensar los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplace fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto, en las siguientes condiciones e importes: a) Cuando el empleado o trabajador utilice medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente. b) En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,29 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos, que se justifiquen, de peaje y aparcamiento. 3. Asignaciones para gastos de manutención y estancia. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa o empleador a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia. Salvo en los casos previstos en la letra b) siguiente, cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino. a) Se considerarán como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente las siguientes: 1.º Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes: -Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen. En el caso de conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, no precisarán justificación en cuanto a su importe los gastos de estancia que no excedan de 15 euros diarios, si se producen por desplazamiento dentro del territorio español, o de 25 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero. -Por gastos de*

manutención, 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamiento a territorio extranjero. 2.º Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente. (...) A los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo. 4. El régimen previsto en los apartados anteriores será también aplicable a las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que perciban los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, siempre que aquellas asignaciones correspondan a desplazamientos a municipio distinto del que constituya la residencia habitual del trabajador. (...) 6. Las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que excedan de los límites previstos en este artículo estarán sujetas a gravamen, en concepto de rendimientos del trabajo. B. Reglas especiales. (...)".

De conformidad con todo lo anterior, cabe indicar que se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos de locomoción de los empleados que se desplacen fuera del centro de trabajo para realizar sus tareas en lugar distinto, en las siguientes condiciones: a) si el empleado utiliza medios de transporte públicos, estará exento el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente; y b) en otro caso, quedará exenta la cantidad que resulte de computar 0,29 euros por kilómetro recorrido más los gastos que se justifiquen por peaje y aparcamiento.

A estos efectos, conviene resaltar que sólo se encuentran exoneradas de gravamen (con los límites indicados) las cantidades abonadas a los empleados como consecuencia de su desplazamiento fuera la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, al que se encuentren adscritos, pero no las que puedan satisfacerse como compensación por el traslado desde el domicilio hasta el propio centro de trabajo.

Por otro lado, en lo que se refiere a las dietas por manutención, procede señalar que, en los supuestos en los que no se pernocta en municipio distinto del de lugar de trabajo habitual y del de residencia del perceptor, se consideran exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamientos dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente. En los supuestos en los que se pernocta en municipio distinto del de lugar de trabajo habitual y del de residencia del perceptor, estos importes se elevan a 53,34 euros (para desplazamientos dentro del territorio español) y a 91,35 euros (para desplazamientos al extranjero), en cuyo caso, también están exentos los gastos de estancia en establecimientos de hostelería que se justifiquen.

No obstante, debe tenerse en cuenta que, de forma análoga a lo indicado para los gastos de locomoción, las dietas por manutención (y estancia) sólo se encuentran exentas del Impuesto cuando se abonan como consecuencia del desplazamiento del empleado a municipio distinto del de su lugar habitual de trabajo (y del de su residencia), lo que debe entenderse en el sentido de que el trabajador ha de estar destinado en un centro de trabajo y tiene que salir o desplazarse fuera del mismo para realizar su labor. En particular, para que las referidas dietas se encuentren exentas de gravamen se requiere: a) que traten de compensar gastos de manutención (y, en su caso, estancia); b) que el perceptor no permanezca más de nueve meses destinado en cada uno de los municipios distintos del habitual de trabajo a los que se desplace; y c) que no se superen los límites cuantitativos señalados.

A todos estos efectos (de exoneración de las dietas y asignaciones para gastos de viaje), el pagador debe acreditar el día y lugar del desplazamiento del empleado, así como su razón o motivo, tal y como expresamente exige el artículo 13 del RIRPF, para lo cual puede utilizar cual-

quiera de los medios de prueba admitidos en derecho, correspondiendo la valoración de las evidencias que, en su caso, se aporten a los órganos de Gestión y de Inspección competentes para la aplicación de los tributos, quienes deberán atender a las circunstancias concretas que concurran en cada caso, a la hora de realizar esta valoración (entre las que, eventualmente, podrá estar la relativa a la conveniencia o a la necesidad de preservar la confidencialidad de determinadas actuaciones).

Sin embargo, salvo en lo que respecta a los gastos de desplazamiento en medios de transporte públicos, de peajes, de aparcamiento y de estancia en establecimientos de hostelería, no es necesario que se justifique el importe de los costes efectivamente soportados por el contribuyente (sino que basta con acreditar la realidad del desplazamiento).

Las demás cantidades que, en su caso, abone el empleador en concepto de asignaciones para gastos de desplazamiento, manutención y/o estancia, que no respondan a los términos establecidos en el artículo 13 del RIRPF, se encuentran efectivamente sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones.

En cuanto a lo previsto en el apartado 4 del artículo 13.A del RIRPF, correspondiente a las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que soportan los trabajadores contratados para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles, o itinerantes, procede resaltar que la principal diferencia existente entre el régimen general de dietas y el relativo a estos empleados con centros de trabajo móviles, o itinerantes, reside en que, en el primer caso, se exige un desplazamiento fuera del lugar donde se ubica el centro de trabajo y, en lo que se refiere a las dietas por manutención y estancia, del municipio donde se encuentra dicho centro de trabajo y de aquél en el que resida el perceptor, mientras que, en el segundo, sólo se exige que el contribuyente tenga que desplazarse fuera del lugar donde reside.

Esta diferencia obedece al hecho de que la naturaleza móvil o itinerante del centro de trabajo implica su desplazamiento geográfico, por lo que el empleado tiene que desplazarse con él para realizar sus tareas. De modo que el régimen especial regulado en este artículo 13.A.4 del RIRPF únicamente resulta aplicable cuando es el propio centro de trabajo el que tiene carácter móvil, o itinerante, y no en todos aquellos supuestos en los que el desarrollo de la actividad exige el desplazamiento del trabajador.

Al margen del régimen de dietas, y por lo tanto de la necesidad de que exista un desplazamiento fuera del municipio del lugar de trabajo, procede indicar que no se encuentran sujetas a gravamen las fórmulas indirectas de prestación por la empresa del servicio de comedor, cuando se cumplan las condiciones reglamentariamente establecidas.

Así, el artículo 17.2 de la NFIRPF determina que: "2. *No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, no tendrán la consideración de rendimiento de trabajo en especie: a) Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entregas de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa, las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine.*

(...)".

Esta regla se encuentra desarrollada en el artículo 53 del RIRPF, de conformidad con el cual: "*1. A efectos de lo previsto en la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Norma Foral del Impuesto, tendrán la consideración de entrega a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa, las fórmulas directas e indirectas de prestación del servicio, admitidas por la legislación laboral, en las que concurran los siguientes requisitos: 1.º Que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador. 2.º Que la prestación del servicio no tenga lugar du-*

rante los días que el empleado o trabajador devengue dietas por manutención exceptuadas de gravamen de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 de este Reglamento. 2. Cuando la prestación del servicio se realice a través de fórmulas indirectas, tendrán que cumplirse, además de los requisitos exigidos en el apartado anterior, los siguientes: 1.º La cuantía de las fórmulas indirectas no podrá superar la cantidad de 9 euros diarios. Si la cuantía diaria fuese superior, existirá retribución en especie por el exceso.

Esta cuantía podrá modificarse por el diputado foral de Hacienda y Finanzas. 2.º Si para la prestación del servicio se entregasen al empleado o trabajador vales-comida o documentos similares, tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago se observará lo siguiente: a) Deberán estar numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos deberá figurar la empresa emisora y, cuando se entreguen en soporte papel, además, su importe nominal. b) Serán intransmisibles, y la cuantía no consumida en un día no podrá acumularse a otro día. c) No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de terceros, el reembolso de su importe. d) Sólo podrán utilizarse en establecimientos de hostelería. e) La empresa que los entregue deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión de: -En el caso de vales-comida o documentos similares, número de documento, día de entrega e importe nominal. - En el caso de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago, número de documento y cuantía entregada cada uno de los días con indicación de estos últimos".

No obstante, debe indicarse que no cabe considerar que nos encontramos ante una fórmula indirecta de prestación del servicio de comedor (exceptuada, como tal, de la consideración de retribución en especie, conforme a lo previsto en el artículo 17.2 a) de la NFIRPF), en los supuestos en los que se abona una prestación monetaria al trabajador, que éste pueda aplicar al gasto que considere oportuno (es decir, sin exigir ninguna justificación del gasto realmente soportado por este concepto).

2) En lo que se refiere a la segunda de las cuestiones suscitadas, el artículo 17 de la NFIRPF regula que: "*1. Se considerarán rendimientos del trabajo en especie, entre otros, los siguientes: (...) d) La utilización o entrega de vehículos automóviles. (...)*".

A lo que el artículo 60 de la repetida NFIRPF añade que: "*(...) 2. Los rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes reglas especiales de valoración: (...) b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, de ciclomotores y motocicletas, de embarcaciones o buques de recreo o de deportes náuticos y de aeronaves, propiedad del pagador: - En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación. - En el supuesto de uso, el 20 por 100 anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. - En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior. En el caso de la utilización de los medios de transporte señalados que no sean propiedad del pagador, por el coste que supongan para éste, tributos y gastos incluidos.*

En cualquiera de los supuestos anteriores, cuando el pagador satisfaga los gastos inherentes a la utilización del vehículo, tales como, reparaciones, combustible, servicio de aparcamiento y utilización de autopistas de peaje, el coste que supongan para éste. Cuando la utilización del vehículo se destine para fines particulares y laborales, la retribución en especie se estimará en un 50 por 100 de la suma de la valoración resultante de la aplicación de las reglas establecidas en esta letra. (...)".

En lo que aquí interesa, este precepto se encuentra desarrollado en el punto 4 del apartado B del, ya mencionado, artículo 13 del RIRPF, referido a la consideración como retribución en especie de las cantidades abonadas por el empleador para hacer frente a los gastos inherentes a la utilización del vehículo, tales como, combustibles, reparaciones, aparcamientos, vías de peaje, etc., en el que se señala que: "*Dietas y asignaciones para*

gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia. (...) B. Reglas especiales. (...) 4. A efectos de lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 60 de la Norma Foral del impuesto, el contribuyente podrá optar por no tener en consideración para la determinación de la retribución en especie a los empleados el importe de los gastos inherentes a la utilización de los elementos de transporte que se utilicen para fines particulares y laborales, en la medida que se correspondan con la cuantía de los mismos que el pagador pueda probar de forma fehaciente que se corresponden exclusivamente con el tiempo destinado a la actividad laboral. Cuando se utilice la opción establecida en el párrafo anterior, el resto de gastos inherentes a la utilización de los elementos de transporte que satisfaga el pagador será objeto de imputación como rendimiento del trabajo en especie en su integridad, al corresponderse con la utilización para necesidades privadas del elemento de transporte. No obstante, los gastos inherentes a la utilización del elemento de transporte que, por su naturaleza, no puedan ser individualizados en función del uso para necesidades privadas o laborales, serán imputados de acuerdo con las reglas generales establecidas en la letra b) del apartado 2 del artículo 60 de la Norma Foral del impuesto. (...)".

A todos estos efectos, el apartado 3.3.3 de la Instrucción 1/2015, 1 de abril, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo, aclara que: "*1) En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior, esto es, restando el rendimiento en especie generado durante el uso del valor de la entrega posterior. Por ello, si la entrega se realiza en el sexto año después de haberlo usado el trabajador durante 5 años, éste no deberá computar ningún rendimiento del trabajo en especie por dicha entrega. 2) Si la empresa entrega al trabajador un vehículo usado anteriormente por ella o por un tercero (no por el trabajador en cuestión), la valoración de la retribución en especie para el trabajador habrá de realizarse por el valor normal del mercado de ese vehículo en el momento en el que se realice la entrega. 3) En los supuestos de utilización de vehículos que no sean propiedad del pagador, la retribución en especie se valora por el coste que supongan para éste, gastos y tributos incluidos. 4) En cualquier caso, cuando el pagador satisfaga los gastos inherentes a la utilización del vehículo (como reparaciones, combustible, aparcamiento, utilización de vías de peaje, etc.), la retribución en especie se valora por el coste de estos gastos que asuma el empleador. 5) El último párrafo del artículo 60.2.b) de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, que regula los casos de utilización del vehículo para fines particulares y laborales, ha de entenderse referido tan sólo al supuesto de uso del vehículo. Por ello, en los casos de entrega del vehículo no se estimará que la valoración de la retribución en especie es del 50 por 100 del valor de adquisición para el pagador. 6) A todos estos efectos, el artículo 13.B.4 del Reglamento del Impuesto señala que, para determinar la retribución en especie del trabajador, el empleador podrá optar por no tener en consideración el importe de los gastos inherentes al uso de los elementos de transporte que se utilicen para fines particulares y laborales, en la medida en que se correspondan con la cuantía de los mismos que pueda probar de forma fehaciente que derivan exclusivamente del tiempo destinado a la actividad laboral. Cuando se utilice la opción establecida en el párrafo anterior, el resto de los gastos inherentes a la utilización de los elementos de transporte que satisfaga el pagador debe ser objeto de imputación como rendimiento del trabajo en especie en su integridad, al corresponder, lógicamente, al empleo de dichos elementos para necesidades privadas. No obstante, los gastos inherentes a la utilización de los elementos de transporte que, por su propia naturaleza, no puedan ser individualizados en función de su uso para necesidades privadas o laborales, deben ser imputados de acuerdo con las reglas generales establecidas en la letra b) del apartado 2 del artículo 60 de la Norma Foral del Impuesto (es decir, al 50 por 100, en la medida en que se trate de vehículos destinados a fines particulares y la-*

borales). Esta regla, en virtud de la cual se permite la posibilidad de individualizar los gastos imputables a los elementos de transporte, sólo afecta a los importes que deriven de su utilización. De modo que, entre los gastos no individualizables, debe entenderse incluido el importe del coste de adquisición, o la cantidad satisfecha por el empleador para obtener la cesión del vehículo".

De conformidad con todo lo anterior, la cesión de uso de vehículos para fines particulares constituye un rendimiento del trabajo en especie para los empleados, cuya valoración difiere en función de que el empleador sea el propietario de los mismos, o no. Así, si se trata de vehículos propiedad de la empresa, la retribución anual se valora en un 20% del coste de adquisición para el pagador (incluidos los tributos y otros gastos derivados de su adquisición). Mientras que, si se trata de vehículos que no son propiedad de la empresa, la retribución en especie se valora en el coste que supongan para ésta (para la empresa), incluidos los tributos y demás gastos que deba satisfacer por este motivo.

En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que, para que haya retribución en especie, ha de existir una utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado. De modo que sólo procede imputar al trabajador una renta de esta naturaleza cuando se le otorgue la facultad de disponer del vehículo de que se trate para sus necesidades particulares, independientemente de que haga uso efectivo de esta facultad, o no (toda vez que la retribución viene determinada más por la facultad de disponer del bien que se le otorga, que por la utilización efectiva que haga del mismo en su propio interés). En consecuencia, no habrá tal retribución en especie cuando el vehículo en cuestión únicamente pueda ser utilizado para fines profesionales.

Concretamente, en los supuestos en los que el vehículo cedido en uso se destina tanto a fines particulares como laborales, la retribución en especie derivada de su utilización para finalidades personales se estima en un 50% del resultado de aplicar las reglas descritas más arriba (en función de que se trate de un automóvil propiedad de la empresa, o no).

Esta cuantificación no admite prueba en contrario, con lo que el contribuyente carece de margen para acreditar un porcentaje de utilización del vehículo para fines profesionales superior al indicado. De modo que no cabe admitir criterios de cuantificación de la renta basados en las horas de utilización efectiva del automóvil para fines particulares y profesionales, en los kilómetros recorridos, o en elementos similares, puesto que el parámetro determinante, a estos efectos, es el de su disponibilidad para fines particulares (y se estima en un 50%). En particular, tal y como expresamente se indica en el apartado 3.3.3 de la Instrucción 1/2015, de 1 de abril, de la Dirección General de Hacienda, la regla del artículo 13.B.4 del RIRPF, en virtud de la cual se permite la posibilidad de individualizar los gastos imputables a los elementos de transporte, afecta únicamente a los importes que procedan de su utilización efectiva, pero no a la retribución en especie derivada de la cesión de uso del vehículo.

A estos últimos efectos, cuando el empleador satisface los gastos inherentes a la utilización del vehículo para necesidades privadas (como reparaciones, combustible, aparcamiento, utilización de vías de peaje, etc.), además de todo lo anterior (de la retribución en especie derivada de la cesión de uso del vehículo), se obtiene una retribución en especie adicional, cuyo importe viene dado por el coste de los citados gastos asumido por el pagador.

En los casos de vehículos utilizados para fines personales y laborales, esta retribución en especie también se estima en el 50 por 100 de su importe. No obstante, a este respecto, el artículo 13.B 4 del RIRPF admite que no se impute al trabajador el importe de los gastos inherentes a la utilización del vehículo que sean individualizables por naturaleza, en la medida en que el pagador pueda probar de forma fehaciente que corresponden exclusivamente a su uso para fines laborales. Si se opta por esta posibilidad, el resto de los gastos in-

herentes a la utilización de los elementos de transporte que satisfaga el pagador debe ser objeto de imputación como rendimiento del trabajo en especie en su integridad, al corresponder al empleo de dichos elementos para necesidades privadas.

Sin embargo, los gastos inherentes a la utilización del elemento de transporte que, por su naturaleza, no puedan ser individualizados en función del uso del vehículo para necesidades privadas o laborales, han de ser imputados al contribuyente de acuerdo con la regla general establecida al efecto en la letra b) del apartado 2 del artículo 60 de la NFIRPF, esto es, al 50% de su importe.

Si no se opta por aplicar la posibilidad establecida en el repetido artículo 13.B 4 del RIRPF, debe imputarse al contribuyente el 50 por 100 de todos los gastos derivados de la utilización del vehículo que asuma el pagador (siempre y cuando, lógicamente, se trate de vehículos empleados tanto para finalidades profesionales como particulares).

Como ya se ha indicado más arriba, esta regla de individualización de gastos del artículo 13.B 4 del RIRPF afecta únicamente a los importes procedentes de la utilización efectiva del elemento de transporte de que se trate, pero no a la retribución en especie derivada de su cesión de uso.

3) En lo que respecta a la tercera de las cuestiones suscitadas, procede señalar que los contribuyentes deben consignar en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los rendimientos sujetos y no exentos que perciban a lo largo del período impositivo, tal y como se deduce de lo dispuesto en el artículo 118 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGT), en el que se recoge que: "*1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar. Así mismo tendrán la naturaleza de autoliquidaciones las declaraciones en las que los obligados tributarios, que se encuentren en los supuestos previstos en la normativa reguladora correspondiente, realicen las actuaciones señaladas en el apartado anterior contando con la asistencia de la Administración tributaria. (...)*".

De otro lado, en lo que se refiere a las obligaciones del pagador de las rentas, el artículo 107 de la NFIRPF dispone que: "*1. Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en la Diputación Foral en los casos previstos en el Concierto Económico en la forma que reglamentariamente se establezca: a) Las personas jurídicas y entidades, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas y no exentas a este Impuesto. (...) 2. Reglamentariamente podrán excepcionarse de la obligación de practicar retención e ingreso a cuenta sobre determinadas rentas. 3. En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en la Diputación Foral, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles del cumplimiento de esta obligación de ingreso. (...) 5. Los contribuyentes deberán comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta de los que sean perceptores, las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta procedente, en los términos que se establezcan reglamentariamente*".

Este precepto se encuentra desarrollado, entre otros, en el artículo 83 del RIRPF, de conformidad con el cual: "*1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación: a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas. (...)*".

De modo que las personas jurídicas (tanto públicas como privadas) se encuentran obligadas a practicar retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre las rentas sometidas a esta obligación que satisfagan.

A este respecto, el artículo 81 del mismo RIRPF señala que: "*1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas: a) Los rendimientos del trabajo. (...)*".

En lo que se refiere a los rendimientos del trabajo, conforme a lo previsto en el artículo 87 del RIRPF, la retención a practicar por el pagador será la que, en su caso, resulte de la aplicación de la tabla y de las instrucciones contenidas en el artículo 88 del mismo texto reglamentario, en función de la cuantía de los rendimientos abonados y de las circunstancias personales del contribuyente.

En este ámbito, procede tener en cuenta lo establecido en el artículo 108.3 de la NFIRPF, según el que: "3. *Cuando se satisfagan o abonen rentas del trabajo dinerarias y en especie a un mismo perceptor, se practicará retención sobre la totalidad de las contraprestaciones o utilidades satisfechas. En estos supuestos el porcentaje de retención a que se refiere el apartado 1 anterior se calculará teniendo en cuenta las retribuciones dinerarias y en especie tanto fijas como variables que sean previsibles. Cuando durante el año se produzcan variaciones en la cuantía de las retribuciones dinerarias o en especie, se calculará un nuevo porcentaje teniendo en cuenta las alteraciones producidas. Este nuevo porcentaje se aplicará exclusivamente a partir de la fecha en que se produzcan las referidas variaciones. El importe resultante de aplicar el porcentaje referido en el párrafo anterior a la totalidad de las contraprestaciones y utilidades satisfechas se reducirá de los rendimientos dinerarios abonados*".

Por último, en lo que respecta a las obligaciones formales de los retenedores, el artículo 115 de la NFIRPF determina que: "*El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas o pagos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados. Los modelos de declaración correspondientes se aprobarán por el diputado foral de Hacienda y Finanzas*".

Esta disposición se encuentra desarrollada en el artículo 106 del RIRPF, donde se indica que: "*1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar en los primeros veinticinco días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior e ingresar su importe en la Diputación Foral de Bizkaia. No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinticinco primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurran las circunstancias a que se refieren los números 1.º y 1.º bis del apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Como excepción, la declaración e ingreso correspondiente al mes de julio se efectuará durante el mes de agosto y los veinticinco primeros días naturales del mes de septiembre inmediato posterior. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta presentará declaración negativa cuando, a pesar de haber satisfecho rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, no hubiera procedido, por razón de su cuantía, la práctica de retención o ingreso a cuenta alguno. No procederá presentación de declaración negativa cuando no se hubieran satisfecho en el período de declaración rentas sometidas a retención e ingreso a cuenta. Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable cuando se trate de retenedores u obligados a ingresar a cuenta que tengan la*

consideración de Administraciones públicas, incluida la Seguridad Social, cuyo último Presupuesto anual aprobado con anterioridad al inicio del ejercicio supere la cantidad de 6 millones de euros, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta correspondientes a las rentas a que se refieren las letras a) y c) del apartado 1 y la letra c) del apartado 2 del artículo 81 del presente Reglamento. No obstante, la retención e ingreso correspondiente, cuando la entidad pagadora del rendimiento sea la Diputación Foral de Bizkaia, se efectuará de forma directa. 2. El retenedor o el obligado a ingresar a cuenta deberá presentar, en el plazo comprendido entre el día 1 y el 31 del mes de enero, un resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados en el año inmediato anterior. Asimismo, este plazo de presentación será el aplicable en los supuestos que la relación se presente telemáticamente o en soporte directamente legible por ordenador. No obstante, el modelo de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios, independientemente de su forma de presentación, se presentará en los primeros veinticinco días naturales del mes de enero. En estos resúmenes, además de sus datos de identificación, podrá exigirse que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos: a) Nombre y apellidos. b) Número de Identificación Fiscal. c) Domicilio fiscal o residencia habitual según se trate de entidades o personas físicas, del socio, partícipe o beneficiario. d) Renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado, incluyendo las rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta por razón de su cuantía, así como las dietas exceptuadas de gravamen y las rentas exentas. e) Porcentajes de integración aplicados con arreglo a lo previsto en los artículos 19, 20 ó apartado 3 del artículo 39 de la Norma Foral del Impuesto. f) Circunstancias personales y familiares que hayan sido tenidas en cuenta por el pagador para la aplicación del porcentaje de retención correspondiente. g) Retención practicada o ingreso a cuenta efectuado. h) Cantidades reintegradas al pagador, procedentes de rentas devengadas en ejercicios anteriores. h) Cantidades reintegradas al pagador, procedentes de rentas devengadas en ejercicios anteriores. i) Gastos deducibles correspondientes a las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios y las detracciones por derechos pasivos y cotizaciones a los colegios de huérfanos o instituciones similares, así como las cantidades que satisfagan los contribuyentes a las entidades o instituciones que, de conformidad con la normativa vigente, hayan asumido la prestación de determinadas contingencias correspondientes a la Seguridad Social, siempre que hayan sido deducidos por el pagador de los rendimientos. (...) 3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deban incluirse en el resumen anual a que se refiere el apartado anterior. La citada certificación deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de autoliquidación por este Impuesto. (...) 4. Los pagadores deberán comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicado en el momento que satisfagan las rentas indicando el porcentaje aplicado. 5. Las declaraciones y certificados a que se refiere este artículo se realizarán en los modelos, forma y lugar que para cada clase de rentas establezca el diputado foral de Hacienda y Finanzas, quien, asimismo, podrá determinar los datos que deben incluirse en las declaraciones, estando obligado el retenedor u obligado a ingresar a cuenta a cumplimentar la totalidad de los datos contenidos en las declaraciones que le afecten. 6. La declaración e ingreso del pago a cuenta se efectuará en la forma, lugar y plazo que determine el diputado foral de Hacienda y Finanzas. Asimismo, el diputado foral de Hacienda y Finanzas podrá establecer los supuestos y condiciones, así como la forma, lugar y plazos de presentación de las declaraciones certificadas a que se refiere este artículo por medios telemáticos".

De conformidad con todo lo anterior, las personas jurídicas deben presentar declaración men-

sual o trimestral de las cantidades que, en su caso, hayan retenido durante el mes o el trimestre natural anterior, e ingresar su importe ante la Administración que corresponda. Asimismo, también deben presentar declaración negativa cuando, a pesar de haber satisfecho rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, no hayan procedido a practicar retención, por razón de la cuantía abonada. Sin embargo, no deben presentar declaración negativa cuando no satisfagan rentas sometidas a retención durante el período de declaración.

Además, como tal retenedoras, las personas jurídicas también tienen que presentar en los veinticinco primeros días del mes de enero un resumen anual de las retenciones sobre rendimientos del trabajo que hayan practicado durante el año anterior, en el que deben identificar a los perceptores de las rentas sujetas a retención, y en el que tienen que describir la naturaleza de las mismas (Modelo 190). En este Modelo 190 se han de consignar también, entre otras, las rentas exentas y las dietas exceptuadas de gravamen. Adicionalmente, los retenedores también están obligados a expedir al contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas y de los demás datos relativos al mismo que tengan que incluir en el citado resumen anual. Esta certificación debe ser entregada al contribuyente (al retenido) con anterioridad a la apertura del plazo de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por último, el retenedor también debe comunicar al contribuyente la retención practicada en el momento en el que satisfaga las rentas en cuestión, indicando el porcentaje que aplique.

Para finalizar, debe indicarse que, según lo previsto en el artículo 85 de la NFGT, las consultas tributarias escritas únicamente pueden versar sobre el régimen, la clasificación o la calificación tributaria que, en cada caso, corresponda al consultante, o a la generalidad de los miembros o asociados de determinados organismos o entidades autorizados a presentar consulta en interés de los mismos, entre los que se encuentran los sindicatos (artículo 2 del Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula antielusión).

De manera que no procede responder a las demás cuestiones suscitadas por el sindicato compareciente, al no versar sobre el régimen, la clasificación o la calificación tributaria que, en su caso, pueda corresponder a sus afiliados.

Consulta 2015.8.3.1 - IRPF – Residencia habitual de persona física que durante una parte del año reside en Alemania.

HECHOS PLANTEADOS

Durante el año 2014, el consultante residía en Territorio Foral, cesó su relación laboral el 20 de mayo y se empadronó en Territorio Común a principios de junio. Desde el 30 de junio de 2014 se encuentra trabajando en Extranjero para una empresa extranjera. En la actualidad (año 2015) continúa en esta situación.

CUESTIÓN PLANTEADA

Residencia fiscal del consultante. En caso de ser considerado residente fiscal en España, ante qué Administración (estatal o foral) debe presentar su declaración de la renta.

CONTESTACIÓN

En la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, el cual, en su apartado 1, establece lo siguiente:

"1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 dias en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél."

Según el mencionado precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España, en un determinado período impositivo, en la medida en que concurra alguno de los criterios anteriormente expuestos, es decir, sobre la base de:

- la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a tal efecto, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

- que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Asimismo, la LIRPF establece una presunción, que admite prueba en contrario, de que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España cuando, de conformidad con los criterios anteriores, resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, una persona física será considerada contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF, el cual establece que "*constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador*".

En consecuencia, en aplicación de la mencionada normativa, si el consultante era residente fiscal en España, de no acreditar su residencia fiscal en otro país , mantendría su consideración de residente fiscal en España de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9,1.a) de la LIRPF, según el cual, para determinar el período de permanencia, de más de 183 días en el año natural, en territorio español, se computan las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

No obstante, si de acuerdo con los criterios anteriores el consultante fuese residente fiscal en España, pero además, de conformidad con la legislación interna de Extranjero, también se considerase residente en ese país, entonces el conflicto de residencia se resolvería de acuerdo con el artículo 4, apartado 2, del Convenio entre el Reino de España y la República Extranjero a para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011 (BOE de 30 de julio de 2012):

"2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) se la considerará residente exclusivamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado donde viva habitualmente;

c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se la considerará residente exclusivamente del Estado del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo."

Por otra parte, dado que el consultante Indica que residía en Territorio Foral, debe tenerse en cuenta que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo), al respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece:

"Artículo 6. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco. (…)

En relación con la residencia habitual, el artículo 43 del mismo texto legal establece:

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

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

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

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

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

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

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

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

Tres. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco.

(…)

Siete. Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento.

Además, cuando en virtud de lo previsto en este apartado deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará

de acuerdo con las normas de individualización.

b) Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con ¡a normativa aplicable del territorio de residencia anterior a! cambio.

c) Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a) o en el siguiente, vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.

(...)".

Por tanto, de acuerdo con el apartado Uno del citado artículo 43, en el caso de personas físicas residentes, para determinar si las mismas tienen su residencia habitual en el País Vasco, se seguirán sucesivamente las reglas previstas en dicho apartado Uno, es decir:

- la permanencia en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo, computándose a estos efectos las ausencias temporales y presumiéndose, salvo prueba en contrario, que la persona permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

- de no ser posible determinar la residencia conforme a lo anterior, cuando tenga en el País Vasco su principal fuente de intereses, considerando que esta circunstancia se produce si es en el País Vasco donde obtiene la mayor parte de la base imponible del IRPF (determinada con las exclusiones señaladas).

- en defecto de los criterios anteriores, se considerará que es residente en el País Vasco cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

En consecuencia, en el caso planteado, si el consultante fuera considerado residente fiscal en España según lo dispuesto en el artículo 9.1 a) de la LIRPF, deberá ser considerado residente habitual en el País Vasco en la medida en que permanezca en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, teniendo en cuenta que, a efectos de determinar este período de permanencia, se computan las ausencias temporales.

A este respecto se ha de tener en cuenta que la concreción de dicha 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 sí 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.

Nº Res	Nº Exp	Objeto de conflicto	Acceso a texto resolución
6/2014	27/2011	Traslado de saldos IVA - cambio de domicilio. Terminación y archivo de las actuaciones al aceptarse la competencia para la devolución de las cuotas IVA por parte de una de las Administraciones en conflicto.	res_1406_c.pdf
7/2014	32/2010	Domicilio fiscal personas jurídicas. Devolución IVA.	res_1407_c.pdf
8/2014	90/2011 96/2011	IVA no establecidos. Administración competente para la exacción. Allanamiento por aceptación de la competencia de una de las Administraciones.	res_1408_c.pdf
9/2014	38/2012	Domicilio fiscal persona jurídica. Desistimiento Administración impulsora por conformidad de la Administración demandada con propuesta de rectificación del domicilio.	res_1409_c.pdf
10/2014	1/2012	IVA. IS. Determinación volumen operaciones - Administración competente. El acuerdo entre ambas Administraciones determina la desaparición de la controversia y propicia la terminación y archivo de las actuaciones.	res_1410_c.pdf
11/2014	25/2008	11/2014 25/2008 IVA - Rectificación proporción volumen operaciones - prescripción del derecho devolución obligado tributario	res_1411_c.pdf
12/2014	2/2009	Administración competente. Domicilio fiscal personas jurídicas. Se declara la inadmisibilidad del conflicto por existir, al tiempo de resolverse éste, una sentencia judicial firme que impide un pronunciamiento sobre la cuestión de fondo.	res_1412_c.pdf

Objeto del conflicto – Domicilio fiscal y devolución cuotas IVA. Aplicación de la regla Tercera del artículo 43.Uno del Concierto Económico (última residencia declarada a efectos del IRPF)

Resolución R 2/2015 Expediente 13/2014

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 26 de enero de 2015

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Gipuzkoa sobre la determinación de la Administración competente para la exacción del IVA correspondiente al ejercicio 2006 reclamada por Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA (NIF ----), que se tramita en esta Junta Arbitral con el número de expediente 13/2014, actuando como ponente D. Javier Muguruza Arrese.

I. ANTECEDENTES

1. La Junta Arbitral tuvo conocimiento del presente conflicto en virtud de un escrito remitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de fecha 7 de marzo de 2014, registrado de entrada el día 11 de marzo de 2014.

En dicho escrito, en el que expresamente se hacía constar que no tenía el carácter de escrito de planteamiento de conflicto, la AEAT exponía a la Junta Arbitral que, en cumplimiento de providencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, le remitía el expediente relativo a la tramitación de la solicitud presentada ante la AEAT por Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA, para que, en los términos en los que lo instaba el referido Tribunal, la Junta resolviera la controversia existente.

Se acompañaba al escrito copia de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla), de fecha 9 de abril de 2012, recaída en los autos del recurso 20/2009 interpuesto por Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA contra una resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, en cuyo fallo se acordaba: "remitir el expediente con cuantos documentos obren en poder de este Tribunal a la Junta Arbitral prevista en la Sección tercera del Capítulo III de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a fin de que resuelva la controversia existente".

La Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto en fecha 21 de julio de 2014.

La Diputación Foral de Gipuzkoa (DFG) formuló alegaciones por medio de escrito fechado el 11 de agosto de 2014, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el 2 de septiembre de 2014, en el que tras exponer los antecedentes y razonamientos que estimó oportuno, solicitó a esta Junta Arbitral que dictara una resolución en la que se señalara que la OBLIGADA TRIBUTARIA no tenía domicilio fiscal en Gipuzkoa en el ejercicio 2006, no siendo por tanto competente la DFG para proceder a la devolución del IVA que por importe de IMPORTE-1 euros había solicitado en dicho ejercicio.

La AEAT formuló alegaciones mediante escrito fechado el 27 de agosto de 2014, con registro de presentación en Correos el 28 de agosto de 2014, en el que tras exponer igualmente los antecedentes y razonamientos que estimó oportuno, solicitaba a la Junta que tuviera por planteado conflicto de forma automática y que acordara la competencia de la DFG para efectuar la devolución de la cuota del 4º trimestre del ejercicio 2006 del IVA correspondiente a la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA.

Tras la puesta de manifiesto del expediente, se presentaron escritos de alegaciones por la DFG, de fecha 5 de noviembre de 2014, con registro de entrada el 6 de noviembre de 2014; por la AEAT, de fecha 19 de noviembre de 2014, con re-

gistro de presentación en Correos del 20 de noviembre de 2014; y por Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA, de fecha 6 de noviembre de 2014, con registro de presentación en Correos el mismo día.

2. Del expediente destacamos los siguientes hechos por ser los relevantes para la solución del presente conflicto:

a) Según consta en los registros de la AEAT, el 27 de noviembre de 1990, Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA, tenía su domicilio fiscal en Sevilla, no tomándose razón de ningún cambio de domicilio de la misma hasta que el 17 de noviembre de 1995 se consignó que había pasado a tenerlo en Donostia-San Sebastián, en DOMICILIO 1.

b) Consta en la DFG que Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA estuvo dada de alta en el epígrafe 731 del IAE, desde el 2 de febrero de 1993 hasta el 31 de diciembre de 2005, con domicilio en Donostia-San Sebastián, primero en DOMICILIO 1 y luego en DOMICILIO 2.

c) En fecha 14 de mayo de 1998, Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA presentó declaración censal, Modelo 036, ante la DFG, en la que, en el apartado "Observaciones", constaba "no residente, Concierto".

d) Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA presentó las autoliquidaciones por IRPF correspondientes a los ejercicios 1997 a 2003, ambos inclusive, ante la DFG, con resultado a devolver, siéndole devueltas las correspondientes cantidades por parte de la DFG.

e) Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA, presentó autoliquidaciones por IVA correspondientes a los ejercicios 2002 a 2005, ambos inclusive, ante la DFG, sin que conste el resultado de las mismas.

f) En fecha 16 de enero de 2006, Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA presentó ante la DFG una declaración censal de baja, con efectos desde 31 de diciembre de 2005.

g) El 29 de diciembre de 2006, Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA adquirió, mediante escritura otorgada ante el notario D. NOTARIO, un solar en Sevilla con el manifestado propósito de desarrollar una promoción inmobiliaria.

h) En el mes de enero de 2007, Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA presentó ante la Delegación de la AEAT de Gipuzkoa la declaración por IVA correspondiente al cuarto trimestre de 2006, con solicitud de devolución de IMPORTE-1 euros, cantidad correspondiente a la cuota soportada en la mencionada adquisición de solar.

i) El 2 de julio de 2007, la Delegación de la AEAT de Gipuzkoa dictó propuesta de denegación de la devolución solicitada, argumentando que como en 2006 la cifra de negocios de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA había sido "cero", la Administración competente para practicar la devolución solicitada era la correspondiente a su domicilio fiscal que, a juicio de la Delegación de la AEAT de Gipuzkoa, resultaba ser la DFG.

j) El 31 de julio de 2007, un mes antes de que se acordara la puesta de manifiesto a la interesada de la referida propuesta de acuerdo para que formulara alegaciones, la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA presentó ante la AEAT una declaración censal, modelo 036, notificando el traslado de su domicilio fiscal a Sevilla.

k) En razón a esta presentación, la Delegación de la AEAT de Gipuzkoa remitió el expediente a la de Sevilla que, vistas las alegaciones formuladas por la interesada, acordó con fecha 23 de noviembre de 2007 desestimar la solicitud de devolución de IVA de 2006 de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA, confirmando en todos sus términos la propuesta que había realizado la Delegación de la AEAT de Gipuzkoa.

l) Contra dicho acuerdo la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA interpuso, sucesivamente, recurso de reposición, reclamación económico administrativa y recurso contencioso administrativo, siendo este último resuelto mediante la sentencia del TSJ de Andalucía "Sevilla", de

fecha 9 de abril de 2012 en la que ordenó remitir el conflicto a esta Junta Arbitral por considerarla instancia competente para resolverlo.

m) La Inspección de Hacienda de la DFG, en abril del año 2009 se constituyó en los dos inmuebles en los que sucesivamente la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA había manifestado a la DFG tener su domicilio fiscal en Gipuzkoa: en DOMICILIO 1, y en DOMICILIO 2 de Donostia-San Sebastián, resultando que la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA era completamente desconocida en los dos, y que el primero de ellos correspondía a un despacho profesional. La Inspección de la DFG igualmente se constituyó en el mes de abril de 2009 en el inmueble que constaba como domicilio de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA en una cuenta bancaria que tenía abierta en la entidad BANCARIA 1, en la LOCALIDAD 1 de Gipuzkoa, resultando que correspondía a una empresa de "telesecretarias", cuya responsable manifestó que la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA les había encargado la domiciliación de su correspondencia pero que desconocía su domicilio.

n) Cuando, en el año 2008, se intentó notificar a la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA el acuerdo de desestimación del recurso de reposición interpuesto ante la Delegación de la AEAT de Sevilla, en la dirección señalada por ella misma, DOMICILIO 3, resultó que en el referido domicilio era igualmente desconocida, y que la dirección correspondía a un módulo de un edificio de oficinas.

o) El 30 de enero de 2009, coincidiendo en el tiempo con la interposición del recurso contencioso administrativo ante el TSJ de Andalucía (Sevilla), la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA presentó en una sucursal de ENTIDAD BANCARIA 2 de Bilbao, declaraciones modelos 300 y 390 en formulario de la DFG, correspondientes al cuarto trimestre de 2006 y al resumen anual de 2006, solicitando la devolución de IMPORTE-1 euros.

p) La DFG, por acuerdo de 7 de mayo de 2009 desestimó la solicitud de devolución, y por acuerdo de 23 de julio de 2009 desestimó igualmente el recurso de reposición interpuesto contra aquel acuerdo.

q) La Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA, en su escrito de alegaciones ante esta Junta Arbitral del pasado 6 de noviembre de 2014, después de recordar su derecho a la devolución del IVA que "tenía que haberse producido como muy tarde el día 1 de agosto de 2007, devengando los intereses legales desde ese momento", nos manifiesta lo siguiente: "Resido desde 1991 y hasta 2012 de manera ininterrumpida en el País Vasco y más concretamente en Gipuzkoa".

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto ha accedido a esta Junta Arbitral por una vía inédita y atípica, en cuanto no prevista en su Reglamento de funcionamiento aprobado por RD 1760/2007, de 28 de diciembre, cual es un mandato de remisión del expediente dictado en sentencia judicial y reúne todas las notas que configuran un conflicto de competencias entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Gipuzkoa, entrando de lleno en el ámbito de competencias de esta Junta Arbitral.

En efecto, consta en el expediente la negativa de la AEAT a devolver a la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA la cantidad solicitada en su autoliquidación por IVA de 2006, por no considerarse la Administración competente para exaccionar y consta asimismo la negativa de la DFG a devolvérsela, por igual razón de incompetencia.

Ambas declaraciones de incompetencia han sido, además, reiteradas y fundamentadas por la AEAT y la DFG en sus respectivos escritos de alegaciones.

2. El objeto del presente conflicto resulta claramente de los antecedentes relatados y consiste en determinar si la Administración competente para exaccionar y, en su caso, devolver la cantidad resultante de la autoliquidación del IVA del ejercicio 2006 de Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA es

la Administración del Estado o la Foral de Gipuzkoa.

3. Coinciden la AEAT y la DFG en que la determinación de la Administración competente ha de establecerse de conformidad con lo previsto en el artículo 27.Uno, regla Tercera, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, que en relación con la exacción del IVA, dispone:

> *"Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco".*

4. Coinciden igualmente en que la fijación del domicilio fiscal de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA ha de hacerse por aplicación de las normas del Concierto Económico que definen el domicilio fiscal de las personas físicas. Estas normas son las siguientes:

> *"Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal.*
>
> *Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:*
>
> > *Primera.- Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.*
> >
> > *En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.*
> >
> > *Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.*
> >
> > *Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.*
> >
> > *Segunda.- Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.*
> >
> > *Tercera.- Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."*

5. La resolución del presente conflicto exige, por tanto, determinar, de acuerdo con el artículo 43.Uno del Concierto Económico, el domicilio fiscal de Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA en el año 2006.

6. Procede, en primer término, decidir si es posible tratar de fijar el lugar de la residencia habitual de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA por aplicación de la primera de las reglas establecidas para ello en el artículo 43.Uno del Concierto Económico, a saber, la permanencia en el territorio de una de las dos Administraciones en conflicto un mayor número de días del año 2006.

7. La permanencia de una persona en un determinado lugar es un hecho material que en muchos casos no es posible probar de manera

directa, como sucede en el del presente conflicto. Es necesario entonces recurrir a la prueba por indicios o presunciones, cuyo estándar de valoración se halla establecido en el artículo 386.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

8. Pues bien, en el presente conflicto ocurre que ninguna de las dos Administraciones ha aportado en sus alegaciones ningún elemento indiciario, distinto de las declaraciones y formularios presentados por la propia Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA ante ambas, del que pudiera inferirse una presunción de residencia en uno u otro territorio.

Es verdad que la Inspección de la DFG ha documentado la visita cursada en el año 2009 a los domicilios declarados por la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA en Gipuzkoa, e incluso en uno no señalado a la Administración tributaria pero sí a una entidad bancaria, concluyendo que dicha señora era desconocida en los mismos y en un caso, incluso, que ni siquiera se trataba de una vivienda.

Pero ello, no es ningún indicio de que pudiera haber residido en el ámbito del territorio común y menos aún de que hubiera residido allí en el año 2006 al que se concreta el conflicto.

Y además, también la AEAT ha constatado que en el domicilio de Sevilla consignado por la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA en 2007, al plantear recurso de reposición contra el acuerdo de denegación de devolución del IVA de 2006, era igualmente desconocida y tampoco se trataba de una vivienda.

No constan pues en el expediente, indicios de los que se pueda presumir la permanencia de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA, en el año 2006, en el territorio de la AEAT ni en el de la DFG.

Las declaraciones tributarias y censales, así como los escritos presentados por la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA tanto ante la AEAT como ante la DFG adolecen de una evidente falta de credibilidad en lo que concierne a sus manifestaciones sobre su domicilio fiscal, constando acreditado, incluso, que algunos de los domicilios fiscales por ella declarados no corresponden a viviendas sino a despachos y oficinas.

Más aún, lo manifestado en sus alegaciones ante esta Junta Arbitral, al afirmar que reside "desde 1991 y hasta 2012, de manera ininterrumpida en el País Vasco, y más concretamente en Gipuzkoa", resulta completamente incongruente con sus declaraciones censales.

Y esta es una circunstancia que se encuentra sin duda en el origen del conflicto suscitado y que la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA no puede desconocer ni dejar de ponderar cuando denuncia, como hace en su escrito de alegaciones, los perjuicios que del mismo se le han derivado. Como sin duda tampoco desconocerá las circunstancias del caso la Administración competente para exaccionar el IVA de 2006 y resolver acerca de sus pretensiones.

No siendo posible determinar el lugar de la residencia habitual de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA por aplicación de la primera de las reglas del artículo 43.Uno del Concierto Económico, cual es la permanencia en el territorio de una de las dos Administraciones en conflicto de un mayor número de días del año 2006, es obligada la remisión a la segunda de las reglas establecidas en el referido precepto.

9. La regla segunda del artículo 43.Uno del Concierto Económico se refiere al centro de intereses del obligado tributario.

Establece que las personas físicas de las que no pueda determinarse su permanencia durante un mayor número de días del período impositivo, tendrán su residencia habitual en el territorio de la Administración donde tengan su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF que, a tal efecto, se calcula con especificidades que no vienen al caso.

Pues bien, en el Expediente tampoco consta, porque ninguna de las Administraciones ni la propia Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA lo ha invocado en sus alegaciones, el menor detalle sobre la com-

posición y cuantía de la base imponible del IRPF de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA en el año 2006, por lo que tampoco esta regla nos hace servicio en orden a determinar su residencia habitual en el año 2006.

10. Procede, en consecuencia, acudir a la tercera de las reglas previstas en el artículo 43.Uno del Concierto Económico, para determinar la residencia habitual de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA en 2006.

Y esta tercera regla establece que, no siendo posible determinar la residencia habitual ni por la permanencia ni por la existencia de un principal centro de intereses en un concreto territorio, la residencia habitual se fijará en el territorio de la última residencia declarada por el obligado tributario a efectos del IRPF.

En el presente caso resulta acreditado, porque así lo han admitido las dos Administraciones, que Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA presentó declaraciones por IRPF de los años 1997 a 2003, inclusive (esta última presentada en el año 2004), ante la DFG, no constando que presentara ante ninguna Administración declaraciones correspondientes a 2004 ni a 2005, lo que implica que su última residencia declarada a efectos del IRPF fue Gipuzkoa.

11. Ello nos lleva a la conclusión de que la residencia habitual y, por ende, el domicilio fiscal de Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA en el año 2006, de conformidad con lo establecido en la regla Tercera del artículo 43.Uno del Concierto Económico, estaba en Gipuzkoa y que, por aplicación de lo previsto en la regla Tercera del artículo 27.Uno del Concierto Económico, corresponde a la DFG la competencia para la exacción y, en su caso, devolución del IVA del año 2006 de dicha obligada tributaria.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º. Declarar que el domicilio fiscal de Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA en el año 2006 estaba en Gipuzkoa, correspondiéndole a la DFG la exacción y, en su caso, devolución resultante de la liquidación del IVA del año 2006.

2º. La terminación y el archivo de las actuaciones.

3º. Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Gipuzkoa, y asimismo a la interesada OBLIGADA TRIBUTARIA.

Objeto del conflicto - ISD: punto conexión no residentes - totalidad de los bienes y derechos en territorio vasco. A efectos de determinar si la totalidad de los bienes y derechos están situados en territorio vasco se tienen en consideración exclusivamente los bienes y derechos transmitidos al contribuyente y no todo el caudal relicto

Resolución R 6/2015 Expediente 32/2014

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 4 de mayo de 2015

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

En el procedimiento iniciado el 11 de febrero de 2014 por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, ante la falta de acuerdo en la resolución de la consulta tributaria formulada por Dª. OBLIGADA TRIBUTARIA, y que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 32/2014, actuando como ponente D. Isaac Merino Jara.

I. ANTECEDENTES

1. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

- Reunida la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa el 16 de enero de 2014 acordó la elevación a esta Junta Arbitral, para su resolución, de una serie de consultas, entre otras, la planteada por Dª. OBLIGADA TRIBUTARIA mediante un escrito, de fecha 5 de diciembre de 2012, dirigido al Director General de Hacienda del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia.

- La consultante es una persona física residente en Bizkaia, que tiene seis hijos, residiendo cinco de ellos en territorio español y el sexto en EXTRANJERO. El patrimonio de la consultante está constituido por inmuebles ubicados en las Comunidades Autónomas de Madrid y Andalucía, efectivo en cuentas corrientes de entidades financieras vizcaínas y estatales, así como participaciones en una sociedad con domicilio fiscal y social en Bizkaia. La consultante se está planteando la posibilidad de disponer testamentariamente a favor de su hijo residente en EXTRANJERO, exclusivamente, de las participaciones en el capital social de la aludida sociedad vizcaína. Alternativamente, se plantea donar en vida dichas participaciones a su mentado hijo.

- El criterio de la consultante es que el artículo 25 del Concierto Económico permite la aplicación de la normativa vizcaína del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los contribuyentes residentes en el extranjero cuando la totalidad de los bienes que adquieren, bien por sucesión bien por donación, estén situados en territorio vizcaíno. No obstante, añade, dicho artículo no hace referencia expresa al supuesto en que el causante/donante posea bienes tanto en territorio vizcaíno como en territorio común, pero el heredero/donatario únicamente reciba una parte de los mismos que esté ubicada en territorio vizcaíno.

  Asimismo, señala, acto seguido, que tampoco se explicita si las participaciones de una sociedad con domicilio social y fiscal en Bizkaia se pueden considerar a estos efectos como un bien situado en Bizkaia. La consultante considera que, dado que la sociedad cuyas participaciones se transmiten es vizcaína y por ello todos los bienes (i.e. participaciones en el capital social de una entidad con domicilio en Bizkaia) que recibirá su hijo residente en EXTRANJERO, por sucesión o por donación, se entienden ubicados en Bizkaia, la normativa aplicable será en ambos casos la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones, a la sazón vigente, es decir, la aprobada por el Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, por el

que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- El Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi emitió informe, con fecha 5 de noviembre de 2013, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, en el que concluye que:

  "en los supuestos de obligación real en los que lo que se trasmite al no residente es un bien concreto y determinado que se encuentra en Bizkaia, resulta de aplicación la normativa vizcaína del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, con independencia de que la transmisión se verifique "inter vivos" o "mortis causa". Sin embargo, esta conclusión no puede extenderse a aquellos supuestos en los que lo que adquiere el no residente es una participación indivisa, o una cuota parte, en un patrimonio conjunto conformado por bienes y derechos situados, que pueden ejercitarse, o que han de cumplirse, tanto en territorio foral como en territorio común, ya que, en este último caso, no todos los bienes y derechos adquiridos por el no residente se encuentran localizados en territorio vasco tal y como exige el artículo 25 del Concierto Económico y el artículo 2 de la NFISD".

Dicho informe fue remitido a la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas el día 13 de noviembre de 2013, quien a los efectos previstos en el artículo 64 b) del Concierto Económico, el 26 de diciembre de 2013 remitió a la Directora General de Administración Tributaria del Gobierno Vasco su propuesta de contestación a la consulta, manifestando que:

"En el caso de obligación real de contribuir por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, transmisión "mortis causa", solo cuando todos los bienes y derechos localizados en España incluidos el caudal relicto estén situados, puedan ejercitarse o deban cumplirse en territorio del País Vasco, será competente para su exacción la Diputación Foral correspondiente, por lo que, en el caso planteado por la consulta, si se opta por la transmisión "mortis causa" la competencia normativa y de exacción del Impuesto que debería satisfacer el hijo no residente de la consultante correspondería a la Administración del Estado. Por el contrario, si por vía de donación se transmiten bienes únicamente situados en territorio vasco, la competencia corresponderá a la Diputación Foral donde radiquen".

2. El 11 de noviembre de 2014 el Presidente de la Junta Arbitral remitió escrito a la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y al Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno Vasco, notificándoles la admisión del conflicto al objeto de que de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 del artículo 16 del Reglamento de la Junta Arbitral, las Administraciones interesadas formularan en el plazo de un mes las alegaciones que tuvieran por conveniente.

3. La Diputación Foral de Bizkaia formula alegaciones mediante escrito fechado el 25 de noviembre de 2014, registrado el siguiente día, en el que profundizando en la tesis sostenida por el Órgano de Coordinación Tributaría de Euskadi concluye que "en los supuestos de obligación real en los que lo que se trasmite al no residente es un bien concreto y determinado que se encuentra en Bizkaia, resulta de aplicación la normativa vizcaína del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de que la transmisión se verifique "inter vivos" o "mortis causa".

4. La Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en escrito de fecha 17 de diciembre de 2014, manifiesta que no formula alegaciones adicionales a las que realizó en el trámite de contestación a la consulta.

5. La Diputación Foral de Gipuzkoa en escrito de 14 de enero de 2015 ratifica su conformidad con la posición mantenida por el OCTE en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

6. El procedimiento se ha tramitado de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, en particular, conforme a las prescripciones de su artículo 14.

ACUERDA

1º. Declarar que a la adquisición, bien por herencia o bien por donación, por el hijo residente en EXTRANJERO, exclusivamente de participaciones en una sociedad con domicilio fiscal y social en Bizkaia, que pretende trasmitirle Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA, residente en Bizkaia, le resultaría aplicable la normativa foral vizcaína.

2º. La terminación y el archivo de las actuaciones.

3º. Notificar el presente acuerdo a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto Económico y a las Administraciones comparecidas en este procedimiento.

Objeto del conflicto – Cambio de domicilio personas jurídicas. Conflicto promovido por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. Los cambios de domicilio tendrán efectos ante la Administración desde el mismo momento en que se haga efectivo el traslado, sin que sea relevante a estos efectos la comunicación del cambio de domicilio fiscal a las Administraciones tributarias

Resolución R 8/2015 Expediente 33/2014

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 19 de junio de 2015

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

En el procedimiento iniciado el 11 de febrero de 2014 por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, ante la falta de acuerdo en la resolución de la consulta tributaria formulada por LA ENTIDAD, (NIF: L-NNNNNNNN), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 33/2014, actuando como ponente D. Gabriel Casado Ollero.

I. ANTECEDENTES

1. Mediante escrito dirigido a la Diputación Foral de Bizkaia, registrado de entrada el 25 de noviembre de 2009, LA ENTIDAD. (NIF: L-NNNNNNNN) planteó consulta sobre la base de los siguientes hechos:

- La entidad acordó y firmó ante notario el cambio de domicilio social el 11-01-2008 desde LOCALIDAD 1 (La Rioja) a LOCALIDAD 2 (Bizkaia), si bien no se terminaron los trámites de inscripción en el Registro Mercantil de Bizkaia hasta el 16-01-2009, formalizándose el alta censal en Bizkaia el 04-02-2009.

- Todos los ingresos de la entidad en 2008 lo fueron por ejecuciones de obra sin aportación de materiales, tratándose por ello de prestaciones de servicios que al estar relacionadas directamente con inmuebles radicados en territorio vasco, han de considerarse operaciones realizadas en el País Vasco.

La entidad consulta si, a efectos del IVA, se debe considerar que opera exclusivamente en territorio vasco y por ello en el año 2008 le corresponde tributar íntegramente en la Diputación Foral de Bizkaia, de conformidad con lo dispuesto en el art. 27.Uno.Primera de la Ley 12/2002 del Concierto Económico con el País Vasco.

2. El Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (en adelante OCTE) mediante Informe de 17 de marzo de 2010 y en los términos que más adelante se resumirán, elabora la propuesta de contestación respecto de la consulta planteada por la entidad, reconociéndole carácter meramente informativo al haberse presentado una vez concluido el plazo voluntario de declaración de los periodos impositivos por los que se pregunta.

3. Mediante escrito de 7 de mayo de 2010, registrado el siguiente 12 de mayo, y a los efectos previstos en el artículo 64.b) del Concierto Económico, la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales remitió al Director de Administración Tributaria del Gobierno Vasco las observaciones formuladas por la Administración del Estado a la propuesta de contestación elaborada por el OCTE en los términos que después se verán.

4. En reunión del OCTE de 13 de mayo de 2010, se analizaron las observaciones planteadas por la Administración del Estado a la propuesta de contestación elaborada por el OCTE, poniendo de manifiesto su discrepancia con las mismas y ratificándose en los argumentos expresados en su propuesta de contestación.

5. La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa en sesión de 16 de enero de 2014, en virtud de lo dispuesto en el artículo 64.b) del Concierto Económico y en el artículo 14 del Reglamento de la Junta Arbitral (RJACE) acordó la remisión, entre otras, de la consulta formulada por LA ENTIDAD al no haberse alcanzado acuerdo respecto a su resolución; encomendando al Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno Vasco y a la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local la remisión a la Junta Arbitral de la documentación que consta en el expediente de cada una de las consultas trasladadas.

6. En cumplimiento de dicha encomienda, mediante escrito de 11 de febrero de 2014, registrado de entrada el siguiente 14 de febrero, se remite a esta Junta Arbitral la consulta planteada por la entidad y la documentación obrante en el expediente, solicitándole que "en el marco de lo dispuesto en el artículo 16 del Reglamento relativo a la tramitación y en consideración al tiempo transcurrido desde la formulación de algunas de las consultas, posibilite a las Administraciones concernidas complementar la documentación que inicialmente consta en el expediente y los criterios y argumentos manifestados durante el procedimiento de resolución de la consulta".

7. La Junta Arbitral en su sesión de 31 de octubre de 2014 acordó admitir a trámite el conflicto señalado, notificándole su admisión a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa a través del Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno Vasco, al objeto de que, conforme al apartado 4 del artículo 16 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral, las Administraciones interesadas formulen, en el plazo de un mes, cuantas alegaciones tengan por conveniente.

8. Personada en el presente conflicto la Diputación Foral de Bizkaia en su condición de Administración interesada, mediante escrito de 25 de noviembre de 2014, registrado de entrada el siguiente día 26, el Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica además de ratificarse íntegramente en las consideraciones acordadas por el OCTE en sesión de 13 de mayo de 2010, esgrime otros argumentos complementarios para funda-

mentar su oposición a la tesis de la Administración del Estado solicitando, en fin, que esta Junta Arbitral resuelva el presente conflicto "estableciendo que las modificaciones del domicilio fiscal de los contribuyentes producen sus efectos desde que se hayan producido las alteraciones de los elementos fácticos en los que se basa el concepto normativo de domicilio fiscal, sin ser relevante a estos efectos la comunicación de la misma a las Administraciones tributarias".

9. Por su parte, la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, mediante escrito de 17 de diciembre de 2014, registrado de entrada el 2 de enero de 2015, comunica que la AEAT no formula alegaciones adicionales.

10. La Diputación Foral de Gipuzkoa, mediante escrito de fecha 14 de enero de 2015, registrado de entrada el siguiente día 20, en el curso del mencionado procedimiento y a los efectos del pertinente acuerdo en el OCTE, previo a la remisión a la Junta Arbitral de las alegaciones oportunas, ratifica su conformidad con la posición manifestada por el OCTE en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

11. El procedimiento se ha tramitado de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, en particular, conforme a las prescripciones de su artículo 14.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Coinciden las Administraciones interesadas en la identificación de la normativa aplicable al caso objeto de consulta (esto es, los artículos 27 y 43 del Concierto Económico), compartiendo asimismo la conclusión de que, en la hipótesis de que el volumen de operaciones de esta entidad en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros, la Administración competente para la exacción del IVA viene determinada por el domicilio fiscal; admitiéndose de igual modo que el obligado tributario tenía su domicilio fiscal en Territorio Común (La Rioja) hasta que el 11 de enero de 2008 formalizó la escritura de elevación a público del acuerdo de traslado de su domicilio social a Territorio Foral (Bizkaia), formalizándose en febrero de 2009 su alta censal en Bizkaia.

Coinciden, en fin, las Administraciones enfrentadas en identificar la raíz y el núcleo de la controversia origen del presente conflicto: los diferentes efectos que una y otra atribuyen al momento de cumplimiento del deber que tanto la Ley 58/2003, General Tributaria (artículo 48.3) como la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia (artículo 47.3) imponen a los obligados tributarios de "declarar" o "comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración Tributaria que corresponda" (artículo 48.3 LGT); conviniendo la normativa tributaria general y foral en señalar que "el cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación" (artículo 48.3 LGT); "sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración tributaria hasta tanto se presente la citada declaración tributaria" (artículo 47.3 NFGT de Bizkaia).

En efecto, para la Diputación Foral de Bizkaia "el punto más relevante sobre el que existe controversia en el presente procedimiento es la fecha en la que produce sus efectos ante las distintas Administraciones tributarias la modificación del domicilio fiscal realizada por un obligado tributario (…)"; advirtiendo asimismo la Administración del Estado que la cuestión que origina el presente conflicto "se centra en determinar desde cuándo se considera efectivamente realizado el cambio de domicilio que determina el cambio de competencia".

2. El OCTE entiende que "la determinación de la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido en un supuesto como el planteado, debe realizarse mediante la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico con el País Vasco (…), entre las que no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no se comunique a las Administraciones tributarias implicadas"; por lo que, dado que "el domicilio fiscal de una persona jurídica viene determinado por circunstancias de hecho, como son su domicilio social, el lugar

donde centralice la gestión administrativa y la dirección de sus negocios, o el sitio donde radique el mayor valor de su inmovilizado (…), partiendo de que su volumen de operaciones en 2007 no fuera superior a 7 millones de euros (…), la entidad compareciente:

"debe presentar ante la Hacienda Foral de Bizkaia las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a las operaciones devengadas a partir del momento en que trasladó a este Territorio Histórico su domicilio fiscal, tal y como éste se define en el artículo 43 del Concierto, (…) De manera que si dicho traslado se produjo, como afirma, en enero de 2008 (al centralizar en Bizkaia la gestión administrativa y la dirección de sus negocios -además de la totalidad de sus actividades-), deberá autoliquidar ante la Administración tributaria de territorio común las operaciones devengadas con anterioridad al cambio, y ante esta Hacienda Foral las devengadas con posterioridad al traslado".

3. La Administración del Estado discrepa de la propuesta de contestación del OCTE y, con base en el artículo 48.3 LGT, en el artículo 17.1 y 3 del RD 1065/2007, de 27 de julio, y en el artículo 47.3 NFGT de Bizkaia, considera que:

"si bien es cierto que el artículo 43 del Concierto Económico con el País Vasco sitúa el domicilio fiscal de una entidad allí donde se encuentre su gestión administrativa y dirección de sus negocios, no lo es menos que en caso de existir un cambio de domicilio fiscal dicho cambio no tendrá ningún efecto ante la Administración tributaria en tanto no le sea debidamente comunicado por medio de la correspondiente declaración censal, como coinciden en afirmar tanto la Ley General Tributaria como la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de BIZKAIA. Por tanto, teniendo en cuenta los datos manifestados en el escrito de consulta, se ha de concluir que hasta que el obligado tributario no comunicó la modificación de su domicilio fiscal de territorio común al foral (…) la Administración competente para la exacción del IVA era la estatal, por lo que LA ENTIDAD, debió haber presentado ante la AEAT todas las autoliquidaciones del IVA correspondientes al año 2008"; y concluye que "cuando como consecuencia de un cambio de domicilio se produzca una variación de la Administración competente para la exacción del IVA, el sujeto pasivo debe presentar la autoliquidación ante la Administración en la que se encuentre su domicilio fiscal el último día del periodo de liquidación, sin dividir el período de liquidación legalmente establecido, con independencia de las compensaciones que proceda realizar entre las Administraciones afectadas, de acuerdo con el criterio establecido en la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2010".

4. En sesión de 13 de mayo de 2010 el OCTE manifestó su discrepancia con las observaciones formuladas por la Administración del Estado a su propuesta de contestación, ratificándose en sus argumentos anteriores y añadiendo una matización en relación con la interpretación que la Administración del Estado hace de la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2010, destacando que "en la misma se ratifican dos cuestiones de trascendencia:

- el principio de no comunicación de saldos de IVA entre Administraciones;

- la devolución efectiva corresponde a la Administración donde fue generada".

Y señalando, en fin, que:

"en la Sentencia se distingue entre el derecho de devolución y el ejercicio del derecho de devolución, para establecer que el primero es indiscutible y el segundo corresponde a la Administración correspondiente al (nuevo) domicilio fiscal.

Puede entenderse, por tanto, que una vez clarificados los aspectos básicos que fundamentaban las discrepancias que separaban la interpretación de la materia objeto de la consulta, la situación ha de reconducirse a aspectos relacionados con la gestión, de forma que

su concreción, con vocación de aplicación general, permita una respuesta eficaz al ejercicio del derecho de devolución y, al mismo tiempo, facilite y aligere las tareas a realizar por las Administraciones en los diferentes supuestos que pudieran surgir".

5. Por su parte, la Diputación Foral de Bizkaia se persona en el procedimiento mediante escrito presentado el 26 de noviembre de 2014, haciendo valer su condición de interesada que naturalmente no se cuestiona, pues la resolución del conflicto tendrá una incidencia clara en la esfera de sus potestades, derechos e intereses, dado que lo que se está discutiendo es el momento en el que (como consecuencia del traslado del domicilio fiscal desde el territorio de régimen común al Territorio Histórico de Bizkaia) la DFB podrá comenzar a ejercer su competencia para la exacción (gestión, inspección, recaudación) y revisión de los impuestos en los que el Concierto Económico atiende al domicilio fiscal de la entidad como elemento esencial para la atribución o distribución de competencias.

En cuanto a la cuestión debatida, la DFB junto a las consideraciones acordadas por el OCTE en su sesión de 13 de mayo de 2010, en las que íntegramente se ratifica, el Subdirector General de Coordinación y Asistencia Técnica esgrime los siguientes argumentos complementarios para reforzar su oposición a la propuesta de la Administración del Estado:

1º) "El Concierto Económico no exige la presentación de una declaración censal como elemento preciso para que la modificación del domicilio fiscal produzca sus efectos, sino que atiende, únicamente, a circunstancias de hecho para determinar el domicilio fiscal de un contribuyente";

2º) "Esta exigencia de comunicación a la Administración tributaria de la modificación del domicilio fiscal viene únicamente establecida en la normativa interna de cada territorio (…) a efectos, fundamentalmente, de notificaciones y de eventuales repartos de competencias internas, dentro de cada uno de esos ámbitos, por lo que aplicar esta exigencia en materia de Concierto equivaldría a completar lo acordado en dicho Concierto con lo dispuesto en la normativa interna de las partes (que, en este punto, coincide, pero que no tendría por qué hacerlo). De hecho esta cuestión estaría permitiendo una modificación unilateral de los términos de la concertación si se complementase lo dispuesto en el Concierto Económico con lo que la normativa propia de cada una de las Administraciones establezca al respecto (…)";

3º) "De admitir la posición que defiende la Administración General del Estado, se plantearía el problema de determinar a qué fecha debe atenderse en los casos en los que las comunicaciones a la Administración de salida y a la de llegada no se produzcan en la misma fecha. (…) No puede suceder que la modificación del domicilio fiscal produzca sus efectos en un momento diferente ante la Administración del Estado y ante la Diputación Foral de Bizkaia si la notificación mediante la comunicación censal se produce en distinto momento, puesto que el domicilio fiscal debe estar fijado, con efectos para todas las Administraciones afectadas, en cada momento en un único lugar, so pena de imposibilitar la aplicación lógica de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico";

4º) "Esta regla que defiende la Administración General del Estado no concuerda bien con la posibilidad que se otorga a las Administraciones implicadas, de promover el cambio de domicilio de los contribuyentes. En concreto, la LGT y la NFGT establecen que los cambios de domicilio no comunicados no producen efectos frente a "la" Administración, de modo que ésta no puede verse perjudicada por dichos cambios si no se cumple el requisito de comunicación";

5º) "En el ámbito internacional (Convenios de la OCDE), no se exige ningún requisito similar de comunicación a las Administraciones para que la fijación o modificación del domicilio fiscal produzca sus efectos".

6. Expuestos resumidamente en lo que antecede los argumentos en los que las Administraciones interesadas sustentan sus respectivas posiciones en el presente conflicto, debe anticiparse desde ahora que esta Junta Arbitral comparte la respuesta ofrecida por el OCTE (abundantemente reforzada por la DFB en sus alegaciones de 26 de noviembre de 2014) discrepando, en cambio, de la que en esta ocasión, con escaso y endeble sustento argumental, patrocina la Administración del Estado que, por lo demás, también resulta discrepante de la que la propia Administración estatal ha venido, razonadamente, manteniendo ante esta misma Junta Arbitral en conflictos sobre domiciliación fiscal de los contribuyentes.

Para motivar la conclusión que anticipadamente se expone bastaría con señalar que a) siendo el domicilio fiscal un concepto de configuración legal y criterio y elemento esencial para la atribución y distribución legal de las competencias de aplicación de los tributos en un Estado de estructura plural y compleja, con un sistema fiscal en el que conviven regímenes tributarios diferenciados; b) siendo las competencias tributarias, como administrativas que son, competencias irrenunciables que deben ejercerse por las Administraciones y por los órganos administrativos que legalmente las tienen atribuidas como propias (artículo 12.1 Ley 30/1992, de 26 de noviembre), y c) siendo, en fin, la Ley y no el obligado tributario quien atribuye el ejercicio de las competencias de aplicación de los tributos, no se alcanza a comprender los motivos en virtud de los que las Administraciones tributarias debieran supeditar la atribución y el ejercicio de sus competencias para la exacción (gestión, inspección, liquidación y recaudación) de los tributos en los que el Concierto Económico atiende al domicilio fiscal del contribuyente, al momento en el que este último decidiera cumplir su deber formal de comunicar el cambio de domicilio fiscal a la Administración tributaria que corresponda (artículo 48.3 Ley 58/2003, General Tributaria y artículo 47.3 NFGT de Bizkaia), o bien "a ambas Administraciones cuando los cambios de domicilio fiscal (…) originen modificaciones en la competencia para exigir el Impuesto" (artículo 43.Cinco del Concierto Económico).

El domicilio fiscal es un concepto normativo que, en uso de su libertad de configuración, el legislador define como el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria. Y si bien el domicilio fiscal no es por sí sólo y en todo caso el elemento que decide la sujeción a una determinada normativa y Administración tributaria, parece evidente que la aplicación generalizada y eficaz del sistema tributario exige que el domicilio fiscal sea siempre "conocido"; siendo esta la razón por la que el legislador impone a los obligados tributarios el deber de declarar o comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda. Si el sujeto pasivo incumple la carga normativamente impuesta de comunicar el cambio de domicilio, el domicilio reputado válido será, a efectos tributarios, el que figuraba hasta entonces para la Administración competente.

Viene resaltando el Tribunal Supremo "la importancia que posee la determinación del domicilio fiscal del contribuyente en relación con su situación tributaria", recordando que "las reglas (…) de fijación del domicilio fiscal tienen capital importancia por razones de seguridad jurídica, en orden a la aplicación de los distintos tributos, lugar donde deben practicarse las notificaciones, relaciones de los obligados tributarios con los órganos de la Administración tributaria y determinación de la competencia de estos últimos"; naturaleza y trascendencia general que justifica que "las reglas de determinación del domicilio fiscal sean imperativas (…)" (Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010, rec. 86/2009, FJ 4º; y de 5 de mayo de 2014, rec. 256/2012, FJ 4º, entre otras) y, por lo mismo, indisponibles tanto para los obligados tributarios como para las Administraciones competentes en la aplicación de los tributos.

7. Tratándose del domicilio fiscal de las personas jurídicas, dispone el artículo 43.Cuatro del Concierto Económico que "se entenderán domiciliadas 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 los 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". Y es doctrina reiterada y constante de esta Junta Arbitral, confirmada por el Tribunal Supremo, que "a la hora de determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas lo que importa no es su domicilio social, el criterio realmente decisorio es donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, cuestión ciertamente compleja dado que no se definen sus contornos. De ahí que la localización del domicilio fiscal (…) será un hecho que habrá que acreditar probando que tales circunstancias concurren en un determinado lugar". Así se señala, entre otras, en las Resoluciones R 4/2009, de 6 de marzo, expediente 5/2008 –confirmada por STS 1341/2010, de 8 de febrero, rec. 191/2009–; R 2/2013, de 25 de enero, expediente 02/2010; R 3/2013, de 25 de enero, expediente 03/2010; R 4/2013, de 25 de enero, expediente 04/2010; R 5/2013, de 22 de febrero, expediente 05/2010; R 6/2013, de 22 de febrero, expediente 06/2010.

Igual de pertinente al caso resulta el criterio de esta Junta Arbitral acerca 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" (Cfr; entre otras, Resoluciones R 11/2011, de 2 de mayo, expedientes acumulados 29/2008, 30/2008, 32/2008, 38/2008, 39/2008 y 40/2008 –confirmada por STS 126/2013, de 23 de enero, rec. 366/2011–; R 3/2012, de 30 de marzo, expediente 31/2008; R 11/2012, de 28 de septiembre, expediente 15/2009; R 12/2012, de 28 de septiembre, expediente 8/2010; R 18/2012, de 27 de diciembre, expediente 19/2010; R 14/2013, de 24 de julio, expediente 31/2010).

Parece por lo demás evidente, como señala el OCTE, que entre los criterios previstos en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco "no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no sea comunicado a las Administraciones; pues "del incumplimiento de un deber formal, como es la notificación del cambio de domicilio fiscal, podrían derivarse consecuencias sancionadoras, pero no puede suponer una alteración de la distribución competencial prevista en el Concierto Económico".

8. La Administración del Estado no ofrece argumento alguno, si lo hubiere, para concluir, sin más, a la vista de los artículos 48.3 Ley 58/2003, General Tributaria y 47.3 NFGT de Bizkaia, que "el cambio de domicilio producirá efectos para la Administración Tributaria a partir del momento en que se haya comunicado el mismo"; lo que en definitiva equivale a fiar la determinación y el ejercicio de las competencias tributarias atribuidas en el Concierto Económico al albur del cumplimiento que el obligado tributario decida hacer del deber de comunicar el cambio de su domicilio fiscal.

Ni siquiera el tenor literal de los mencionados preceptos consiente una interpretación como la que pretende avalar, en esta oportunidad, la Administración del Estado. El domicilio fiscal es único y en cada caso el que efectivamente es, dependiendo de las circunstancias fácticas legalmente determinantes de su fijación, sin que su realidad y efectividad se supedite a su comunicación formal a la Administración o Administraciones interesadas, que no sólo podrán comprobar la veracidad o realidad del que se venía declarando sin aguardar a que el obligado tributario les comunique el cambio, sino que también podrán comprobar la efectividad del cambio de domicilio fiscal comunicado y acordar su retroacción, fijando el momento del pasado a partir del cual surte efecto dicho cambio y que no puede ser otro que aquél en el que concurran las circunstancias y los elementos fácticos que determinan el nuevo domicilio. Tiene por ello reconocido esta Junta Arbitral que "la retroacción del cambio de domicilio fiscal determina el momento a partir del cual se produce, en su caso, la modificación de las competencias de las

Administraciones tributarias concurrentes sobre el obligado tributario interesado" (Resoluciones R 16/2012, de 29 de noviembre, expediente 24/2010, FD. 3º; R 18/2012, de 27 de diciembre, expediente 19/2010; FD 8º).

Por otra parte, el Tribunal Supremo (STS de 5 de junio de 2014, rec. 2572/2012) y la doctrina jurisprudencial (Sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2012, rec. 364/2011, y de 13 de junio de 2013, rec. 299/2010, FJ 3º) consideran una mera obligación formal la comunicación del cambio de domicilio fiscal por parte del obligado tributario, de modo que su incumplimiento no afecta a la realidad del cambio si este efectivamente se produce; afirmándose que "la preferencia por el domicilio efectivo que se deriva del tantas veces citado precepto legal [artículo 48 Ley 58/2003, General Tributaria] no se supedita a su notificación fehaciente a la Administración" (SAN de 13 de junio de 2013, rec. 299/2010, FJ 3º). En efecto, la norma que impone a los obligados tributarios el deber de comunicar el cambio de domicilio fiscal es "una norma de protección de la Administración financiera, dirigida a procurar una gestión tributaria ágil, dispensando a la Administración de la búsqueda del domicilio real del interesado y haciendo recaer la falta de diligencia sobre el interesado que la cometió" (Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 2001, Rec. núm. 1962/1996, FJ 3º). De ahí que ante la omisión deliberada o negligente por el sujeto pasivo de la obligación de comunicar el cambio de domicilio, nuestro Ordenamiento jurídico no ordene ni prevea que tal omisión deba ser sufrida por la Administración, ni tampoco suplida por ella llevando a cabo "largas, arduas y complejas indagaciones ajenas a su función" (SSTC 133/1986, de 29 de octubre, FJ 4º, y 188/1987, de 27 de noviembre, FJ 2º).

Y también con relación al artículo 47.3 de la NFGT de Bizkaia tiene reconocido el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que "las consecuencias de la falta de comunicación del cambio de domicilio las limita la Norma Foral a que a efectos de notificaciones se podrá tener por subsistente el anterior, limitación esta que obedece a que será la Ley del Concierto y las que regulen los distintos tributos y obligaciones tributarias formales las que puedan concretar los efectos sustantivos a que pudiese haber lugar, y limitación que es también coherente con el concepto y finalidad del domicilio que mantiene la propia Norma Foral (…). Por lo demás, la Norma Foral no impone que se mantenga el domicilio anterior en todo caso a efecto de notificaciones sino que faculta que así sea, y esta facultad responde a la doctrina constitucional y jurisprudencial conforme a la cual la Administración habrá de intentar notificar personalmente al obligado en aquellos domicilios que le consten. En el supuesto en estudio la omisión de comunicar la variación del domicilio fiscal no tiene trascendencia sobre el régimen sustantivo del tributo pues, como hemos visto, el cambio origina que automáticamente la exacción competa a la Administración de destino (…)". (Sentencias núm. 561/2012, de 6 de julio, rec. 942/2010, FJ 3º y núm. 325/2014, de 7 de julio, rec. 631/2012, FJ 3º).

9. Pero es que la propia Administración del Estado ha venido sosteniendo recurrentemente en conflictos con las Diputaciones Forales ya resueltos por esta Junta Arbitral que "el domicilio fiscal es un concepto jurídico que responde a circunstancias de hecho y el pretender ubicarlo en un territorio u otro en función de la exacción de un tributo (…) no deja de ser una distorsión interesada para favorecer la tributación en un determinado territorio. En otras palabras, 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 (…). Pretender localizar un domicilio fiscal en función del cuál es la Administración tributaria competente para devolver las cuotas del IVA soportado o para obtener el ingreso de las cuotas de IVA devengado no deja de ser una operativa como poco desleal e interesada económicamente" (Cfr., las Resoluciones R 14/2013, de 24 de julio, expediente 31/2010 y R 7/2014, de 19 de diciembre, expediente 32/2010).

10. A la vista de cuanto antecede, esta Junta Arbitral comparte el acuerdo adoptado en el seno del OCTE respecto a la contestación que corresponde dar a la consulta planteada por la enti-

dad, asumiendo asimismo la argumentación complementaria desplegada en su apoyo por la Diputación Foral de Bizkaia en sus alegaciones de 26 de noviembre de 2014, para concluir que la determinación de la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto planteado, debe realizarse mediante la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico con el País Vasco, entre las que no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no se comunique a las Administraciones tributarias implicadas; de manera que las modificaciones del domicilio fiscal de los contribuyentes producen sus efectos desde que se hayan producido las alteraciones de los elementos fácticos en los que se basa el concepto normativo de domicilio fiscal, sin ser relevante a estos efectos la comunicación del cambio de domicilio fiscal a las Administraciones tributarias.

11. La AEAT afirma, por último, que "cuando como consecuencia de un cambio de domicilio se produzca una variación de la Administración competente para la exacción del IVA, el sujeto pasivo debe presentar la autoliquidación ante la Administración en la que se encuentre su domicilio fiscal el último día del periodo de liquidación, sin dividir el período de liquidación legalmente establecido, con independencia de las compensaciones que proceda realizar entre las Administraciones afectadas, de acuerdo con el criterio establecido en la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2010".

Debe recordarse, no obstante, junto al hecho de que esta Sentencia fue anulada mediante Auto del Tribunal Supremo de 6 de julio de 2010, rec. 538/2009, la matización efectuada por el propio Tribunal Supremo en posteriores Sentencias de 10 de junio de 2010, rec. 378/2009 y de 17 de junio de 2010, rec. 529/2009, en los términos que siguen:

> *"Ciertamente que, como pone de relieve la sentencia de esta Sala de 3 de marzo de 2010 (recurso núm. 538/2009), no puede confundirse el derecho a la devolución con el ejercicio del derecho y corolario de esta distinción es que el ejercicio del derecho de devolución, en puridad procedimental, debería efectuarse en este caso, según las reglas generales de competencia y por ser ahora GIPUZKOA el domicilio de la entidad que recurre, ante la Diputación Foral de GIPUZKOA, sin perjuicio de que la cantidad a devolver sea soportada efectivamente por la AEAT. El cambio de domicilio del sujeto pasivo exige, en principio, que el ejercicio del derecho tuviera lugar ante la Administración que resulta competente en virtud del punto de conexión que el Concierto establece y que es el municipio actual de la entidad solicitante de la devolución. Pero como el traslado del saldo del IVA de la Administración del Estado a la Administración foral no es aceptable a la luz de la estructura básica del Impuesto sobre el Valor Añadido y de una interpretación literal del Concierto, es mucho más sencillo y práctico que el contribuyente presente ante la AEAT el escrito solicitando la devolución correspondiente al IVA por los tres primeros trimestres de 2006 en que el domicilio de la entidad estuvo situado en territorio común" (FJ 3º de una y otra Sentencia)."*

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º. La determinación de la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto planteado, debe realizarse mediante la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico con el País Vasco, entre las que no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no se comunique a las Administraciones tributarias implicadas; de manera que las modificaciones del domicilio fiscal de los contribuyentes producen sus efectos desde que se hayan producido las alteraciones de los elementos fácticos en los que se basa el concepto normativo de domicilio fiscal, sin ser relevante a estos efectos la comunicación del cambio de domicilio fiscal a las Administraciones tributarias.

2º. La terminación y el archivo de las actuaciones.

3º. Notificar el presente Acuerdo a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y a las Administraciones comparecidas en este procedimiento (la Administración del Estado, la Diputación Foral de Bizkaia y la Diputación Foral de Gipuzkoa).

Objeto del conflicto – Competencia respecto a la evacuación de consultas tributarias. No proceden pronunciamientos de carácter vinculante frente a los obligados tributarios en relación con extremos concretos de obligaciones tributarias respecto a las que no se dispone de competencia exaccionadora

Resolución R 9/2015 Expediente 31/2014

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 19 de junio de 2015

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

En el procedimiento iniciado el 11 de febrero de 2014 por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, ante la falta de acuerdo en la resolución de la consulta tributaria formulada por SUJETO PASIVO, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 31/2014, actuando como ponente D. Javier Muguruza Arrese.

I. ANTECEDENTES

1. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

- Reunida la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa el 16 de enero de 2014 acordó la elevación a esta Junta Arbitral, para su resolución, de una serie de consultas, entre otras, la planteada por SUJETO PASIVO mediante un escrito de fecha 10 de agosto de 2012, con registro de entrada del 5 de septiembre de 2012, dirigida a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

- La consultante es una comunidad de bienes titular de varios inmuebles situados en el País

Vasco, concretamente en el Territorio Histórico de Bizkaia, alguno de los cuales está arrendado como local de negocio, que está integrada por cinco hermanos, de los que uno tiene el domicilio fiscal en Bizkaia, mientras que los otros cuatro lo tienen en Madrid.

- La consulta se concreta en una serie de preguntas que se centran en tres grandes cuestiones. En primer lugar, dilucidar qué Administración resulta competente para recibir las declaraciones censales de la comunidad de bienes, las autoliquidaciones por IVA de la comunidad de bienes y las retenciones que, en su caso, le practiquen a la comunidad de bienes los arrendatarios. En segundo lugar, determinar la forma en la que los comuneros deben tributar en el IRPF por los rendimientos percibidos por la comunidad de bienes. Y en tercer lugar, precisar la deducibilidad o no en el IVA de determinadas cuotas soportadas por la comunidad de bienes.

- La Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas redactó una propuesta de contestación vinculante a la consulta en la que daba respuesta a la totalidad de las cuestiones planteadas por el consultante, que remitió a la Dirección de Administración Tributaria del Gobierno Vasco a efectos de lo previsto en el artículo 64.b) del Concierto Económico, instándole a que manifestara su conformidad o, en su caso, formulara las observaciones que tuviera por conveniente en relación con los aspectos competenciales derivados del Concierto en ella planteados.

- El Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi emitió un informe remitido a la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas el día 4 de noviembre de 2013. En dicho informe, si bien manifestaba su coincidencia en lo fundamental con la propuesta de contestación vinculante formulada por el Ministerio, en cuanto al fondo de la misma, el OCTE mostraba su discrepancia sobre la procedencia de que la Administración Tributaria del Estado respondiera al contribuyente sobre la aplicación del IVA, dado que la exacción de este impuesto en el caso objeto de la consulta correspondía a la Diputación Foral de Bizkaia, tal y como expresamente reconocía el propio Ministerio en su propuesta de contestación.

El OCTE manifestaba en su informe que, a su juicio, las respuestas vinculantes de las Administraciones tributarias a las consultas relativas a la aplicación de los tributos se deben limitar a aquellos aspectos en que la obligación tributaria respecto de la que se formula consulta es una obligación frente a la propia Administración consultada, y que, en consecuencia, se deben evitar los pronunciamientos de las Administraciones respecto de obligaciones tributarias del consultante frente a una Administración distinta.

El OCTE concluía que, a su juicio, la propuesta de contestación vinculante del Ministerio, una vez admitida la competencia exaccionadora de la Diputación Foral de Bizkaia en relación con el IVA de la consultante en base a lo dispuesto en los artículos 26, 27 y 28 del Concierto Económico, no debía incluir un pronunciamiento sobre el resto de las cuestiones planteadas en la consulta en relación con el IVA. Entendía que, en relación con tales cuestiones, la Dirección General de Tributos, en su respuesta, debía limitarse a comunicar a la consultante que para obtener contestación vinculante a tales cuestiones habría de dirigirse a la Diputación Foral de Bizkaia.

Por otra parte, en relación con las cuestiones referentes al IRPF contenidas en la propuesta de contestación a la consulta elaborada por la Dirección General de Tributos, el OCTE entendía que la contestación de la Administración del Estado debería incorporar una precisión expresa acerca de que la respuesta únicamente afecta a los miembros de la Comunidad de Bienes consultante residentes en territorio de régimen común.

2. El 11 de noviembre de 2014 el Presidente de esta Junta Arbitral remitió escrito a la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y al Viceconsejero de Hacienda y Política

Financiera del Gobierno Vasco, notificándoles la admisión del conflicto al objeto de que de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 del artículo 16 del Reglamento de la Junta Arbitral, las Administraciones interesadas formularan en el plazo de un mes las alegaciones que tuvieran por conveniente.

3. La Diputación Foral de Bizkaia presentó alegaciones mediante un escrito fechado el 25 de noviembre de 2014, registrado de entrada el día 27, en el que profundizando en la tesis sostenida por el OCTE solicitaba que se resolviera el conflicto "estableciendo que la competencia para la contestación a consultas tributarias escritas corresponde a la Administración con competencia para la exacción del Impuesto de que se trate".

4. La Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en escrito de fecha 17 de diciembre de 2014, manifestó que no formulaba alegaciones adicionales a las que realizó en el trámite de contestación a la consulta.

5. El procedimiento se ha tramitado de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, en particular, conforme a las prescripciones de su artículo 14.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La lectura de la propuesta de contestación vinculante a la consulta elaborada por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y del informe del OCTE, permite sostener que la discrepancia se plantea exclusivamente en relación con dos cuestiones muy concretas.

En primer lugar, con respecto a la procedencia de que el Ministerio de Hacienda, no obstante admitir que la exacción del IVA en el caso de la consultante corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia, se pronuncie en una contestación vinculante sobre extremos concretos de dicha exacción.

Y en segundo lugar, con respecto al hecho de que al pronunciarse en relación con la tributación por IRPF de los miembros de la comunidad bienes consultante, el Ministerio de Hacienda, no obstante admitir que el comunero residente en Bizkaia debe tributar en dicho territorio, no matice en su propuesta de contestación vinculante que sus pronunciamientos únicamente son relevantes en relación con los comuneros residentes en Territorio de Régimen Común, sin dejar constancia de que la contestación a las mismas cuestiones, en relación con el comunero residente en Bizkaia, corresponde a la Diputación Foral de dicho territorio.

Sólo sobre estas concretas discrepancias se pide un pronunciamiento de la Junta Arbitral.

2. Esta Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto suscitado en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto Económico, con motivo de la consulta planteada por SUJETO PASIVO.

3. El artículo 27 del Concierto Económico dispone, en relación con la exacción del IVA, que:

"Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde

efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

Dos. Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad."

4. El artículo 28.Uno.B) del Concierto Económico dispone, en relación con el lugar de localización de las operaciones a efectos del IVA, que:

"1º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio.

2º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior, las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco."

5. A tenor de tales preceptos es evidente, y así lo reconoce expresamente la propuesta de contestación vinculante redactada por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, que la exacción del IVA de la consultante (que es una comunidad de bienes titular de varios inmuebles todos ellos radicados en Bizkaia, alguno de los cuales está arrendado como local de negocio, sin que conste que realice ninguna otra operación sujeta al IVA) corresponde de forma exclusiva a la Diputación Foral de Bizkaia, en la medida en que las prestaciones de servicios consistentes en el arrendamiento de inmuebles sitos en Bizkaia se consideran operaciones realizadas en Bizkaia y, por ende, la comunidad de bienes opera exclusivamente en Bizkaia.

6. El artículo 6.Uno del Concierto Económico dispone, en relación con la exacción del IRPF, que:

"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."

7. De conformidad con los transcritos artículos del Concierto Económico resulta que la Administración Tributaria del Territorio Común no es competente para exaccionar ni el IVA de la comunidad de bienes consultante, ni el IRPF del miembro de dicha comunidad con domicilio fiscal en el País Vasco, en el Territorio Histórico de Bizkaia.

Sentada esta conclusión no es necesario otro esfuerzo hermenéutico para concluir que, no siendo la Administración competente para exaccionar dichos tributos, la Administración del Territorio Común no podrá emitir pronunciamientos de carácter vinculante frente a los obligados tributarios en relación con extremos concretos de dichas obligaciones tributarias, porque tales contestaciones nunca podrían tener los efectos vinculantes inherentes a una consulta de tal naturaleza, en un marco de competencias exclusivas y excluyentes entre Administraciones como es el que delimita el Concierto Económico en las concretas obligaciones a las que se refiere la presente consulta.

Puede añadirse además que la contestación a consultas vinculantes por parte de la Administración que no es competente para exaccionar la obligación tributaria sobre la que se pregunta, podría inducir a errores a los obligados tributarios generadores de posibles perjuicios que precisamente corresponde a las Administraciones evitar por todos los medios a su alcance.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º. Declarar que la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas no puede emitir una contestación vinculante a la consulta tributaria planteada por SUJETO PASIVO, en relación con la tributa-

ción por IVA de una comunidad de bienes titular de varios inmuebles radicados en Bizkaia, alguno de los cuales está arrendado como local de negocio, de la que no consta que realice ninguna otra operación sujeta al IVA.

2º. Declarar que la contestación vinculante que emita la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas a la consulta tributaria planteada por SUJETO PASIVO en relación con la tributación por IRPF de los miembros de la referida comunidad de bienes, debe circunscribirse de forma expresa exclusivamente a los comuneros con domicilio fiscal en Territorio de régimen común.

3º. La terminación y el archivo de las actuaciones.

4º. Notificar el presente acuerdo a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto Económico y a las Administraciones comparecidas en este procedimiento Diputación Foral de Bizkaia y Administración del Estado.

Objeto del conflicto – Cambio de domicilio personas jurídicas. Valoración/ausencia medios de prueba

Resolución R 14/2015 Expediente 14/2014

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz-Gasteiz, a 16 de julio de 2015

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. 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 en relación con la rectificación del domicilio fiscal de la ENTIDAD, SL (NIF B----) durante el período comprendido entre el 8 de noviembre de 2006 y el 14 de mayo de 2008, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 14/2012, actuando como ponente D. Javier Muguruza Arrese.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto se planteó por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante escrito de fecha 26 de abril de 2012, registrado en Correos al día siguiente, y admitido a trámite el 21 de julio de 2014. Formuló alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia, por medio de escrito de 2 de octubre de 2014, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el 9 de octubre de 2014, y tras la puesta de manifiesto del expediente, se presentaron escritos de alegaciones por la Diputación Foral de Bizkaia mediante escrito de fecha de 10 de noviembre de 2014, presentado el 11 de noviembre de 2014; la AEAT, mediante escrito de 21 de noviembre de 2014, presentado el mismo día y la entidad ENTIDAD, SL, mediante escrito de fecha 8 de julio de 2015, registrado de entrada el mismo día.

2. Del expediente resultan los siguientes hechos relativos a ENTIDAD, SL, relevantes para la solución del presente conflicto:

a) Se constituyó mediante escritura otorgada en Madrid, el 20 de junio de 2002, ante el notario Sr. NOTARIO MADRID. Conforme a sus estatutos fundacionales, que quedaron inscritos en el Registro Mercantil de Madrid, el domicilio social se fijó en Madrid, en la calle DOMICILIO SOCIAL MADRID 1.

b) El día 19 de enero de 2006 se elevó a escritura pública, ante el notario de Bilbao, Sr. NOTARIO BILBAO, el acuerdo de traslado del domicilio social desde Madrid a Bilbao, donde quedó fijado en la calle DOMICILIO SOCIAL BILBAO 1.

c) Consta acreditado que este domicilio correspondía a un centro de negocios cuya gestora manifestó a los actuarios de la AEAT en declaración recogida en diligencia de 26 de enero de 2012, que a las sociedades domiciliadas en el centro de negocios no se les ha prestado nunca el servicio de gestión contable y fiscal, gestión de nóminas y seguros sociales, gestión de cobros y pagos etc. Los servicios que se prestan son, en esencia, de recepción de correspondencia y puesta a disposición de las dependencias para celebrar reuniones y atender a las visitas.

d) El 8 de noviembre de 2006 la entidad presentó ante la AEAT declaración censal Modelo 036 comunicando el traslado del domicilio fiscal desde Madrid a Bilbao.

e) El día 9 de marzo de 2007, mediante escritura otorgada ante el notario de Bilbao, Sr. NOTARIO BILBAO, se trasladó el domicilio social, dentro de Bilbao, desde la calle DOMICILIO SOCIAL BILBAO 1 a la nueva sede en la calle DOMICILIO SOCIAL BILBAO 2. Consta acreditado que este nuevo domicilio también correspondía a un centro de negocios.

f) El 14 de mayo de 2008 la Sociedad comunicó a la AEAT el traslado de su domicilio fiscal a Madrid, a la calle DOMICILIO SOCIAL MADRID 2.

g) El 17 de febrero de 2009 la Sociedad comunicó a la AEAT un nuevo traslado de su domicilio fiscal, dentro de Madrid, a la calle DOMICILIO SOCIAL MADRID 3.

h) Durante el año 2007 la entidad formalizó ante notarios de Madrid operaciones de venta de inmuebles por un importe equivalente al 76% de su total volumen de operaciones en el ejercicio que, a su vez, representó el 75% del total volumen de operaciones de todos los ejercicios en los que estuvo operativa.

i) Refiere la AEAT que el 100% de las adquisiciones de inmuebles realizadas por la entidad (107 en total) se formalizaron mediante escrituras otorgadas ante notarios de Madrid.

j) En el año 2007 la Sociedad abrió nueve cuentas bancarias, cinco de ellas en sucursales radicadas en Madrid, tres en sucursales radicadas en Valladolid y una en una sucursal bancaria de Palma de Mallorca. Consta acreditado que, además de éstas, la Sociedad ha tenido abiertas dos cuentas en sucursales bancarias de Bilbao, no simultánea sino sucesivamente.

k) Desde el 16 de noviembre de 2005 hasta el 3 de julio de 2008 la Sociedad estuvo administrada por tres administradores solidarios, los tres con domicilios declarados en Madrid, si bien uno de ellos consta como domiciliado fiscalmente en Bizkaia. El 3 de junio de 2008 cesó uno de los tres y de los dos restantes, el que tenía domicilio fiscal en Bizkaia se declaró domiciliado en este territorio histórico. A partir del 14 de mayo de 2008 se sustituyen los dos administradores por otros nuevos, ambos con domicilio declarado en Madrid.

l) Las cuatro personas que figuran en el Registro Mercantil como apoderados de la Sociedad en el año 2007 tenían sus domicilios en Valladolid, Mallorca, Madrid y Vitoria-Gasteiz.

m) Según la declaración Modelo 347 de operaciones con terceras personas presentada por la Entidad en el año 2007, de todos los pagos por importe superior a tres mil euros que realizó, solo uno fue efectuado a una persona re-

sidente fuera del territorio común, en concreto a un residente en Bizkaia.

n) La entidad ha figurado de alta en los siguientes epígrafes de IAE: 834, cuota municipal, en DOMICILIO SOCIAL MADRID 3, con baja en febrero de 2008; 8331, promoción inmobiliaria de terrenos, con alta presentada en la Delegación de la AEAT de Toledo; 8340, servicios relativos a la propiedad inmobiliaria, con alta el 13 de marzo de 2008 en Bilbao.

o) La entidad solo tuvo trabajadores hasta el mes de enero de 2006, gestionando las nóminas y la documentación referente al personal en su domicilio social de Madrid.

3. Considerando que el domicilio fiscal de ENTIDAD, SL, para el lapso temporal transcurrido desde el 8 de noviembre de 2006 hasta el 14 de mayo de 2008, estaba incorrectamente fijado en Bizkaia, la AEAT inició el procedimiento de cambio de domicilio cuyos trámites se describen 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 la "declaración de que la entidad ENTIDAD, SL (NIF B----) ha tenido su domicilio fiscal desde el 08/11/2006 hasta el 14/05/2008 en Madrid".

Frente a esta pretensión, la Diputación Foral de Bizkaia pide a esta Junta Arbitral que determine "que el domicilio fiscal de la entidad se encontraba en el Territorio Histórico de Bizkaia".

En parecidos términos, la representación de la entidad interesada solicita que se resuelva el conflicto con la "declaración de que la entidad ENTIDAD, SL (NIF B----) ha tenido su domicilio fiscal en Bizkaia y no en Madrid entre el 08/11/2006 y el 14/05/2008".

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto ha de resolverse por aplicación del artículo 43 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, que define el domicilio fiscal de las personas jurídicas:

Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal

(…)

Cuatro. 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.Cuatro,b) del Concierto Económico, si la gestión administrativa y la dirección del negocio de la entidad ENTIDAD, SL (NIF B----) se encontraba, en el período objeto del conflicto, efectivamente centralizada en Bilbao, o Madrid. 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 último inciso del 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 decisorio 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 táctica, 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 con los que cuenta la entidad en la localización desde la que sostiene que lleva a cabo la gestión administrativa, los lugares donde se formalizan las escrituras públicas que otorgan sus administradores y apoderados, los lugares donde radican las cuentas corrientes, el título en virtud del cual se dispone de los inmuebles en los que radica la sede social, etc.), pues todos ellos constituyen o pueden constituir datos muy relevantes para determinar el domicilio fiscal de la entidad.

5. Del expediente queda acreditado que la entidad no ha tenido nunca ningún empleado en Bilbao ni tampoco ningún apoderado que residiera en Bilbao.

6. Su sede durante todo el tiempo en el que el domicilio social estuvo fijado en Bilbao radicaba en un centro de negocios. ENTIDAD, SL (NIF B----) ni siquiera tenía suscrito un contrato para el uso de las instalaciones con los titulares de los dos centros de negocios en los que sucesivamente radicó. Es cierto que la entidad ENTIDAD-2, SL, uno de sus socios, sí que había suscrito un contrato de uso de las instalaciones con los titulares de los centros de negocios y que a su vez había suscrito otro contrato de cesión de tal uso con ENTIDAD, SL, pero con unas significativas características que son de destacar. Entre el 1 de febrero de 2006 y el 1 de abril de 2007, el precio que pagaba por el uso de la que pretende ser su sede de dirección efectiva era de veinte euros mensuales y le daba derecho a la utilización de despacho o sala de reuniones durante cuatro horas al mes. A partir del 1 de abril de 2007 la renta mensual subió hasta 150 euros, con el mismo derecho de uso de despacho de cuatro horas al mes. Los centros de negocios no prestaban ningún servicio de llevanza de contabilidad, nóminas, gestión de cobros o pagos etc. Ofrecían servicios adicionales, con tarifas específicas, de apoyo administrativo, guarda y custodia de documentos, fax, etc., servicios que la entidad no ha acreditado que contratara en ninguna ocasión.

7. Contradice la lógica de cualquier organización empresarial la pretensión de que su dirección y gestión se lleve a cabo en un territorio en el que, en el ejercicio en el que se realizó un volumen de operaciones equivalente al 75% del importe de todas las realizadas durante su vida activa, solo se haya efectuado una operación con terceras personas por importe superior a tres mil euros, realizándose todas las demás en territorio común. Contradice asimismo la lógica anterior pretender que se gestiona y dirige la entidad desde una localidad en la que ni siquiera figuraba de alta en el IAE hasta tres meses antes de marcharse, máxime cuando consta su alta en dos distintos epígrafes del IAE en otras tantas localidades de territorio común. Otro tanto cabe decir, en fin, de la pretensión de dirigir y gestionar la entidad desde un territorio en el que únicamente tenía abierta una de las diez cuentas bancarias abiertas a su nombre, estando todas las demás en sucursales bancarias del territorio común.

8. Prácticamente la totalidad de las compras y ventas de inmuebles realizadas por la entidad en el período objeto del conflicto se formalizaron ante notarios de Madrid y tuvieron por objeto fincas radicadas en territorio común. Es verdad que esta Junta Arbitral viene sosteniendo que la sede de dirección efectiva de una entidad no tiene que coincidir necesariamente con el lugar de realización de su actividad o de sus negocios. Y que, por ende, el otorgamiento de escrituras que no se refieren a la vida social sino al objeto negocial de la entidad ante fedatarios radicados en lugar distinto al de su domicilio fiscal puede llegar a admitirse con normalidad sin constituir un indicio de deslocalización. Ahora bien, esta circunstancia no se puede ignorar por la significación en el contexto de los demás indicios que han quedado expuestos.

9. A la vista del expediente es obligado concluir que la pretensión de que el domicilio fiscal de ENTIDAD, SL haya estado en Bilbao durante el periodo objeto del conflicto adolece de un déficit probatorio que choca frontalmente con la cantidad y contundencia de los hechos y de los indicios constatados que abiertamente la desligan de esta localización.

10. En definitiva, la valoración conjunta de la totalidad de los elementos de hecho y de las circunstancias expuestas, 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 en Bilbao durante el periodo comprendido entre el 8 de noviembre de 2006 y el 14 de mayo de 2008. Mientras que la mayoría de tales circunstancias apuntan en esta dirección, son, por el contrario, escasas e inconsistentes las que pretenden situar en Bilbao la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º. Declarar que el domicilio fiscal de ENTIDAD, SL durante el período comprendido entre el 8 de noviembre de 2006 y el 14 de mayo de 2008 ha radicado en territorio común.

2º. Notificar el presente acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia, y asimismo a la entidad ENTIDAD, SL.

Objeto del conflicto – IRNR. Administración competente para tramitar solicitud de aplicación del régimen opcional para contribuyentes residentes en la UE. Persona física residente en Francia, cuya renta procede, en su mayor parte, de rendimientos de trabajo derivados de pensiones satisfechas por la Administración del Estado. Interpreta la Junta Arbitral que es determinante en qué territorio, común o foral, se prestó el trabajo del que deriva la pensión percibida

Resolución R 15/2015 Expediente 5/2013

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a .19 de octubre de 2015

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa (DFG) contra la Administración del Estado sobre cuál de las dos Administraciones es competente para resolver la solicitud efectuada por Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA, con NIF -----, relativa a la aplicación del régimen opcional para contribuyentes de Estados Miembros de la Unión Europea, regulado en el Impuesto sobre la Renta de No residentes (IRNR), en relación con el ejercicio 2011, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 5/2013, actuando como ponente D. Javier Muguruza Arrese.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la DFG mediante un escrito de fecha 23 de enero de 2013, del Jefe del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del Departamento de Hacienda y Finanzas, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el mismo día. De dicho escrito y de la documentación que le acompaña resultan los antecedentes que se resumen a continuación:

1) Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA, residente en MUNICIPIO 1 (Francia), y que en el año 2011 percibió en España una pensión satisfecha por la Administración del Estado, presentó el 10 de mayo de 2012, ante el Servicio de Gestión de Impuestos Directos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG, una solicitud de aplicación de régimen opcional para contribuyentes residentes en Estados Miembros de la Unión Europea, en relación con el ejercicio 2011.

2) Este régimen de opción estaba regulado, en el ejercicio 2011, en el territorio común en el artículo 46 del texto refundido de la Ley del IRNR aprobado por RD Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y en el Territorio de Gipuzkoa, en el artículo 33 de la Norma Foral 2/1999, de 26 de abril, del IRNR, sustancialmente idénticos en cuanto que el IRNR, según dispone el artículo 21.Uno del Concierto Económico, "es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado".

3) Conforme a dicho régimen de opción, los contribuyentes del IRNR que fueran personas físicas, que acreditaran ser residentes en otro Estado miembro de la UE, excepto en países o territorios calificados como paraísos fiscales, y que acreditaran que, al menos, el 75 por 100 de la totalidad de su renta en el período impositivo estuviera constituida por la suma de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos durante el mismo en territorio español, siempre y cuando estas rentas hubieren tributado efectivamente por el IRNR, podían solicitar la aplicación del régimen opcional y con él conseguir que la tributación efectiva en España se calculara en función de las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), pero sin perder por ello su condición de contribuyentes por el IRNR. Formulada la solicitud y acreditado el cumplimiento de las condiciones que determinaban su aplicación, la Adminis-

tración tributaria, teniendo en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en el período impositivo y sus circunstancias personales y familiares, y siguiendo el esquema liquidatorio del IRPF, determinaba el tipo medio de gravamen correspondiente, que se aplicaba sobre la parte de base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas en territorio español. Si el resultado de tal liquidación suponía una cuantía inferior a las cantidades satisfechas durante el período impositivo por el contribuyente no residente en concepto de IRNR sobre las rentas obtenidas en territorio español, procedía devolver el exceso.

4) La DFG, con fecha 5 de julio de 2012, remitió la solicitud de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA a la AEAT, considerando a dicha Administración competente para tramitarla.

5) A su vez, la AEAT, mediante escrito de fecha 17 de septiembre de 2012, devolvió la solicitud a la DFG, por entender competente a la misma para su tramitación.

6) Mediante Orden Foral 1049/2012, de 23 de noviembre, de la Diputada de Hacienda y Finanzas, se declaró la incompetencia de la DFG para resolver la solicitud de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA. Esta Orden Foral fue notificada a la Administración del Estado el mismo día 23 de noviembre de 2012, sin que por ésta se formulara ninguna contestación.

7) El Consejo de Diputados de la DFG acordó, en fecha 22 de enero de 2013, plantear el conflicto derivado de los expuestos antecedentes ante la Junta Arbitral.

8) En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 11 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, el Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG comunicó al Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco (hoy Departamento de Economía y Hacienda) la decisión de promover el conflicto, mediante escrito de fecha 22 de enero de 2013.

2. La DFG expone en su escrito de planteamiento del conflicto los razonamientos en los que basa su pretensión de que debe ser la AEAT quien resuelva la solicitud de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA y, en su caso, le devuelva la cantidad que resulte de la aplicación del régimen de opción para los contribuyentes residentes en Estados Miembros de la Unión Europea, en relación con el ejercicio 2011.

Entiende la DFG que para determinar la Administración competente para realizar la devolución solicitada por la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA, hay que tener en cuenta lo que determina el Concierto Económico en relación con la tributación por IRNR de los ingresos obtenidos por la solicitante.

Habida cuenta que la mayor parte de la renta obtenida por la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA en 2011 venía constituida por rendimientos de trabajo derivados de retribuciones pasivas satisfechas por la Administración del Estado, entiende la DFG que son de aplicación los artículos 21, 22 y 23 del Concierto Económico, en lo que se refiere a la tributación por IRNR de los ingresos derivados del trabajo, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, en la redacción que estaba vigente en el año 2011 al que se concreta el conflicto, que no es la vigente a día de hoy puesto que el artículo 22 fue modificado, con efectos desde el 23 de abril de 2014, por la Ley 7/2014, de 21 de abril.

El artículo 21, luego de establecer que el IRNR es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, dispone que:

"Cuando el contribuyente ejercite la opción de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cumplir los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a efectos de la aplicación del régimen opcional, será

tenida en cuenta la normativa de la Diputación Foral competente por razón del territorio, siempre y cuando los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en territorio vasco representen la mayor parte de la totalidad de renta obtenida en España. En el caso de que el contribuyente tenga derecho a la devolución, ésta será satisfecha por dicha Diputación Foral con independencia del lugar de obtención de las rentas dentro del territorio español."

Y el artículo 22.Dos disponía en 2011:

"Dos. Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios (…):

c) Los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo dependiente cuando el trabajo se preste en territorio vasco."

Y el artículo 23.Dos, establece:

"Dos. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas las correspondientes rentas, conforme a lo dispuesto en el artículo anterior. Asimismo, la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda conforme a lo dispuesto en el mismo artículo."

Además, la DFG, invoca el artículo 2.3 de la Norma Foral 2/1999, reguladora del IRNR en aquel Territorio en el año 2011, que disponía:

"Corresponderá a la Diputación Foral de Gipuzkoa la exacción del Impuesto en los siguientes supuestos:

a) Tratándose de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas o entidades no residentes en territorio español, cuando las mismas se consideren obtenidas en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12 de la presente Norma Foral",

Y también el artículo 12 de la misma norma que, a su vez, establece que:

"Se consideran rentas obtenidas o producidas en territorio guipuzcoano las siguientes rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente:

d) Los rendimientos que deriven directa o indirectamente del trabajo dependiente, cuando el trabajo se preste en territorio guipuzcoano.

A estos efectos, se entenderá prestado el trabajo en territorio guipuzcoano cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración guipuzcoana (…)

e) Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio guipuzcoano o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio guipuzcoano o por un establecimiento permanente situado en el mismo. Se considerarán pensiones las remuneraciones satisfechas por razón de un empleo anterior, con independencia de que se perciban por el propio trabajador u otra persona. Se considerarán prestaciones similares, en particular, las previstas en el artículo 18 letras a) e i) de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa."

La DFG también cita en apoyo de su pretensión el artículo 13.1.c) 2º de la Ley reguladora del IRNR en el territorio común, aprobada por RDL 5/2004, de 5 de marzo, que considera rendimientos de trabajo obtenidos en territorio español las "retribuciones públicas satisfechas por la Administración española".

La DFG concluye que, a tenor de los preceptos citados, las pensiones que deriven de un empleo

o trabajo anterior prestado a la Administración del Estado por el que se hubiese satisfecho por dicha Administración retribuciones públicas, deben entenderse obtenidas en territorio común y no en territorio guipuzcoano, y que solo podrían considerarse obtenidas en territorio guipuzcoano si el empleo anterior del que derivasen se hubiera prestado a la Administración guipuzcoana, satisfaciéndose por la misma retribuciones públicas. Y, a juicio de la DFG, la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA no obtuvo en Gipuzkoa ningún rendimiento de trabajo de los que obtuvo en territorio español en 2011, por corresponder los que obtuvo a pensiones generadas de su anterior empleo como funcionaria de la Administración del Estado por el que obtuvo retribuciones públicas satisfechas por dicha Administración.

Añade la DFG en apoyo de su pretensión que la interpretación que le parece más razonable del artículo 21 del Concierto Económico es la que lleva a concluir que las Diputaciones Forales solo deben realizar las devoluciones derivadas del ejercicio de la opción de tributación prevista para los residentes en otros Estados miembros de la UE, cuando los rendimientos de trabajo obtenidos en territorio vasco representen la mayor parte de la totalidad de renta obtenida en España, circunstancia que no concurre en el supuesto del conflicto.

Y además, la DFG argumenta que la pretensión de la AEAT en relación con la materia objeto del conflicto llevaría a la situación de que la DFG tendría que efectuar una devolución en relación con unos rendimientos de los que no hubiera percibido previamente ninguna retención, lo que, en ausencia en la normativa del Concierto de un precepto conforme al cual deba efectuarse una compensación entre Administraciones, le lleva a la conclusión de que no es defendible una interpretación de los preceptos en liza que lleve a la práctica de la retención y de la exacción del Impuesto por Administraciones diferentes.

La DFG solicita a la Junta Arbitral que declare su incompetencia para resolver la solicitud efectuada por Dña. OBLIGADA TRIBUTARIA que ha dado lugar al conflicto de que se trata y, subsidiariamente, en caso de entender que la competencia para resolver la solicitud corresponde a la DFG que declare su competencia "para la exacción de las cantidades que hubiesen sido objeto de declaración e ingreso en la AEAT (en concepto de retención a cuenta o de autoliquidación del IRNR) correspondientes a aquellas rentas que se consideren obtenidas en Gipuzkoa por la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA en el año 2011".

3. En su reunión de 21 de julio de 2014, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto y notificar su planteamiento a la Administración del Estado, notificación que consta efectuada.

4. Por escrito de fecha 26 de septiembre de 2014, registrado de entrada el 29 de septiembre, la AEAT presentó alegaciones.

5. Funda igualmente su argumentación, en primer lugar, en los artículos 21, 22 y 23 de Concierto Económico.

Ahora bien, la AEAT trae a colación el artículo 22 con la redacción que le fue dada por la Ley 7/2014, en vigor desde el 23 de abril de 2014, haciéndolo patente de forma expresa. Es una redacción que no era la vigente en el ejercicio 2011 al que se concreta el conflicto y que ni siquiera estaba en vigor cuando se planteó el conflicto.

Esta nueva redacción del artículo 22 del Concierto modificó la anterior precisamente para introducir, en su apartado Dos, un punto de conexión específico para determinar el lugar de obtención de las rentas percibidas por un no residente sin establecimiento permanente consistentes en una pensión o prestación similar.

El nuevo texto del artículo 22.Dos del Concierto, invocado por la AEAT, es del siguiente tenor:

> *"Dos. Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas*

o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios (…):

c) Los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo dependiente cuando el trabajo se preste en territorio vasco.

a') Cuando provengan de una actividad personal desarrollada en el País Vasco.

b') Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio vasco. "

Cita también la AEAT, en apoyo de su tesis, el artículo 13.1.d) de la Ley reguladora del IRNR aprobada por RDL 5/2004, de 5 de marzo, que dispone:

"1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(…)

d) Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste."

La AEAT concluye que, a su juicio, la competencia para tramitar la solicitud de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA y, en su caso, para devolverle la cantidad resultante, corresponde a la DFG porque la mayor parte de la renta obtenida en España por ella "es una pensión derivada de un empleo que prestado en territorio vasco, en concreto en el Gobierno Vasco, por tanto, se trata de una renta obtenida en territorio español de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1.d de la Ley del IRNR y, en particular, en territorio vasco al ser éste el lugar en el que se ha prestado el trabajo del que deriva"

La AEAT entiende que debe rechazarse la interpretación de la DFG. A su parecer, la normativa invocada lo que establece es que las pensiones derivadas de un empleo o trabajo anterior prestado a la Administración del Estado se deben entender obtenidas en territorio español, término que abarca tanto el territorio común como el foral. Que la normativa no permite concluir que se establezca una distinción en función de qué Administración o entidad privada satisfizo las retribuciones por el trabajo prestado que dio origen a la pensión, ni en función de ante qué Administración se están ingresando las retenciones a cuenta para entender cumplido el requisito de la tributación efectiva que permite acceder a la opción.

Sostiene la AEAT que no resulta procedente vincular la Administración en la que se deben ingresar las retenciones y pagos a cuenta con la que tiene la competencia de exacción y, en este caso, de devolución, porque ambas pueden diferir como sucede, al amparo del Concierto Económico, en otros casos como por ejemplo en el IRPF. Y que no es defendible que se niegue a un contribuyente el derecho a una devolución porque no exista un mecanismo de compensación entre Administraciones.

La AEAT solicita a esta Junta Arbitral que declare la competencia de la DFG para la resolución de la solicitud de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA, así como para efectuar la devolución que en su caso resulte procedente.

6. Concluido el expediente y puesto de manifiesto a la AEAT, a la DFG y a la interesada, la DFG formuló alegaciones mediante escrito de 14 de noviembre de 2014, registrado de entrada el mismo día, que profundizan en lo manifestado en su escrito de planteamiento del conflicto. La Agencia Tributaria no presentó alegaciones finales.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La cuestión sometida a la decisión de esta Junta Arbitral consiste en determinar cuál de las Administraciones en conflicto es competente para tramitar la solicitud de acogerse al régimen opcional para contribuyentes de Estados Miembros de la Unión Europea, regulado en el IRNR, en relación con el ejercicio 2011, formulada por una

persona física residente en Francia, cuya renta procede, en su mayor parte, de rendimientos de trabajo derivados de retribuciones pasivas satisfechas por la Administración del Estado.

2. El artículo 21.Dos del Concierto Económico, establece que:

> *"Cuando el contribuyente ejercite la opción de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cumplir los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a efectos de la aplicación del régimen opcional, será tenida en cuenta la normativa de la Diputación Foral competente por razón del territorio, siempre y cuando los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en territorio vasco representen la mayor parte de la totalidad de renta obtenida en España. En el caso de que el contribuyente tenga derecho a la devolución, ésta será satisfecha por dicha Diputación Foral con independencia del lugar de obtención de las rentas dentro del territorio español."*

A su tenor, la determinación de qué Administración es competente para tramitar la solicitud y devolver, en su caso, la cantidad que proceda, obliga a determinar previamente si los rendimientos de trabajo obtenidos por la solicitante lo han sido o no en el territorio vasco, dando por supuesto, puesto que ninguna de las Administraciones lo discute, que la pensión percibida por la solicitante representa la mayor parte de la totalidad de la renta obtenida por ella en España.

3. El artículo 21 citado no contiene ninguna norma, ni remisión a alguna, que aclare la cuestión de dónde se entienden percibidos los rendimientos a los concretos efectos de la aplicación del régimen opcional de tributación previsto para los residentes en Estados miembros de la Unión Europea que obtengan rentas en España.

4. El artículo 22 del Concierto Económico recoge una serie de reglas para determinar qué rentas se entienden obtenidas en el País Vasco a efectos de determinar cuándo corresponde a las Diputaciones Forales la exacción del IRNR. Este precepto resulta, en principio, el idóneo para integrar el vacío del artículo 21.

En aval de esta conclusión es de notar que también el artículo 23.Dos del Concierto Económico que regula qué Administración es competente para exigir las retenciones e ingresos a cuenta del IRNR correspondientes a las rentas obtenidas sin establecimiento permanente y qué Administración es competente para inspeccionar el IRNR, se remite expresamente al artículo 22 para determinar en cada caso, en dónde se entienden obtenidas las rentas.

En la redacción que estaba vigente en el ejercicio 2011, al que se concreta el conflicto, que es además la misma que estaba en vigor al momento de plantearse el propio conflicto, el artículo 22 sólo recogía una regla genérica en relación con el lugar donde se entienden percibidos los rendimientos de trabajo a efectos del IRNR y no recogía ninguna regla específica en relación con las pensiones. La regla disponía que los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo dependiente se entienden obtenidos o producidos en el País Vasco "cuando el trabajo se preste en territorio vasco."

En la redacción modificada, en vigor desde el 23 de abril de 2014, cuando este conflicto ya estaba planteado, se incorporó al texto del artículo 22 del Concierto un nuevo apartado Dos.c.b') que establece que las pensiones, en particular, se entenderán obtenidas en el País Vasco "cuando deriven de un empleo prestado en territorio vasco".

Así las cosas, la exacción del IRNR, de sus retenciones e ingresos a cuenta y la inspección del Impuesto en el caso de un contribuyente no residente en España que obtenga en España rendimientos derivados de una pensión, está claro que desde el 23 de abril de 2014 corresponden a la Administración, central o vasca, en función del lugar en el que se hubiera prestado el empleo del que deriva dicha pensión.

Y por entenderse obtenidas en el País Vasco las pensiones derivadas de un empleo prestado en

el País Vasco, también corresponde a las Haciendas Forales la tramitación de las solicitudes del régimen de opción para residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea referidas a devengos posteriores al 23 de abril de 2014.

Sin embargo, en los devengos anteriores a dicha fecha, como es el del objeto de este conflicto, la contestación a la cuestión de qué Administración es competente para exaccionar tanto el IRNR como sus retenciones e ingresos a cuenta y para inspeccionar el IRNR de los rendimientos derivados de una pensión obtenida en España por un no residente, requiere un razonamiento más complejo, porque resulta más complejo determinar en dónde deben entenderse obtenidos los rendimientos derivados de dicha pensión a falta de un punto de conexión especifico.

Y por ende, también es más complejo determinar qué Administración es la competente para tramitar una solicitud de aplicación del régimen de opción, porque la contestación a esta cuestión está unida a la contestación a la cuestión de dónde se entienden obtenidos los rendimientos.

En el régimen del Concierto Económico, el propio texto del Concierto fija los puntos de conexión conforme a los cuales se determina, en cada caso, la Administración competente para actuar o la normativa aplicable a cada obligación tributaria.

Las normativas que regulan las concretas obligaciones tributarias en el ámbito del territorio común y de los territorios forales no pueden sino acatar lo que el Concierto Económico ha establecido, en cada caso, en materia de puntos de conexión.

De este modo, los textos reguladores de los tributos del territorio común y de los territorios forales en ningún caso podrían constituir textos normativos de referencia para delimitar el marco de competencias entre el Estado y el País Vasco.

Así, no nos hacen servicio para delimitar el ámbito común o foral en el que las rentas se entienden obtenidas, ni las previsiones de la Ley reguladora del IRNR en el territorio común, el RDL 5/2004 de 5 de marzo, ni la Norma Foral reguladora del IRNR en Gipuzkoa, la NF 2/1999, de 26 de abril, respecto a dónde se entienden obtenidas las rentas, en todo el territorio español cuando se regulan en la LIRNR o en el concreto territorio guipuzcoano en la NFIRNR.

Las previsiones de la LIRNR en cuanto a cuándo se entienden obtenidas en España las rentas obtenidas por los no residentes, sirven para delimitar el hecho imponible del Impuesto, que es, además, un tributo concertado de normativa común de modo que su delimitación del hecho imponible debe ser acatada por las normativas forales.

Y las previsiones de la NFIRNR de Gipuzkoa, en cuanto a cuándo se entienden obtenidas en Gipuzkoa las rentas obtenidas por los no residentes, sirven para delimitar el ámbito de competencias de la DFG una vez que el punto de conexión del Concierto Económico haya previsto que la competencia pertenece genéricamente al País Vasco.

Es en el propio Concierto Económico donde debemos buscar, en primer lugar, la integración del vacío jurídico que se produjo en relación con la cuestión de que se trata hasta la aprobación de la Ley 7/2014.

5. El Concierto contiene reglas para delimitar la competencia para exigir las retenciones a cuenta del IRPF derivadas de las pensiones o la tributación en el IRPF de las pensiones. Como regla general, el artículo 7.Uno remite la competencia a la Administración de la residencia habitual del perceptor.

Sin embargo, en el caso de las pensiones, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por la Administración del Estado a los funcionarios y empleados, el artículo 7 del Concierto recoge en su apartado Dos una regla especial. Dispone este precepto que corresponden a la Administración del Estado las retenciones relativas a las mismas

La derogación del criterio general de atribuir la competencia en relación con las retenciones a

la Administración de la residencia del perceptor se reitera en el artículo 9.e) en relación con las pensiones cuyo derecho hubiese sido generado por persona distinta del perceptor, que tienen el carácter de rendimientos de capital mobiliario. También en este caso se dispone que cuando la pensión sea pagada por la Administración del Estado, la retención será exigida por ésta.

Ahora bien, no parece que el recurso a estos preceptos sea idóneo para la integración del vacío que se precisa. En efecto, la residencia del perceptor como regla de delimitación de la competencia exaccionadora es, por definición, inútil en el caso de las percepciones recibidas por un no residente que, obviamente no reside ni en el territorio común ni en el territorio vasco.

Por ende, la derogación singular de la regla genérica de la residencia para el caso de las pensiones pagadas por la Administración del Estado no se justifica en el caso de las percibidas por no residentes, precisamente porque no se puede derogar de forma singular una regla general que por definición es inservible.

De hecho, el legislador, ni siquiera en la reforma del Concierto por la Ley 7/2014 que ha introducido un regla de competencia específica para delimitar la competencia en relación con las pensiones percibidas por los no residentes, se ha fijado en el pagador de la pensión. Significativamente, este caso es el único del Concierto en el que no se prevé que las pensiones pagadas por la Administración del Estado arrastren competencias exaccionadoras en favor de la Administración del Estado.

Así pues, dado que tampoco nos sirven para resolver el conflicto las reglas del Concierto delimitadoras de competencias en relación con la tributación en el IRPF de las pensiones, solo disponemos de los preceptos que están en el origen del mismo, esto es del artículo 21 en relación con el 22.c) del Concierto para tratar de determinar si la pensión obtenida por la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA es o no es un rendimiento obtenido en el País Vasco.

6. El artículo 22.c) en su redacción vigente en 2011, antes de la reforma, disponía que se entenderán obtenidos en el País Vasco los rendimientos que deriven directa o indirectamente del trabajo dependiente, cuando el trabajo se preste en territorio vasco.

La Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA, en su condición de jubilada, no presta un trabajo dependiente ni en el País Vasco ni en el Territorio común.

Pero la pensión percibida por la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA sí que es un rendimiento que deriva indirectamente del trabajo prestado por ella antes de jubilarse. No se ve obstáculo en admitir que son retribuciones derivadas indirectamente del trabajo las percepciones que remuneran el mismo de forma diferida, bien en forma de pensiones percibidas por el propio trabajador jubilado y pagadas, bien por el empleador (pensiones complementarias de jubilación, indemnización por despido, etc.) o bien por la Seguridad Social o el Estado como pensiones contributivas, así como las prestaciones por desempleo, e incluso las pensiones percibidas por los allegados del trabajador fallecido (pensiones de viudedad u orfandad).

Así, para determinar dónde debe entenderse percibida la pensión de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA es necesario determinar en qué territorio, común o foral, se prestó el trabajo del que deriva la pensión que percibe. Que incluso puede no ser un único territorio.

Alcanzamos con este razonamiento la misma conclusión que integra la solución legislativa que se encontró para la cuestión al modificar el Concierto Económico mediante la Ley 7/2014.

7. Llama la atención el nulo esfuerzo probatorio que tanto la AEAT como la DFG han puesto en sus alegaciones para determinar el concreto lugar en el que la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA prestó, mientras estuvo en activo, el empleo del que deriva la pensión que constituye la renta respecto de la que, en definitiva, se plantea el conflicto.

Consta en el Expediente, porque esta Junta se lo requirió a la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA y ésta lo aportó, el informe de vida laboral de la misma. De él resulta que de un total de 12.464 días en los que ha figurado de alta en el sistema de la Seguridad Social, 9.326 días corresponden a trabajo realizado para Eusko Jaurlaritza–Gobierno Vasco; 850 días a título de profesora de euskera sin especificar el empleador; 1.084 días a trabajo realizado para la empresa EMPRESA 1, que es una asociación inscrita en el Registro de Asociaciones del Gobierno Vasco, que tiene su domicilio en MUNICIPIO 2 (Gipuzkoa); y 1.204 días corresponden a trabajo realizado para la empresa EMPRESA 2 que es una sociedad que estuvo domiciliada en MUNICIPIO 3 (Gipuzkoa).

Así las cosas, resulta que la pensión percibida por la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA deriva de un trabajo prestado en toda apariencia en el País Vasco, y más concretamente en Gipuzkoa, por lo que debemos concluir que es a la Hacienda Foral de Gipuzkoa a quien corresponde tramitar su solicitud y devolverle las cantidades que en su caso proceda.

8. Y la misma conclusión de que la pensión percibida por la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA debe entenderse obtenida en Gipuzkoa porque deriva de un trabajo que se prestó en Gipuzkoa, nos obliga a concluir que la Diputación Foral de Gipuzkoa es la Administración competente para exigir las retenciones del IRNR correspondientes a dicha renta, por derivarse así de lo establecido en el artículo 23.Dos del Concierto Económico que ordena que las retenciones correspondientes a rentas obtenidas por contribuyentes que operan sin establecimiento permanente se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas las correspondientes rentas conforme a lo dispuesto en el artículo 22 del propio Concierto.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º. Declarar que la Diputación Foral de Gipuzkoa es la Administración competente para resolver la solicitud de la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA y, en su caso, devolverle la cantidad que resulte de la aplicación del régimen de opción para los contribuyentes residentes en Estados Miembros de la Unión Europea, en relación con el ejercicio 2011.

2º. Declarar que la Diputación Foral de Gipuzkoa es la Administración competente para exigir las retenciones a cuenta del IRNR correspondientes a la pensión que la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA percibió del Estado en el ejercicio 2011.

3º. La terminación y archivo de las actuaciones.

4º. Notificar el presente acuerdo a la Diputación Foral de Gipuzkoa, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la Sra. OBLIGADA TRIBUTARIA.

Objeto del conflicto – Domicilio fiscal personas jurídicas. Parques eólicos. No procede en el caso concreto en conflicto acudir al criterio del artículo 43. Cuatro b) del Concierto Económico, del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado. Interpretación de la Junta Arbitral sobre el derecho del contribuyente a la devolución en plazo del IVA en los casos afectados por contenciosos o conflictos de competencia entre las Administraciones

Resolución R 17/2015 Expediente 11/2015

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz-Gasteiz, a 19 de octubre de 2015

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto de competencias planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Bizkaia, para resolver la discrepancia suscitada respecto del domicilio fiscal de ENTIDAD 1 (NIF ----) desde la fecha de su constitución, el 21 de febrero de 2000, hasta la fecha de enajenación de todas las participaciones de la sociedad, el 23 de marzo de 2010, tramitándose ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 15/2011, actuando como ponente D. Gabriel Casado Ollero.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) frente a la Diputación Foral de Bizkaia (DFB) mediante un escrito de su Director General de 18 de marzo de 2011, aunque su entrada en la Junta Arbitral se produjo el siguiente día 23.

Con base en los antecedentes y los fundamentos de Derecho que posteriormente se analizan, la AEAT en su escrito de planteamiento solicita a la Junta Arbitral que declare que ENTIDAD 1 (NIF ----), en adelante "ENTIDAD 1" o "la entidad", tuvo su domicilio fiscal en Bizkaia, desde el 21 de febrero de 2000, fecha de su constitución, hasta el 23 de marzo de 2010, en que se produce la venta de las acciones de la entidad por el socio único ENTIDAD 2 a favor de la mercantil EMPRESA 1; y en la que la AEAT cierra la petición de efectos retroactivos del cambio de domicilio.

2. ENTIDAD 1 se constituyó como sociedad anónima unipersonal mediante escritura pública otorgada en Vitoria-Gasteiz el 21 de febrero de 2000, siendo su socio único ENTIDAD 2, entidad participada a su vez en el 100 por 100 por ENTIDAD 3. En la escritura de constitución intervinieron en representación del socio único ENTIDAD 2, domiciliada en Araba, D. REPRESENTANTE 1, vecino de Bizkaia y, en su propio nombre y derecho, D. ADMINISTRADOR 1, con domicilio en Bilbao, nombrado inicialmente administrador único de la entidad.

El objeto social estatutario de la entidad es la construcción y explotación de parques eólicos, así como la adquisición, compra, alquiler y venta de inmuebles rústicos y/o urbanos.

En escritura de 7 de febrero de 2001 se separa del cargo de administrador único a D. ADMINISTRADOR 1, nombrándose administrador de la entidad a ENTIDAD 2 que designó a D. ADMINISTRADOR 1 "persona física representante del administrador único" mediante escritura de 11 de julio de 2006; circunstancia que se constata en los contratos firmados por la entidad después de esa fecha.

El domicilio social de ENTIDAD 1 se fijó inicialmente en DOMICILIO 1, de MUNICIPIO 1 (A Coruña), pero la entidad trasladó su domicilio social a DOMICILIO 2, también en MUNICIPIO 1, mediante acuerdo de cambio de domicilio elevado a público el 4 de septiembre de 2006 y, posteriormente, tras la venta de las acciones a EMPRESA 1, la nueva propietaria de la entidad trasladó el 1 de octubre de 2010 su domicilio fiscal a DOMICILIO 3, en Madrid.

El 30 de junio de 2008 se produce la fusión por absorción de ENTIDAD 4 por ENTIDAD 2.

Mediante escritura de 23 de octubre de 2009, ENTIDAD 2 nombra apoderados de la entidad "de forma solidaria o mancomunada" a:

- D. ADMINISTRADOR 1 (Director General de Promoción y Venta de Parques), empleado por cuenta ajena de ENTIDAD 2 hasta el 31-12-2009 y posteriormente de ENTIDAD 3. Su centro de trabajo estuvo en el Territorio Histórico de Araba hasta el 1 de julio de 2010 que se desplazó al Territorio Histórico de Bizkaia.

- D. APODERADO 1 (Director General de Promoción y Venta de Parques en España), empleado por cuenta ajena de ENTIDAD 4 hasta el 30-06-2008, y posteriormente pasó a estar en nómina de ENTIDAD 2. Su centro de trabajo está en Toledo.

- D. APODERADO 2 (Director General de Control de Gestión), empleado por cuenta ajena de ENTIDAD 3. Su centro de trabajo estuvo en Araba hasta el 30-06-2010, que se traslada al Territorio Histórico de Bizkaia.

- D. APODERADO 3 (Director de Tesorería), empleado de ENTIDAD 3. Su centro de trabajo estaba situado en Araba mientras fue empleado de ENTIDAD 3, hasta el 30-06-2010, que se traslada a Madrid.

- D. APODERADO 4 (Delegado Territorial en Galicia), empleado por cuenta ajena de ENTIDAD 4 y posteriormente de ENTIDAD 2. Su centro de trabajo está en MUNICIPIO 1, y sobre él recaen las funciones de gerente de la sociedad.

- D. APODERADO 5 (Director del Departamento Fiscal del GRUPO DE ENTIDADES), empleado por cuenta ajena de otra entidad del grupo. Su centro de trabajo está en Navarra.

El 23 de marzo de 2010 se produce la venta de acciones de la entidad por el socio único ENTIDAD 2 a favor de la mercantil EMPRESA 1.

3. Previamente al planteamiento del presente conflicto se llevaron a cabo las siguientes actuaciones por la AEAT:

- Iniciación de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de la entidad, en el que:

  i. La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia se personó en el domicilio fiscal declarado por la entidad el 21 de junio de 2010, extendiendo diligencia en la que se recogen manifestaciones de Dña. SECRETARIA 1, en calidad de secretaria de dirección de la entidad.

  ii. La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, en la visita realizada a las oficinas en Madrid de ENTIDAD 3, extendió diligencia el 28 de septiembre de 2010 en la que se recogen las manifestaciones de D. RESPONSABLE 1, en calidad de responsable de control de gestión de la unidad de promoción y venta de parques de ENTIDAD 2.

A la vista del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de la entidad, de la documentación aportada por el obligado tributario y de los hechos y antecedentes que obraban en poder de la Administración, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia elaboró un "Informe de cambio de domicilio fiscal" de fecha 27 de octubre de 2010, que concluye que el obligado tributario había tenido desde su constitución su domicilio fiscal en Bizkaia.

Notificación a la DFB el 23 de diciembre de 2010 de una propuesta de cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 1 de conformidad con el artículo 43.Nueve del Concierto Económico, y con base en el referido Informe de 27 de octubre de 2010, solicitando que se manifestase expresamente sobre la propuesta de retrotraer el cambio de domicilio de la entidad desde MUNICIPIO 1 (A Coruña) a Bizkaia, con efectos desde el 21 de febrero de 2000, fecha de su constitución.

Transcurrido el plazo de dos meses desde la notificación a la DFB de la propuesta de cambio de domicilio fiscal, sin que ésta hubiera contestado a la misma, la AEAT entiende conforme al artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral que la DFB discrepa sobre el cambio de domicilio fiscal con los efectos retroactivos que le habían sido propuestos. Dentro del plazo de un mes previsto en el artículo 13.2 del RJACE sin que se produjera contestación de la DFB, la AEAT plantea el presente conflicto mediante escrito de 18 de marzo de 2011, registrado el siguiente día 23.

4. Admitido a trámite el conflicto por la Junta Arbitral en su sesión de 29 de octubre de 2012 y emplazada la DFB para formular alegaciones, ésta, tras la concesión de la ampliación del plazo en los términos interesados, lo hizo mediante un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de 16 de enero de 2013, registrado de entrada el día 17 siguiente, en el que en virtud de los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho que expone solicita a la Junta Arbitral que declare que "el domicilio fiscal de la entidad se encontraba en territorio de régimen común". Previamente, la Inspección de Tributos de la Hacienda Foral de Bizkaia extendió diligencia de 10 de enero de 2013, corroborando los hechos constatados en la diligencia de 28 de septiembre de 2010 incoada por la AEAT.

5. ENTIDAD 1 presentó ante la Junta Arbitral escrito de 4 de noviembre de 2014, registrado de entrada el siguiente día 18, solicitando que "proceda a resolver en el plazo de tiempo más breve posible el conflicto planteado por la AEAT con el objeto de que cese el perjuicio que está causando la no obtención de la devolución de IMPORTE 1 euros" (correspondiente al IVA solicitado en el periodo 12 del ejercicio 2009), sobre la base de los siguientes hechos:

- La actividad de la entidad es la generación de energía eólica, para lo cual construyó un parque entre MUNICIPIO 2 y MUNICIPIO 3 (Galicia), de forma que todo el IVA devengado en la construcción del parque eólico y soportado por la entidad fue ingresado en la AEAT, al igual que todo el IVA repercutido por ella desde el momento de su puesta en funcionamiento.

- En la declaración del IVA correspondiente al periodo 12 del ejercicio 2009 la entidad solicitó de la AEAT la devolución del IVA soportado.

  El 21 de junio de 2010 la AEAT le comunicó el inicio de actuaciones inspectoras respecto de los 12 periodos mensuales del IVA del ejercicio 2009, incoándose actas de disconformidad el 14 de diciembre de 2010 y dictándose Acuerdo de liquidación el 22 de marzo de 2011 por el que "se deniega la totalidad de la devolución solicitada, por considerar la Inspección que el domicilio fiscal del obligado tributario se encontraba en el periodo objeto de comprobación en territorio foral (...)". Añade la entidad que "en el citado acuerdo se alega como único motivo para no proceder a la devolución del IVA 2009 que éste ha sido solicitado a una administración no competente, como consecuencia de un desacuerdo con el domicilio fiscal de la compareciente". Según la transcripción del texto que ofrece la interesada, la AEAT motivaba la denegación de la devolución en los términos siguientes:

  "La Inspección ha suscrito un informe a fecha 27 de octubre de 2010, instando el cambio de domicilio fiscal del obligado tributario proponiendo la modificación con efectos retroactivos desde la fecha de constitución de la interesada, de MUNICIPIO 1 (A Coruña) a BIZKAIA.

  (…)

  En consecuencia se deniega la totalidad de la devolución solicitada, por considerar la Inspección que el domicilio fiscal del obligado tributario se encontraba en el periodo objeto de comprobación en territorio foral, como queda ampliamente acreditado en el informe que acompaña este acta".

- Con fecha 23 de marzo de 2011 la AEAT registró en la Junta Arbitral conflicto de competencia con la DFB, comunicándole que "desde el mo-

mento del planteamiento las administraciones en conflicto se abstendrán de cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto hasta la resolución de éste".

- La entidad manifiesta haberse "interesado de una manera constante por la resolución del conflicto ante la Junta Arbitral, con el objeto de obtener la devolución del importe resultante de la liquidación de IVA correspondiente al periodo 12 del ejercicio 2009. No obstante, al día de hoy, casi 5 años después, el conflicto planteado sigue sin resolverse, y como consecuencia de ello, tampoco se ha producido la devolución del IVA solicitado a la AEAT".

- Que "a la vista del tiempo transcurrido desde que finalizó el procedimiento inspector con el Acuerdo de liquidación (…) sin que el conflicto planteado por la AEAT a posteriori se haya resuelto, no se justifica bajo ningún concepto el perjuicio económico que tal inactividad por parte de la Administración está causando"; considerando que "forma parte de su derecho como contribuyente que se resuelva el conflicto arbitral planteado hace casi 4 años para que pueda obtener la devolución del IVA solicitado en el periodo 12 del ejercicio 2009".

6. La Diputación Foral de Bizkaia en el trámite de puesta de manifiesto del expediente previsto en el artículo 16.Cuarto RJACE, formuló alegaciones por medio de un escrito de 11 de diciembre de 2014, registrado de entrada el siguiente día 12, en el que se limita a ratificar íntegramente las alegaciones realizadas en su primer escrito de 16 de enero de 2013.

7. Por su parte, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tras la concesión de la ampliación del plazo interesada, presentó alegaciones mediante un escrito de 5 de enero de 2015, registrado de entrada el siguiente día 16.

8. En el trámite de puesta de manifiesto del expediente, notificado por la Junta Arbitral el 3 de diciembre de 2014, también formuló alegaciones ENTIDAD 1, tras la concesión de la ampliación del plazo en los términos interesados, mediante un escrito de 30 de diciembre de 2014, registrado de entrada el 29 de enero de 2015, en el que de acuerdo con los hechos expuestos en su anterior escrito de 4 de noviembre de 2014 aduce, en primer lugar, su "derecho a obtener la devolución del IVA solicitado", manifestando que "la AEAT se refugia para no proceder a tal devolución en el hecho de que a su juicio no es claro el domicilio social de la Compañía"; añadiendo que "en la inspección que se lleva a cabo sobre este derecho a obtener la devolución del crédito (…) el órgano inspector no pone en duda la deducibilidad del IVA soportado, simplemente paraliza su devolución por considerar que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria no es competente por razón del domicilio social".

En segundo lugar, alega la entidad "la obligación de proceder a la devolución por parte del Órgano en el que se ingresó el IVA soportado", argumentando en síntesis que existe jurisprudencia en la que se establece que en los supuestos de cambio de domicilio fiscal en los que se produce un cambio competencial para la exacción del impuesto, la devolución de las cuotas de IVA que pudiera corresponder debe realizarse por "el órgano ante el que se ha repercutido y por lo tanto ingresado el IVA", que en el presente caso sería la AEAT; pues, de lo contrario, se estaría produciendo un enriquecimiento injusto por parte de una de las Administraciones en detrimento de la otra.

En apoyo de su pretensión la entidad cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2010, recurso núm. 378/2009, según la cual:

> *"trasladar el crédito fiscal que un obligado tributario tiene frente a una Administración a otra distinta implicaría un enriquecimiento injusto para una Administración y un perjuicio injustificado para la otra, produciendo distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico. […] Es mucho más sencillo y práctico que el contribuyente presente el escrito solicitando la devolución ante la Administración en la que*

el domicilio de la entidad estuvo situado" (Fundamento Tercero).

Señala además que, de igual modo, la STSJ núm. 803/2011 del País Vasco de 24 de noviembre, recurso núm. 1328/2008, establece que:

"existe una regla general del IVA según la cual las compensaciones o devoluciones de las cuotas del IVA deberá realizarse por la Administración tributaria ante la que se ha generado el débito tributario, no pudiéndose producir el traspaso de saldos del IVA a compensar de una a otra Administración tributaria" (Fundamento Tercero).

Concluye su escrito reiterando a la Junta Arbitral que "proceda a resolver en el plazo de tiempo más breve posible el conflicto planteado por la AEAT con el objeto de que cese el perjuicio que le está causando la no obtención de la devolución (…)".

9. Con fecha de 21 de agosto de 2015 se registra de entrada escrito de la Unidad Operativa Regional nº 1 del Consejo para la Defensa del Contribuyente de la Secretaría de Estado de Hacienda, dando traslado a la Junta Arbitral de la queja presentada por la entidad ante dicho Consejo, y solicitando información sobre el estado de tramitación del conflicto promovido con fecha 23 de marzo de 2011 por la AEAT frente a la DFB. En el escrito de queja suscrito el 4 de noviembre de 2014 la entidad solicita al Consejo para la Defensa del Contribuyente que "proceda a interesarse ante la Junta Arbitral para la resolución del conflicto planteado y ante la Agencia Tributaria por la devolución de la cuantía de IMPORTE 1 euros junto a los intereses de demora correspondientes, y de esta manera evitar continuar con el grave perjuicio causado a esta compareciente".

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Hay que comenzar reseñando, en su orden cronológico, los principales datos y antecedentes fácticos que se obtienen del expediente y que habrán de tomarse en consideración para resolver el conflicto y también para examinar, si la hubiere, la incidencia que ENTIDAD 1 pretende atribuirle a la resolución de éste procedimiento arbitral para obtener la devolución del IVA que en enero de 2010 solicitó a la AEAT, proponente del conflicto. Son estos:

- 21-06-2010: la AEAT comunica a la entidad el inicio de actuaciones inspectoras respecto de los 12 periodos mensuales del IVA del ejercicio 2009, autoliquidados en la Administración estatal.

- 21-06-2010: en esta misma fecha se levanta diligencia de constancia de hechos en la visita de la Inspección al domicilio declarado por la entidad, en el curso del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de ENTIDAD 1, incoado por la Delegación Especial de la AEAT en Galicia.

- 28-09-2010: diligencia levantada por la Inspección Regional de la AEAT en Madrid en la visita efectuada a las oficinas que el GRUPO DE ENTIDADES tiene en Madrid.

- 27-10-2010: Informe de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia concluyendo que el obligado tributario había tenido su domicilio fiscal en Bizkaia, desde el momento de su constitución.

- 14-12-2010: se incoa Acta de disconformidad en el procedimiento de inspección seguido con la entidad en la que se propone la denegación de la devolución de la totalidad del IVA solicitado, por considerar la Inspección que "el domicilio fiscal del obligado tributario se encontraba en el periodo objeto de comprobación en territorio foral, como queda ampliamente acreditado –se dice– en el Informe que acompaña este Acta".

- 23-12-2010: la AEAT notifica a la DFB una propuesta de cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 1, de conformidad con el artículo 43.Nueve del Concierto Económico, y con base en el referido Informe de 27 de octubre de 2010.

- 23-02-2011: vencimiento del plazo de dos meses al que se refiere el apartado 9 del artículo 43 del Concierto para que la DFB se pronunciara sobre el cambio de domicilio propuesto y la fecha a que se retrotraen los efectos.

- 18-03-2011: fecha de notificación de la Comunicación previa del planteamiento de conflicto frente a la DFB, efectuada por la AEAT a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y Entidades Locales del Ministerio de Economía y Hacienda.

- 18-03-2011: en esta misma fecha el Director General de la AEAT acuerda la interposición del conflicto ante la Junta Arbitral al entender que la DFB discrepa del cambio de domicilio fiscal propuesto, por no haber contestado en el referido plazo de dos meses a la solicitud efectuada por la AEAT.

- 22-03-2011: la AEAT dicta Acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el Acta de disconformidad de 14-12-2010, en el que "se deniega la totalidad de la devolución solicitada, por considerar la Inspección que el domicilio fiscal del obligado tributario se encontraba en el periodo objeto de comprobación en territorio foral (…)".

- 23-03-2011: se registra de entrada en la Junta Arbitral el conflicto frente a la DFB planteado por el Director General de la AEAT con fecha del anterior 18-03-2011.

2. Conviene precisar que la única cuestión objeto del actual conflicto es la planteada por la AEAT frente a la DFB, y se ciñe a determinar el domicilio fiscal de ENTIDAD 1. El asunto relativo a la devolución del IVA que la entidad solicitó a la AEAT en enero de 2010, sin perjuicio de lo que más adelante se dirá, queda al margen de la discrepancia suscitada ante la Junta Arbitral por la AEAT, aunque todo parece indicar que fue precisamente aquella solicitud de devolución tributaria la desencadenante, en primera instancia, del presente conflicto.

La controversia a dilucidar ha de resolverse por aplicación del artículo 43.Cuatro.b) del Concierto Económico, que dispone lo siguiente:

> *"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".*

A juicio de la AEAT, la gestión administrativa y la dirección de los negocios de ENTIDAD 1 se efectuó en Bizkaia desde su constitución el 21 de febrero de 2000 hasta el 23 de marzo de 2010, pretensión a la que se opone la DFB, que considera, por su parte, que el domicilio fiscal de la entidad está situado en territorio común desde el momento de su constitución, hasta su venta el 23 de marzo de 2010.

3. Es doctrina reiterada de esta Junta Arbitral, confirmada por el Tribunal Supremo, que "a la hora de determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas lo que importa no es su domicilio social, el criterio realmente decisorio es dónde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios"; cuestión ciertamente compleja dado que, en contraste con la capital importancia que tienen las reglas imperativas de determinación del domicilio fiscal en orden a la aplicación de los distintos tributos, no se especifican en el Concierto Económico normas para identificar el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. De ahí que "la localización del domicilio fiscal (…) será un hecho que habrá que acreditar probando que tales circuns-

tancias concurren en un determinado lugar". Así se señala, entre otras, en las resoluciones R4/2009, de 6 de marzo de 2009, expediente 5/2008 –confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2010, recurso núm. 191/2009–; R2/2013, de 25 de enero de 2013, expediente 02/2010; R3/2013, de 25 de enero, expediente 03/2010; R4/2013, de 25 de enero de 2013, expediente 04/2010; R5/2013, de 22 de febrero de 2013, expediente 05/2010; R6/2013, de 22 de febrero de 2013, expediente 06/2010; R8/2015, de 19 de junio de 2015, expediente 33/2014; y R12/2015, de 19 de junio de 2015, expediente 30/2014.

En múltiples resoluciones anteriores hemos venido insistiendo asimismo en destacar 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; R18/2012, de 27 de diciembre de 2012, expediente 19/2010; R14/2013, de 24 de julio de 2013, expediente 31/2010 –confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2015, recurso núm. 417/2013–; R4/2014, de 13 de octubre de 2014, expediente 2/2011; R7/2014, de 19 de diciembre de 2014, expediente 32/2010; R8/2015, de 19 de junio de 2015, expediente 33/2014; y R12/2015, de 19 de junio de 2015, expediente 30/2014); señalando el Tribunal Supremo que "la expresión centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, es una expresión compleja (…) que debe conformarse caso por caso, integrándose en función no sólo de las circunstancias concretas objetivas que concurran en cada supuesto, sino también, y fundamentalmente en función de la concreta sociedad de que se trata y en particular de la actividad a la que se dedica" (Sentencias de 17 de octubre de 2013, recurso núm. 538/2012, Fundamento Cuarto; de 21 de febrero de 2014, recurso núm. 505/2012, Fundamento Cuarto; y de 18 de junio de 2015, recursos núms. 417/2013 y 471/2013, Fundamento Quinto).

Pues bien, al igual que en todas las precedentes, también la resolución de esta nueva discrepancia que mantiene la AEAT y la DFB respecto al lugar donde se lleva a cabo la gestión y dirección efectiva de ENTIDAD 1 (artículo 43.Seis del Concierto Económico y artículo 3.c) RJACE) requerirá el examen de los diferentes elementos probatorios que obren en el expediente y la toma en consideración y la valoración conjunta de todas las circunstancias del caso, teniendo en cuenta el dato fundamental de la actividad empresarial a la que se dedica la sociedad y partiendo, claro, de la exposición que de todo ello hagan las dos Administraciones interesadas. Debe anticiparse, no obstante, que tanto el supuesto ahora examinado como las alegaciones desplegadas por las dos Administraciones en conflicto, como se verá, no difieren en lo sustancial de otros muchos ya analizados y resueltos por ésta Junta Arbitral.

4. La Agencia Estatal de Administración Tributaria sostiene que la gestión administrativa y la dirección efectiva de ENTIDAD 1 se llevó a cabo en Bizkaia desde su constitución, pues desde la oficina de MUNICIPIO 1 (A Coruña) sólo se presta un servicio técnico que no se puede identificar con la gestión administrativa y la dirección efectiva desarrolladas en Bizkaia, según se desprende de los hechos relatados en el Informe de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia de 27 de octubre de 2010, resumidos en el Fundamento de Derecho 6º del escrito de planteamiento de conflicto:

1. ENTIDAD 1 tiene como único socio a ENTIDAD 2, con domicilio fiscal en el País Vasco.

2. En la escritura de constitución se nombra como administrador único a D. ADMINISTRADOR 1 con domicilio en Bizkaia.

3. ENTIDAD 3 S.A. (cabecera del GRUPO DE ENTIDADES) tiene una participación del 100 por 100 en la entidad ENTIDAD 2, que participa como socio único en el 100 por 100 de ENTIDAD 1.

4. En el domicilio fiscal declarado en MUNICIPIO 1 también figuran o han estado domiciliadas otras trece entidades titulares de "DENOMINACIÓN COMÚN", explotadoras de parques eólicos.

5. Las pruebas obtenidas durante la investigación del domicilio fiscal ponen de manifiesto que el declarado es un domicilio ficticio, encontrándose el verdadero en BIZKAIA. Entre tales pruebas destacan:

   a. Las manifestaciones de Dña. SECRETARIA 1, en calidad de secretaria de dirección, recogidas en diligencia extendida el 21 de junio de 2010 en el domicilio fiscal declarado por la entidad.

   b. Las manifestaciones de D. RESPONSABLE 1, en calidad de responsable de inversiones nacionales, recogidas en diligencia extendida el 28 de septiembre de 2010 por la Delegación Especial de la AEAT en Madrid en la visita realizada a las oficinas en Madrid del GRUPO DE ENTIDADES.

6. Las bases de datos de la Seguridad Social acreditan que la sociedad no dispone de ningún trabajador ni existe constancia de cuenta de cotización.

7. Diferentes facturas recibidas por ENTIDAD 1, a pesar de ir dirigidas al domicilio fiscal de la sociedad, tienen un sello con la fecha de entrada en BIZKAIA.

8. En el contrato celebrado en Madrid el 23 de marzo de 2010 entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 5 se fija como lugar de notificaciones a la primera BIZKAIA, como domicilio de D. ADMINISTRADOR 1.

9. El contrato "llave en mano" de construcción de las instalaciones del parque eólico de MUNICIPIO 4 entre ENTIDAD 1 y EMPRESA 2 fue suscrito el 24 de abril de 2008 en BIZKAIA.

10. La entidad ha sido titular de dos cuentas del BANCO 1 gestionadas desde sucursales de Bilbao durante los años 2003-2006 y 2007-2009, respectivamente; y de una cuenta del BANCO 2 gestionada desde una sucursal de Madrid, que se mantiene abierta en el año 2009.

De todo lo expuesto concluye la Agencia Tributaria que "desde la oficina de MUNICIPIO 1 (A Coruña) sólo se presta un servicio técnico que no se puede identificar con la gestión administrativa y la dirección efectiva, que se desarrollan en BIZKAIA", invocando a este respecto el criterio sostenido por la Junta Arbitral en su resolución R4/2009, dictada en el expediente 5/2008, cuya doctrina reproduce.

Añade la AEAT que "tanto los hechos a que se contrae el presente planteamiento de conflicto, como los fundamentos que acreditan su deslocalización y que justifican el cambio de domicilio propuesto por la AEAT a BIZKAIA, son los mismos que concurrían en la sociedad DENOMINACIÓN COMÚN TOPÓNIMO 2, S.A., [debe decir DENOMINACIÓN COMÚN TOPÓNIMO 3, S.A.] por lo que resulta especialmente relevadora la conformidad expresa de la DFB realizada el 22/06/2010 con el traslado de domicilio fiscal propuesto por la D.E. de la AEAT en Galicia" (Fundamento de Derecho 7º del escrito de planteamiento).

5. En los siguientes Fundamentos de Derecho, expone la AEAT los argumentos que se resumen a continuación:

A.- En el Fundamento de Derecho 8º ("Referencia al modus operandi del GRUPO DE ENTIDADES con las sociedades que forman parte de su grupo") 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, añadiendo acto seguido que:

> "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,

como afirmamos, se trata de decisiones globales adoptadas desde BIZKAIA por los representantes del socio único y administrador de manera idéntica para varias sociedades.

En ninguno de 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 las de traslado del domicilio fiscal a BIZKAIA, para varias sociedades con independencia de su situación real y necesidades 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; tratándose de "decisiones globales tomadas desde BIZKAIA por los representantes del socio único y administrador que, domiciliados en BIZKAIA, llevan a cabo la gestión efectiva del Grupo".

B.- Invoca finalmente la AEAT en el Fundamento de Derecho 9º el precedente constituido por las resoluciones de esta Junta Arbitral R1/2008, de 24 de noviembre de 2008, expediente 1/2008 y R1/2009, de 28 de enero de 2009, expediente 2/2008, en las que 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 último territorio.

La DFB 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.

Concluye la AEAT señalando que "estas resoluciones de la Junta Arbitral y del Tribunal Supremo son relevantes por una parte porque han determinado que el domicilio fiscal de las sociedades del GRUPO DE ENTIDADES radica en BIZKAIA por ser donde se realiza la gestión administrativa y dirección efectiva del negocio, y por otra parte porque los criterios en base a los cuales se entiende que el domicilio fiscal radica en BIZKAIA son aplicables a ENTIDAD 1"; pues "dado que la empresa, desde su constitución en el año 2000 hasta su venta el 23 de marzo de 2010 carece de personal y locales propios, prestándosele por las sociedades del GRUPO DE ENTIDADES los servicios de administración y gerencia; siendo el GRUPO DE ENTIDADES quien asume por encomienda las labores administrativas de todas las empresas del grupo atribuyéndosela a una de las sociedades, que la desarrolla con su personal en BIZKAIA; estando la contratación en BIZKAIA, conforme a modelos utilizados por la matriz y firmados por personas que están o han estado al servicio de la administradora; llevándose la contabilidad en BIZKAIA; expidiéndose las facturas emitidas en BIZKAIA, donde se custodian, trasladándose a BIZKAIA las facturas recibidas, así como el resto de hechos puestos de manifiesto en este escrito y en toda la documentación anexa al presente escrito de conflicto, es claro que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 desde su constitución el 21 de febrero de 2009, hasta el 23 de marzo de 2010 estuvo en BIZKAIA".

6. La Diputación Foral de Bizkaia discrepa de los motivos aducidos por la AEAT y sostiene en su escrito de alegaciones de 16 de enero de 2013 que

"el domicilio fiscal de la entidad está sito desde el momento de su constitución, hasta su venta el 23 de marzo de 2010 en territorio de régimen común, bien en el domicilio declarado en Galicia o en Madrid (donde se encuentra el director de Control de Gestión, el archivo de la mayoría de los documentos contables, el director de Tesorería, etc.)", en virtud de los siguientes argumentos:

1º. Para pronunciarse sobre el domicilio fiscal de la entidad, la AEAT no debería haber tenido en cuenta las manifestaciones de Dª. SECRETARIA 1 (secretaria de dirección de la entidad) recogidas en la diligencia de 21 de junio de 2010, en la medida que contradicen la realidad empresarial contenida en las diligencias de 28 de septiembre de 2010 suscrita por la AEAT y de 10 de enero de 2013 incoada por la DFB. Asimismo, Dª. SECRETARIA 1 no ha sido en ningún momento apoderada de la entidad, ni puede estimarse a dicha persona su representante autorizado, no procediendo por tanto lo dispuesto en el artículo 107.2 de la LGT. Señala la DFB que en la misma fecha en que Dª SECRETARIA 1 suscribió la diligencia con la AEAT, firmó otras relativas a otras entidades, siendo precisamente este hecho el que conduce a errores y a mezclar distintos expedientes y distintas personas físicas y jurídicas.

"En todo caso, las afirmaciones vertidas en la diligencia por dicha persona física sólo se deben tener en cuenta en la medida en que sus afirmaciones guarden relación directa con su puesto de trabajo y no en relación con otro tipo de funciones (llevanza de contabilidad, archivo de justificantes, custodia de libros, elaboración de cuentas anuales, emisión de facturas, adopción de decisiones estratégicas, de financiación, etc.)", pues "tanto los hechos como la estructura de funcionamiento del GRUPO DE ENTIDADES en relación con los parques eólicos (…) no es conocida por la totalidad del personal que forma parte del grupo y menos por una persona cuyas labores son las de secretaría"; de modo que "precisamente el desconocimiento de dicha empleada es la que le conduce a incurrir en errores tanto de hecho como relativos a la estructura operativa".

2º. "La AEAT pretende a través de la mención de otros hechos referidos a otras entidades así como a comportamientos mantenidos tanto por esta DFB como por parte de la Junta Arbitral, dar solución al supuesto objeto de conflicto pero sin llegar a analizar los hechos en detalle"; es decir, que "la AEAT con dicho comportamiento lo que pretende es que por parte de esta Junta Arbitral se prejuzgue la actual controversia en base a expedientes distintos y que se concluya y adopte criterio en base a otros obligados tributarios".

Sin embargo, subraya la DFB que "las conclusiones en relación con esta entidad deben alcanzarse en función de los hechos y circunstancias específicas que afectan a la misma".

3º. Respecto a las afirmaciones de la AEAT recogidas en el escrito de 18 de marzo de 2011, señala:

a. La AEAT menciona sólo dos contratos firmados por la entidad (uno celebrado en Madrid, pero fijando como lugar de notificaciones BIZKAIA; y otro suscrito en BIZKAIA), cuando en realidad existen diversos contratos suscritos en territorio común o que designan el territorio común (Madrid, Pamplona) para celebrar, llegado el caso, el procedimiento arbitral; así como varias escrituras públicas de adquisición de derechos de superficie en el MUNICIPIO 4 (Galicia).

b. La persona autorizada en las cuentas bancarias indicadas por la AEAT es D. APODERADO 3 (Responsable de Tesorería del GRUPO DE ENTIDADES), que nunca ha tenido su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia.

c. Dª. SECRETARIA 1 afirma que las funciones de supervisión de la entidad recaen sobre

D. APODERADO 4 (Gerente de la Delegación noroeste de ENTIDAD 2), manifestación que resulta incongruente con la conclusión recogida en el informe de la AEAT de que "la empresa, desde su constitución en el año 2003 [debe decir 2000] hasta su venta el 23 de marzo de 2010 carece de personal y locales propios, prestándosele por las sociedades del GRUPO DE ENTIDADES los servicios de administración y gerencia; siendo el GRUPO DE ENTIDADES quien asume por encomienda las labores administrativas de todas las empresas del grupo a una de las sociedades, que la desarrolla con su personal en BIZKAIA".

4º. Las negociaciones efectuadas entre la mercantil compradora EMPRESA 1 y ENTIDAD 2 como vendedor de las acciones de ENTIDAD 1 se efectuaron en Madrid, otorgándose la escritura de compraventa en Madrid el 23 de marzo de 2010. Además, se firmó por la entidad un contrato de compromiso de compraventa con EMPRESA 1 que se elevó a público en Madrid el 3 de febrero de 2009.

5º. Aunque la Hacienda Foral de Bizkaia "es conocedora del criterio mantenido en Resoluciones y Sentencias tanto por la Junta Arbitral como por el TS, 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 (…)". Y, a tal efecto, considera de suma importancia destacar que la construcción de un parque eólico se desarrolla en tres fases: promoción, construcción y operación y mantenimiento; y, "dado que las labores de gestión y dirección durante el periodo de promoción y construcción del parque son ejecutadas por el personal de ENTIDAD 4/ENTIDAD 2 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 de régimen 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 ENTIDAD 4/ENTIDAD 2 en Galicia".

6º. Respecto de la doctrina del Tribunal Supremo que, al amparo del artículo 12.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, considera procedente aplicar lo dispuesto en el artículo 22 del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ante la falta de especificación en el Concierto Económico o en la LGT, y más en concreto, en relación con la referencia al "territorio en el que se encuentren domiciliados fiscalmente los administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado", señala la DFB que no puede perderse de vista que las personas físicas intervinientes en el desarrollo de la actividad de la entidad, en sus distintos aspectos (jurídicos, técnicos, contables, financieros, etc.,) actúan como consecuencia de su relación como empleados por cuenta ajena del GRUPO DE ENTIDADES, grupo caracterizado por una gestión y dirección "profesionalizada", por lo que debe tenerse en cuenta no sólo el domicilio fiscal de los administradores o gerentes en el caso de personas físicas empleadas por cuenta ajena, sino el lugar del centro de trabajo al que los mismos están adscritos y donde al amparo de la legislación deben efectuar la prestación de sus servicios. Además, añade que "en todo caso, y con independencia de ello el administrador único de la entidad es ENTIDAD 2, cuyo domicilio fiscal […] estaba sito en el Territorio Histórico de Araba hasta mediados del año 2010, fecha en la que se procedió a trasladar el mismo a Territorio Histórico de Bizkaia"; y que "adicionalmente, y ante la insistencia, por parte de la AEAT, de reiterar el domicilio fiscal de D. ADMINISTRADOR 1, tanto como persona firmante de diversos documentos, fundamentalmente contratos, como persona física representante del Administrador Único, es importante resaltar que el centro de trabajo del mismo estaba sito en Araba", y que "de la mera lectura del escrito presentado por la AEAT a la Junta Arbitral cabe deducir que al Sr. ADMINISTRADOR 1 como tal le resultaba imposible ejercer de

manera directa e individualizada las funciones correspondientes a un Administrador Único dado el número de entidades en la que ostentaba dicha calificación, por lo que para poder desempeñar su trabajo requería del soporte de un equipo de personal, por lo que en el caso concreto enunciado no puede intentar atraer el domicilio de la entidad al domicilio de la persona física per se, sino atendiendo a las circunstancias que rodean a la entidad y al personal soporte".

7º. En lo referente a la oficina en la que se efectúa la contratación general de la sociedad, señala la DFB que la entidad ha suscrito contratos cuya firma ha tenido lugar en diferentes lugares (dos en BIZKAIA y el resto, cinco, en territorio común), estando sujetos a arbitraje generalmente en territorio común, y actuando asimismo generalmente D. ADMINISTRADOR 1 en su calidad de representante del Administrador único de la entidad; si bien, la DFB discrepa con la AEAT en que la decisión de realizar tales contratos provenga del mismo, pues las decisiones estratégicas de los parques son adoptadas por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques.

8º. No puede atenderse al domicilio fiscal de ENTIDAD 4, posteriormente ENTIDAD 2 al ser absorbida por esta última entidad, para determinar el domicilio fiscal de ENTIDAD 1, ya que, por un lado, debe atenderse al personal del GRUPO DE ENTIDADES que presta los servicios a la entidad así como al territorio en el que se prestan y, por otro lado, la entidad recibe servicios no sólo de ENTIDAD 2 sino de otras entidades del Grupo. Agrega al respecto la DFB las siguientes observaciones:

a. A partir del 23 de octubre de 2009 los apoderados de la entidad tienen los centros de trabajo sitos en distintos lugares (3 en País Vasco, 1 en Navarra y 2 en Territorio de Régimen Común).

b. El GRUPO DE ENTIDADES dispone en Madrid de una unidad coordinada por Dª COORDINADORA 1 hasta diciembre de 2012, que asiste a las sociedades titulares de parques. Desde esa fecha ha asumido esas funciones D. COORDINADOR 2, con centro de trabajo en Pamplona.

c. Hay una gran dispersión en la ubicación física de los departamentos o centros directivos de GRUPO DE ENTIDADES:

- Financiero: la mayor parte en Madrid.

- Jurídico: en Madrid.

- Tesorería: en Madrid desde 2010.

- Fiscal: en Pamplona.

- Dirección General: entre Madrid y Bilbao

9º. En cuanto al lugar de archivo de los documentos y justificantes contables, una parte significativa de los mismos se encontraban archivados en Madrid, lugar donde efectuaba el Auditor de Cuentas Externo de la entidad el trabajo de campo.

10º. Las decisiones relativas a la estrategia, financiación, inversiones, etc. son adoptadas por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques, el cual efectúa la mayoría de sus reuniones mensuales en Madrid.

11º. En la prestación de los servicios de contabilidad recibidos por las entidades dedicadas a la promoción, construcción y explotación de parques eólicos interviene distinto personal no sólo perteneciente a ENTIDAD 4/ENTIDAD 2 sino a otras entidades del Grupo, cuyos centros de trabajo están en territorios: Madrid, Bizkaia y Navarra. Además, el responsable del Departamento y encargado de dar el visto bueno a todas las operaciones de la entidad es D. RESPONSABLE 1, cuyo centro de trabajo está en Madrid.

12º. La responsabilidad sobre los libros del IVA recae sobre el Departamento Fiscal, sito en

Navarra. Este Departamento tiene a su cargo todas las actuaciones en materia tributaria, como reclamaciones o recursos.

13º. La DFB discrepa con la AEAT en lo referente a las decisiones financieras de la entidad, pues sostiene que son adoptadas por el mencionado Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques, y no por D. ADMINISTRADOR 1, y que son ejecutadas por el Departamento de Tesorería, cuyo responsable tiene actualmente su centro de trabajo en Madrid.

14º. La actividad de dirección y supervisión en lo referente a las decisiones estratégicas de los parques recae sobre D. ADMINISTRADOR 1, cuyo centro de trabajo está sito en Araba (hasta el 1 de julio de 2010, posteriormente está en Bizkaia); sobre D. APODERADO 1, cuyo centro de trabajo está sito en Toledo; y sobre D. APODERADO 4, cuyo centro de trabajo está sito en MUNICIPIO 1.

15º. El único inmovilizado del que dispone la entidad consiste en derechos sobre bienes inmuebles sitos en territorio común, más en concreto en Pontevedra, Concellos de MUNICIPIO 3 y MUNICIPIO 2; por lo que concluye la DFB que "en todo caso, y del tenor literal del contenido del art. 22 del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en el cual se establecía que deberían concurrir la totalidad de los requisitos mencionados en el mismo, y dada la casuística que se plantea para ENTIDAD 1 (debe tenerse en cuenta que el domicilio del Administrador Único está sito en Araba, el centro de trabajo del representante de dicho Administrador Único también está localizado en Araba, dispersión de centros de trabajo y domicilios fiscales de los apoderados de la entidad: territorio común, Araba y Bizkaia), cabría la aplicación de lo dispuesto en la Ley del Concierto Económico en el art. 43, y, más en concreto, el criterio residual contenido en lo referente a la determinación del domicilio fiscal, es decir, habrá que atender al territorio en el que se encuentre el mayor volumen de inmovilizado, por lo que nuevamente no cabe sino concluir que el domicilio fiscal de la entidad está sito en territorio común, ya que la totalidad del inmovilizado de la entidad está sito en Galicia".

7. Señala, en fin, la DFB en apoyo de su pretensión que:

"resulta relevante que en relación con este expediente […] las discrepancias en lo referente al domicilio fiscal de la entidad resultan relevantes hasta el momento en que las entidades inician su explotación. Es decir, hasta el momento en el que inician su actividad la Administración competente para gestionar, liquidar y efectuar labores de comprobación del […] IVA, es la correspondiente a su domicilio fiscal. Precisamente hasta dicho momento temporal, (…) el parque en general, se encuentra en fase de promoción y construcción, lo cual implica que […] la entidad se encuentra en una situación de solicitud de IVA a devolver por parte de la Administración competente, la de su domicilio fiscal, ya que ha soportado importantes cuotas de IVA […]. Sin embargo, a partir del momento en el que los parques efectúan la explotación, las cuotas de IVA soportadas son muy pequeñas y, a diferencia de ello, los parques tienen una cuantía importante de IVA repercutido. Ahora bien, 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".

8. La Agencia Estatal de Administración Tributaria en las alegaciones finales se ratifica en las ya formuladas en su escrito de planteamiento rebatiendo, en los términos que seguidamente se resumen, los argumentos esgrimidos por la DFB:

1º. Respecto a su pretensión de localizar el domicilio fiscal en función de cuál sea la Administración tributaria competente para la exacción de un impuesto, señala la AEAT que con ello la DFB está obviando los puntos de conexión o pretendiendo acomodarlos en función de donde se declare ubicado el domicilio fiscal, operativa que califica como "desleal e interesada económicamente". "Ni el Concierto ni la legislación contemplan que el domicilio fluctúe en razón de que la actividad de una empresa se encuentre en una u otra fase de su proceso productivo", puesto que "el domicilio fiscal es una cuestión de hecho y el pretender ubicarlo en un territorio u otro en función de la exacción de un tributo, en este caso el IVA, no deja de ser una distorsión interesada para favorecer la tributación en un determinado territorio. En otras palabras, 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. Acerca del argumento alegado por la DFB de que durante la casi totalidad de los ejercicios a los que se refiere el presente conflicto, la actividad de la entidad se ha limitado a la promoción y construcción del parque eólico, y en ese periodo las tareas de "gestión administrativa diaria" se efectúan por el equipo técnico del que dispone ENTIDAD 2 en Galicia, mientras que las "decisiones estratégicas" se llevan a cabo desde el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques del GRUPO DE ENTIDADES, replica la AEAT que conforme a anteriores Resoluciones de esta Junta Arbitral hay un único domicilio fiscal posible y, aun reconociendo que parte de las actividades de dirección o gestión administrativa o técnicas se desarrollen en un territorio, se puede fijar el domicilio fiscal en otro territorio por ser donde coinciden la "mayoría de los elementos" definitorios de la "gestión administrativa y dirección efectiva de los negocios". Tras insistir en los datos contenidos en su escrito de planteamiento y rebatir los aportados en sus alegaciones por la DFB, señala la AEAT que "en definitiva, las tareas desarrolladas en el domicilio fiscal declarado inicialmente por el obligado tributario en territorio común son, por una parte, las de carácter técnico y por tanto puramente ejecutivas, de indudable importancia, pero claramente diferenciables de las tareas directivas a las que se refiere el artículo 43 del Concierto […]. Por otra parte se realizan también en el domicilio fiscal declarado las labores de carácter gestor y administrativo, que son mínimas y han consistido en la centralización en un domicilio de correspondencia, notificaciones y facturas recibidas para su posterior remisión a BIZKAIA, donde se realiza efectivamente la gestión administrativa de la entidad". Por ello, entiende la AEAT que es en este lugar donde tiene su domicilio fiscal la sociedad ENTIDAD 4/ENTIDAD 2, administrador único de la entidad y sociedad encargada dentro de la estructura del GRUPO DE ENTIDADES 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. De ahí que concluya la AEAT que "consecuentemente, resulta indudable que ése es el lugar en el que se encuentra "efectivamente centralizada la gestión administrativa" de la entidad".

3º. En cuanto a la aplicabilidad al presente caso, cuestionada por la DFB, tanto de las resoluciones de la Junta Arbitral R1/2008 y R1/2009 como de las Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 y de 16 de junio de 2010, respectivamente, que las confirman desestimando los recursos interpuestos por la DFB, destaca la AEAT "los siguientes hechos considerados acreditados por las citadas Resoluciones y Sentencias:

a) Los conflictos 1/2008 y 2/2008 fueron planteados por la AEAT en relación con el domicilio fiscal declarado por varias sociedades titulares de parques eólicos.

b) Dichas sociedades se constituyeron como sociedades anónimas unipersonales, cuyo socio y administrador único era ENTIDAD 2, sociedad "holding" del GRUPO DE ENTIDADES.

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 éste el lugar donde se localizaban la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las distintas sociedades.

d) Las sociedades firmaban con otras sociedades especializadas del GRUPO DE ENTIDADES contratos de arrendamiento de servicios, de construcción de instalaciones, de puesta de 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 ENTIDAD 4/ENTIDAD 2 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.

f) Tanto las Resoluciones de la Junta Arbitral como las Sentencias del Tribunal Supremo citadas reproducen textualmente los siguientes párrafos, representativos de la manera en la que desde el GRUPO DE ENTIDADES se organizó la gestión y dirección de los distintos parques eólicos desplegados por toda la geografía española (…).

La Junta Arbitral resolvió ambos conflictos concluyendo que todas las sociedades titulares de parques eólicos habían tenido siempre su domicilio fiscal en Bizkaia y el Tribunal Supremo refrendó ambas conclusiones".

A la vista de todo ello, concluye la AEAT que los criterios utilizados y las conclusiones obtenidas por esta Junta Arbitral en las resoluciones R1/2008 y R1/2009, ratificadas por el tribunal Supremo, "resultan plenamente aplicables al presente conflicto, sin que ello implique una traslación puramente mecánica de aquéllas conclusiones al obligado tributario (…)".

4º. En cuanto a lo argumentado por la DFB acerca de que, de no admitirse que el domicilio fiscal de la entidad radica en territorio común atendiendo a que el domicilio fiscal del obligado tributario está situado en el lugar en el que se llevan a cabo las labores técnicas del parque, éste habrá de estar localizado en territorio común que es donde se efectúan las "restantes labores de gestión y de dirección", y "a modo de cláusula de cierre", lo concreta en Madrid, alega la AEAT que:

"(…) el socio y administrador único del obligado es ENTIDAD 2, con domicilio fiscal en la actualidad en BIZKAIA. ENTIDAD 2 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 ENTIDAD 2 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 (ENTIDAD 2)".

Añade la AEAT que "en cuanto al citado Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques 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 ENTIDAD 2 (…) El obligado tributario forma parte del GRUPO DE ENTIDADES 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".

No niega la AEAT el hecho, en el que hace hincapié la DFB, de que algunos de los órganos centrales del GRUPO DE ENTIDADES estén situados fuera del Territorio Histórico de Bizkaia, ni tampoco el hecho de que el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques, integrado por personal especializado y cualificado para la adopción de decisiones técnicas correspondientes a su ámbito, se reúna habitualmente en Madrid. Ahora bien, resalta la AEAT la circunstancia de que de los catorce miembros del citado Comité, ocho desarrollan su labor profesional en Bizkaia (por ser allí donde tienen su centro de trabajo según reconoce la DFB), y, en todo caso, muestra su disconformidad con la afirmación de la DFB de 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.; señalando la AEAT que las personas que integran el citado Comité Ejecutivo "en ningún caso toman decisiones de las que constituyen la dirección de un negocio de la envergadura que tiene el despliegue de los parques eólicos del GRUPO DE ENTIDADES"; y que "la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad (…) corresponde en calidad de representante del administrador único, a D. ADMINISTRADOR 1, cuyo centro de trabajo se encuentra situado en Bizkaia". Es, pues, D. ADMINISTRADOR 1, "representante único del administrador único, quien interviene en los actos más importantes de la vida de la sociedad (…) y quien realiza una labor de control y supervisión sobre las tareas desarrolladas por el gerente de la delegación de ENTIDAD 2 en Galicia".

5º. La AEAT aporta al expediente la diligencia de constancia de hechos de fecha 21-06-2010 levantada por personal de la AEAT con D. REPRESENTANTE 2, en calidad de representante del administrador único de ENTIDAD 2, y extendida en el procedimiento de comprobación censal del domicilio fiscal de la entidad DENOMINACIÓN COMÚN TOPÓNIMO 3, S.A., también perteneciente al GRUPO DE ENTIDADES; aludiendo al conflicto núm. 31/2010 en el que esta Junta Arbitral acordó en resolución R14/2013, de 24 de julio que el domicilio de la referida entidad no se encontraba desde su constitución en el domicilio declarado sino en BIZKAIA; considerando la AEAT que "las citadas manifestaciones son perfectamente aplicables y trasladables a este conflicto, ya que el modus operandi es el mismo en las dos entidades".

6º. Por último, la AEAT considera innecesario aplicar el criterio residual para la determinación del domicilio fiscal contenido en el artículo 43 del Concierto, "dada la abundancia y claridad de las pruebas que permiten la fijación del domicilio fiscal de la entidad en Bizkaia por aplicación del criterio principal del lugar en que se realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios (…)".

9. Una vez analizados los hechos expuestos por las Administraciones contendientes y las alegaciones en las que sustentan sus pretensiones respectivas que, como queda dicho, reiteran en lo fundamental lo argumentado por ambas en otros conflictos arbitrales ya resueltos respecto de entidades dedicadas a la misma actividad empresarial, utilizando la misma estructura organizativa, hemos de recordar que esta Junta Arbitral en resoluciones R1/2008 y R1/2009, confirmadas

por el Tribunal Supremo en las Sentencias de 4 de febrero y 16 de junio de 2010 (recursos núms. 86/2009 y 155/2009), respectivamente, estimó que el domicilio fiscal de las sociedades "DENOMINACIÓN COMÚN X" a las que se referían los correspondientes conflictos no estaba situado en el 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 constituían la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la empresa se realizaban por sociedades del GRUPO DE ENTIDADES radicadas en BIZKAIA.

Hemos venido manteniendo que "el hecho de la pertenencia de la entidad interesada a un grupo societario no altera sustancialmente la aplicación de los criterios de determinación del domicilio fiscal. En efecto, las sociedades pertenecientes al grupo conservan su individualidad jurídica; en consecuencia, los criterios de determinación del domicilio fiscal deben referirse por separado a cada uno de los miembros del grupo. En otros términos, la existencia del grupo no convierte en irrelevante a efectos de la determinación del domicilio de una sociedad perteneciente a él el hecho de que la gestión administrativa y la dirección de los negocios se realicen por la propia sociedad o por otra entidad del grupo, de manera que si tales actividades se realizan por otra sociedad del grupo, el lugar en que esto suceda será el del domicilio fiscal de aquélla, por aplicación del citado precepto [art. 43.Cuatro] del Concierto Económico" (entre otras, resoluciones R1/2008, de 24 de noviembre de 2008, expediente 1/2008 –confirmada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 4 de febrero de 2010, recurso núm. 86/2009; R1/2009, de 28 de enero de 2009, expediente 2/2008– confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2010, recurso núm. 155/2009-; R16/2013, de 9 de septiembre de 2013, expediente 4/2011; y R18/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 3/2011; y R19/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 5/2011 –confirmada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de junio de 2015, recurso núm. 471/2013–).

La DFB considera que las conclusiones de las resoluciones R1/2008 y R1/2009 no deben extenderse mecánicamente a otros casos como el presente, distinguibles en su opinión de los precedentes, sin explicar en sus alegaciones en qué se diferencian ambos supuestos. Sucede, sin embargo, que 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 R1/2008 y R1/2009, y que el GRUPO DE ENTIDADES 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 por los órganos centrales del GRUPO DE ENTIDADES para el conjunto de todas las sociedades de esta clase; por tanto, en el lugar donde aquéllos poseen los recursos personales y materiales necesarios para ello. Como se infiere de todos los antecedentes, este lugar es fundamentalmente BIZKAIA.

Así lo ha venido reiterando esta Junta Arbitral en resoluciones R14/2013, de 24 de julio de 2013, expediente 31/2010 (DDCC TOPÓNIMO 3) –confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2015, recurso núm. 417/2013–; R16/2013, de 9 de septiembre de 2013, expediente 4/2011 (DDCC TOPÓNIMO 4); R18/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 3/2011 (DDCC TOPÓNIMO 5); R19/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 5/2011 (DDCC TOPÓNIMO 6) –confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2015, recurso núm. 471/2013–; y R7/2014, de 19 de diciembre de 2014, expediente 32/2010 (DDCC TOPÓNIMO 7), rechazando alegaciones de la DFB sustancialmente iguales a las desplegadas en el presente conflicto.

10. Como también hemos dicho en resoluciones precedentes, no contradice lo anterior el hecho de que algunos de los órganos centrales del GRUPO DE ENTIDADES estén situados fuera del Territorio Histórico de Bizkaia, hecho en el que hace hincapié la DFB y no niega la AEAT. En este sentido, la DFB destaca las funciones del llamado Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques y el hecho de que este órgano se reúna habitualmente en Madrid. Afirma la DFB 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 ENTIDAD 2. Acerca de ello hay que afirmar que la estructura organizativa del GRUPO DE ENTIDADES 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 parque 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 DE ENTIDADES, que adoptan las decisiones empresariales principales.

En este sentido, en nuestra resolución R11/2011, 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 3 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 sentencia fue desestimado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de abril de 2011.

Asimismo, hemos declarado que "la concurrencia de circunstancias tales como la localización de la oficina o dependencia desde la que se verifique normalmente la contratación general de la entidad, sin perjuicio de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dependiendo de las actividades ejercidas, la localización de la oficina en la que se lleve de modo permanente la contabilidad principal, y el lugar donde estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la entidad en un número adecuado para poder verificar y apreciar en debida forma las operaciones sociales, constituyen, o pueden constituir, datos fácticos muy relevantes para determinar el domicilio fiscal de una sociedad" (entre otras, resoluciones R4/2009, de 6 de marzo de 2009, expe-

diente 5/2008, R29/2011, de 22 de diciembre de 2011, expediente 33/2008); y hemos declarado también que "el hecho de que la contabilidad se lleve a cabo en un lugar distinto al de las restantes actividades de gestión y dirección no es por sí 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; considerando, en fin, 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" (resoluciones R14/2013, de 24 de julio de 2013, expediente 31/2010; R16/2013, de 9 de septiembre de 2013, expediente 4/2011; R18/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 3/2011; R19/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 5/2011; y R7/2014, de 19 de diciembre de 2014, expediente 32/2010).

Es también doctrina reiterada del Tribunal Supremo, como se advierte en las ya citadas Sentencias de 18 de junio de 2015, recursos núm. 417/2013 y 471/2013 Fundamento Quinto; de 17 de octubre de 2013, recurso 538/2012, Fundamento Cuarto; y de 21 de febrero de 2014, recurso 505/2012, Fundamento Cuarto, que "el contar con locales o almacenes, con más o menos empleados, con varios lugares en los que se desarrollan unas u otras actividades parciales, lugar donde se celebran las reuniones del órgano de administración y se adoptan las decisiones, el lugar de custodia de los libros societarios resultan indicios con más o menos peso o trascendencia, pero que en sí mismos nada dicen, si no se tiene en cuenta el dato fundamental de la actividad empresarial"; de forma, pues, que "ante la falta de definición legal, ha de atenderse a las circunstancias concretas de cada caso y a las características de cada sociedad y a su actividad, en su conjunto, sin que pueda desvincularse el cúmulo de indicios descubiertos del dato fundamental de la actividad empresarial" (Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2015, recurso núm. 417/2013, Fundamento Quinto).

11. Pues bien, a la luz de todas las consideraciones que anteceden, teniendo en cuenta la actividad empresarial desarrollada por la entidad, así como la inexistencia en el presente caso de singularidades que lo doten de diferencias relevantes respecto de aquéllos otros que, sobre los mismos presupuestos, ya fueron resueltos por esta Junta Arbitral y confirmados judicialmente por el Tribunal Supremo, hemos de concluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de ENTIDAD 1 se realizaban desde su constitución el 21 de febrero de 2000, hasta la fecha de enajenación de todas las participaciones de la sociedad, el 23 de marzo de 2010, en el lugar donde realizaba sus actividades ENTIDAD 2, su único socio y administrador. Este lugar es notoriamente Bizkaia.

La conclusión anterior hace innecesario recurrir al criterio subsidiario establecido por el artículo 43.Cuatro.b) del Concierto Económico, del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

12. Examinada y resuelta en los términos recién expresados la única cuestión objeto del conflicto interpuesto por la AEAT sobre el domicilio fiscal de ENTIDAD 1, no procede, como ya se anticipó, que esta Junta Arbitral efectúe pronunciamiento alguno sobre la cuestión previa y subyacente relativa a la competencia para la devolución del IVA solicitado por la sociedad a la AEAT en enero de 2010, y de la que únicamente se tiene noticia por los datos aportados y por las alegaciones efectuadas por la propia entidad interesada, confirmados en el escrito presentado en esta Junta Arbitral por el Consejo para la Defensa del Contribuyente y en la documentación que lo acompaña.

Pero sin entrar a dilucidar un asunto que es ajeno al conflicto interadministrativo suscitado, sí es menester efectuar algunas aclaraciones con el fin de dar respuesta a la petición que nos dirige la entidad interesada en el presente procedimiento y a la motivación que le lleva a plantearla, habida cuenta que la Junta Arbitral está obligada a resolver conforme a Derecho "todas las cuestiones que ofrezca el expediente" (artículo 67 del Concierto Económico), siempre que se corres-

pondan con su ámbito de competencias; y además debe hacerlo teniendo a la vista no sólo el planteamiento y alegaciones de la Administración promotora del conflicto y también, claro, las formuladas de contrario por la otra Administración, sino atendiendo asimismo a las razones y argumentos esgrimidos en sus alegaciones por el contribuyente, en este caso, ENTIDAD 1.

En los dos escritos presentados en esta Junta Arbitral por la entidad compareciente, con el contenido que se resume en los Antecedentes 5 y 7 de la presente resolución, se advierte con meridiana claridad que ENTIDAD 1 está convencida de que la devolución del IVA correspondiente al periodo 12 del ejercicio 2009, solicitada a la AEAT en enero de 2010, depende directa y únicamente de que la Junta Arbitral resuelva el presente conflicto; y considera, por tanto, que el retraso en la terminación del procedimiento es la causa de que aún no haya obtenido la referida devolución. De ahí que manifieste haberse "interesado de una manera constante por la resolución del conflicto ante la Junta Arbitral, con el objeto –nos dice– de obtener la devolución (…)". Y de ahí también que considere que como "el conflicto planteado sigue sin resolverse (…) como consecuencia de ello, tampoco se ha producido la devolución del IVA solicitado a la AEAT"; "(…) se mantiene sin resolución el conflicto planteado en el ejercicio 2011 –añade– , y no se ordena a ninguna de las Agencias (sic) Tributarias la devolución del IVA debido". "A la vista del tiempo transcurrido desde que finalizó el procedimiento con el Acuerdo de liquidación (…) sin que el conflicto planteado por la AEAT a posteriori se haya resuelto, no se justifica bajo ningún concepto el perjuicio económico que tal inactividad por parte de la Administración está causando"; afirmando, en fin, que "forma parte de su derecho como contribuyente que se resuelva el conflicto arbitral planteado hace casi 4 años para que pueda obtener la devolución del IVA solicitado en el periodo 12 del ejercicio 2009".

Con base en todo ello finaliza la entidad sus dos escritos reiterando ante la Junta Arbitral la solicitud de que "proceda a resolver en el plazo de tiempo más breve posible el conflicto planteado por la AEAT con el objeto de que cese el perjuicio que está causando la no obtención de la devolución (…)".

13. Siendo estos los términos de la pretensión que ENTIDAD 1 hace valer en el procedimiento, hemos ante todo de precisar que esta Junta Arbitral sólo es competente para resolver conforme a Derecho (y con la celeridad que, en el marco de sus posibilidades, le exige el artículo 67 del CE) los conflictos que se susciten en los supuestos previstos en el Concierto Económico entre las Administraciones tributarias afectadas y para determinar, de acuerdo con los puntos de conexión en él establecidos, a cuál de ellas le corresponde la competencia que en el caso concreto se disputa. Pero en modo alguno puede sustituir a las Administraciones tributarias en la adopción de las decisiones que sólo a ellas les compete, ni tampoco puede revisar los actos administrativos dictados por las partes en conflicto ni emitir pronunciamiento alguno acerca de su legalidad o validez.

Por otra parte, conviene recordar que sólo son parte en el conflicto las Administraciones que en él se enfrentan, aunque esta Junta Arbitral es consciente de que en los conflictos interadministrativos en materia tributaria "siempre cabe descubrir –como advierte el Tribunal Supremo– interesados particulares cuya situación tributaria se va a hacer depender o condicionar de la resolución del conflicto y que, como contribuyentes, tienen derecho al respeto de los derechos y garantías que les corresponde como tales" (Sentencias de 11 de abril de 2013, recurso núm. 17/2012, Fundamento Segundo; y de 17 de octubre de 2013, recurso núm. 538/2012, Fundamento Tercero). Máxime, cuando en el conflicto arbitral sobre la domiciliación de un contribuyente lo que subyace, como en el presente caso, es la devolución de un IVA al que, al parecer, se tiene derecho. Y ello porque es precisamente el derecho a la deducción y, en su caso, a la devolución del IVA el que posibilita la neutralidad del impuesto, al permitir que el sujeto pasivo pueda recuperar las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes y servicios que utiliza para la realización de sus operaciones gravadas, constituyendo así una

pieza esencial del sistema común de impuesto sobre el valor añadido. Teniendo reconocido asimismo el Tribunal Supremo, de conformidad con una consolidada doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que "el derecho a la devolución del impuesto sobre el valor añadido soportado no puede verse perjudicado fatalmente por requisitos formales impuestos por la legislación estatal" (Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2013, recurso núm. 17/2012, Fundamento Tercero, y de 31 de marzo de 2014, recurso núm. 1547/2013, Fundamento Tercero).

No obstante, el titular del derecho debe facilitar su protección, de ahí que también el Tribunal Supremo haga notar que "para hacer efectivo un derecho reconocido, requisito primero y principal es solicitarlo, y además solicitarlo en forma, a través de los cauces que el Ordenamiento jurídico reserva al efecto" (Sentencia de 11 de abril de 2013, recurso núm. 17/2012, Fundamento Cuarto).

14. El simple repaso de los antecedentes reseñados permite apreciar que, en el concreto caso que aquí se contempla, el derecho que ENTIDAD 1 invoca ante esta Junta Arbitral a obtener la devolución del IVA solicitado a la AEAT en enero de 2010, no es que se encontrara "suspendido" a raíz del planteamiento del presente conflicto y en espera de su resolución, si no que ya había resultado explícita y formalmente "denegado" por la AEAT al margen y con independencia de la incoación de este procedimiento arbitral. En efecto, en el Acta de disconformidad levantada a la entidad el 14 de diciembre de 2010 la Inspección de la AEAT ya propuso la denegación de la devolución por no considerarse competente para su tramitación, al afirmar (antes de iniciar el siguiente 23 de diciembre de 2010 el procedimiento de cambio de domicilio, conforme al artículo 43.Nueve del Concierto Económico) que estaba en el País Vasco el domicilio fiscal de la entidad. Y, más tarde, en el Acuerdo de liquidación de 22 de marzo de 2011, la AEAT rechazó resueltamente la solicitud de devolución, "por considerar (....) que el domicilio fiscal del obligado tributario se encontraba en el periodo objeto de comprobación en territorio foral".

Parece evidente, pues, que en dicho Acuerdo de liquidación la AEAT no solo denegó la devolución del IVA solicitado por ENTIDAD 1, sino que además decidió resolver, unilateralmente, el conflicto interadministrativo sobre la domiciliación de la entidad que ya había decidido plantear ante la Junta Arbitral, comunicándoselo previamente (artículo 10 del RJACE) el anterior 16 de marzo de 2011 –registrado de entrada el siguiente día 18– a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, y acordando su efectiva interposición mediante escrito suscrito, en igual fecha de 18 de marzo, por el Director General de la Agencia Tributaria al entender rechazada por la DFB la propuesta de cambio de domicilio de ENTIDAD 1 en el procedimiento amistoso de cambio de domicilio fiscal iniciado el 23 de diciembre de 2010, tan pronto como transcurrió el plazo de dos meses sin contestación alguna de la Diputación Foral.

Por todo ello, nada cuesta comprobar que la devolución del IVA solicitada a la AEAT en enero de 2010 no podía depender de la resolución del presente procedimiento arbitral relativo a la domiciliación de la entidad, por la simple razón de que aquella devolución ya fue previamente denegada por la propia Agencia Tributaria y, según se dijo, esta Junta Arbitral carece de competencia para revisar la legalidad de los actos dictados por las Administraciones en conflicto. Ni tampoco, y por lo mismo, aquella devolución denegada en el Acuerdo de liquidación de 22 de marzo de 2011 pudo estar suspendida durante la pendencia de un conflicto cuya interposición se acordó por el Director de la Agencia Tributaria el anterior 18 de marzo de 2011, aunque no se registrara de entrada en la Junta Arbitral hasta el siguiente día 23.

Cuestión distinta es la de si ENTIDAD 1 consintió o no la denegación de la devolución acordada por la AEAT, pues, según la documentación remitida por el Consejo para la Defensa del Contribuyente junto al escrito presentado en la Junta Arbitral el 21 de agosto de 2015, no existe constancia de que ENTIDAD 1 interpusiera recurso o reclamación alguna contra el referido acuerdo

denegatorio del derecho a la devolución invocado en esta sede arbitral; resultando asimismo que "ni durante el trámite de audiencia previo a la firma del acta de disconformidad suscrita por la representante de la sociedad ni durante el periodo de alegaciones posterior a la misma se habían presentado alegaciones por parte del obligado tributario".

15. Aunque en el supuesto aquí examinado, insistimos, la devolución del IVA no estuvo suspendida sino que fue denegada, conviene aclarar que las Administraciones enfrentadas no podrán válidamente parapetarse en el deber de abstención impuesto por los artículo 66.Dos del Concierto Económico y 15.1 del RJACE, para acordar la suspensión automática de la devolución solicitada como consecuencia del planteamiento de un conflicto de competencias por razón del domicilio del solicitante, conforme a lo declarado por la Audiencia Nacional en Sentencia de 10 de abril de 2015, recurso núm. 473/2014, con base en la normativa comunitaria e interna del IVA y en doctrina del Tribunal Supremo (Sentencias de 31 de marzo de 2014, recurso núm. 1547/2013; y de 6 de mayo de 2014, recurso núm. 1664/2012) sustentada, a su vez, en abundante doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [que subraya la relevancia del derecho a la devolución del IVA como instrumento al servicio de la neutralidad del tributo y el papel central que este principio juega en el sistema común de impuesto sobre el valor añadido], concluyendo la Audiencia Nacional que "es contrario a Derecho acordar la suspensión automática de una devolución de IVA como consecuencia del planteamiento de un conflicto de competencias por razón del domicilio" (Fundamento Tercero).

Resulta, pues, que la normativa interna y, en lo aquí relevante, el artículo 66.Dos del Concierto Económico y el artículo 15.1 del Reglamento de la Junta Arbitral, habrán de interpretarse de conformidad con la normativa europea y sus principios rectores; declarando el Tribunal Supremo que, desde la perspectiva del "desenvolvimiento del principio de neutralidad del IVA, en presencia de un sistema tributario nacional con distintos regímenes y distintas administraciones responsables de su correcta gestión y funcionamiento, la interpretación que ha de hacerse de la normativa interna en cuanto regula la coordinación y determinación de la administración territorial competente para hacerse cargo de la devolución, no puede resultar incompatible con el Ordenamiento de la Unión Europea, pues de serlo el efecto consecuente ha de ser la inaplicabilidad de la norma incompatible con la primacía de aquél (…)" (Sentencia de 17 de octubre de 2013, recurso núm. 538/2012, Fundamento Tercero).

Y en este sentido no cabe desconocer, en fin, que el mismo artículo 15 del RJACE, tras reiterar el deber de abstención que el artículo 66.Dos del Concierto impone a las Administraciones afectadas cuando se suscite el conflicto de competencias, añade en su apartado 2 que "hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, y cuyas actuaciones habrán de remontarse en sus efectos a la fecha desde la que proceda, en su caso, la nueva administración competente, según la resolución de la Junta Arbitral".

Luego, no parece existir argumento válido alguno para que la Administración que viniera gravando al contribuyente que solicita la devolución del IVA se abstenga de continuar sometiéndolo a su competencia hasta tanto se resuelva, o se solucione amistosamente, el conflicto planteado ante la Junta Arbitral, haciéndose cargo de la devolución del IVA solicitado sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que, tras la resolución del procedimiento arbitral, deban efectuarse entre las Administraciones afectadas; siendo doctrina del Tribunal Supremo que "el derecho a la devolución del IVA al que se tiene derecho no puede verse condicionado ni perjudicado –y es un perjuicio la retención indebida por un plazo excesivo– por la complejidad de la normativa interna estatal para articular y coordinar las relaciones entre las administraciones responsables de gestionar el impuesto, y es

evidente que teniendo derecho el contribuyente a la devolución del IVA la tardanza en la devolución por falta de un mecanismo con suficiente agilidad para determinar la administración responsable, menoscaba su derecho a obtener la devolución en un plazo razonable, aun cuando a la suma indebidamente retenida se sumen los intereses correspondientes. Siendo criterio de esta Sala –concluye el Tribunal Supremo– que aquella Administración que percibió los ingresos procedentes del IVA es la que debe hacer frente a las correspondientes devoluciones, sin perjuicio de los derechos y acciones que le pueda corresponder" (Sentencia de 17 de octubre de 2013, recurso núm. 538/2012, Fundamento Tercero).

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º. Declarar que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 (NIF ----) se encontraba desde su constitución, el 21 de febrero de 2000, hasta la fecha de enajenación de todas las participaciones de la sociedad, el 23 de marzo de 2010, en BIZKAIA.

2º. La terminación y archivo de las Actuaciones.

3º. Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y a ENTIDAD 1

4º. Comunicar al Consejo para la Defensa del Contribuyente la terminación del presente procedimiento arbitral.

RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS DE LA CAPV ACUMULADA A AGOSTO DE 2015.

I. DATOS GLOBALES

Las Diputaciones Forales han recaudado por tributos concertados en el intervalo de enero a agosto de 2015: **7.792.225 miles de euros** (m€), un **1,2% más** que en el mismo periodo del año pasado. Esta positiva evolución se ha producido como consecuencia del buen comportamiento recaudatorio del IRPF.

La **mayor recaudación,** en términos absolutos, registrada hasta agosto de 2015 respecto al mismo periodo de 2014 asciende a **90.335 m€** y procede de las figuras tributarias siguientes:

Miles de €

IRPF	214.445
I. Sociedades	(69.121)
IVA	(20.737)
II.EE. Fabricación + IEE*	4.153
Otros	(36.405)
TOTAL	**90.335**

De entre los impuestos más relevantes, el que ha mostrado el mejor comportamiento hasta agosto ha sido el IRPF (8,0%), principalmente como consecuencia de las medidas aprobadas en la última reforma normativa que básicamente imponían una mayor restricción de las reducciones y deducciones del impuesto y cuyo efecto se ha reflejado en unas devoluciones sustancialmente menores en la campaña del impuesto 2014 (22,3% en Cuota Diferencial Neta).

Por componentes, la recaudación bruta acumulada ha avanzado un 1,5%, al mismo tiempo que el volumen de devoluciones ha aumentado un 2,3%, lo que supone que la recaudación líquida haya superado en 1,2 puntos porcentuales la del ejercicio anterior.

Miles de €

	Ene./Ago.-14	Ene./Ago.-15	% Δ
Rec. íntegra y Res.	10.181.470	10.329.155	1,5
Devoluciones	(2.479.580)	(2.536.930)	(2,3)
Rec. líquida	**7.701.890**	**7.792.225**	**1,2**

II.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

II.1. Retenciones por Rendimientos del Trabajo

La recaudación de retenciones por Rendimientos del Trabajo ha mostrado hasta agosto un moderado incremento del 1,9%. Dicha evolución es acorde con la realidad del mercado laboral en la CAE en el primer semestre de 2015. En este periodo se ha producido un avance de la ocupación del 1,5% y el crecimiento pactado de los salarios hasta junio, en base a los convenios todavía en vigor, ha sido del 0,7%.

II.2. Retenciones por Rendimientos del Capital Mobiliario

La evolución de la recaudación por este concepto hasta agosto ha sido negativa (-4,4%), con una parte de la caída debida a la bajada de tipos (del 21% al 20%) y por otra, como consecuencia de una menor remuneración de intereses por depósitos bancarios.

II.3. Retenciones por Rendimientos del Capital Inmobiliario

La recaudación hasta agosto por retenciones de Rendimientos de Capital Inmobiliario ha reflejado en todos los territorios variaciones negativas debido a la disminución de los precios en el mercado inmobiliario de alquiler.La recaudación global ha registrado una caída del 2,4%.

II.4. Retenciones sobre Ganancias Patrimoniales

La recaudación por retenciones sobre Ganancias Patrimoniales ha registrado incrementos importantes en todos los territorios, lo que ha permitido que la recaudación acumulada a agosto creciese un 71,2%. Dada la baja rentabilidad de los depósitos y de las emisiones de renta fija se ha producido un desplazamiento del ahorro a otros activos como los fondos de inversión lo cual ha derivado en un fuerte incremento de las ganancias patrimoniales resultantes de los fondos de inversión.

II.5 Retenciones e ingresos a cuenta del Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas

Esta figura tributaria fue objeto de concertación a principios de 2014, pero sus efectos se retrotraían a 1 de enero de 2013 (fecha de entrada en vigor del gravamen en el Estado), según el acuerdo alcanzado por la Comisión Mixta del Concierto Económico. Todavía en 2015 la recaudación de la CAE por este gravamen ha recogido ingresos pendientes de 2014 al hacer efectivo el Estado en abril una cantidad de 28.725 miles de euros. Aparte de esta cantidad, las Diputaciones Forales han recaudado 12.872 miles de euros correspondientes a 2015. Por tanto el importe global recaudado hasta agosto de 2015 alcanza los 41.597 miles de euros, un 47,8% más que en el mismo periodo de 2014.

II.6. Pagos fraccionados

La recaudación por pagos fraccionados ha registrado hasta agosto un incremento del 0,4%, si bien, por territorios se muestra cierta disparidad en la evolución de los ingresos a cuenta vinculados a las actividades de empresas personales, autónomos y profesionales.

II.7. Cuota Diferencial Neta

La evolución recaudatoria de este apartado se deriva básicamente de las campañas de renta de las Diputaciones Forales, cuyos ingresos y devoluciones son una consecuencia lógica de la mayor o menor incidencia de las medidas normativas aplicadas.

La campaña de la renta se inició en abril en Álava y Gipuzkoa y en mayo en Bizkaia. En el periodo de abril a agosto, la evolución de la Cuota Diferencial Neta, reflejó una caída importante de las devoluciones por este impuesto (22,3%), fundamentalmente por las medidas aprobadas en la última reforma normativa del impuesto que establecían restricciones en las deducciones y reducciones del impuesto y nuevos tramos impositivos en las bases liquidables general y del ahorro. Algunas de estas medidas estaban ya vigentes en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Recaudación acumulada por IRPF

Miles de €

	Ene./Ago.14	Ene./Ago.15	% Δ
Ret. Rdtos Trabajo y AP.	2.910.028	2.964.401	1,9
Ret. Rdtos. Cap. Mob.	134.972	128.971	(4,4)
Ret. Rdtos. Cap. Inmob.	58.919	57.482	(2,4)
Ret. Gan. Patrimoniales	22.387	38.318	71,2
Grav. Esp. s/ P. Det. Lot.	28.137	41.597	47,8
Pagos Frac. Prof. y Emp.	104.486	104.877	0,4
Cuota Diferencial Neta	(609.493)	(473.766)	22,3
Rec. Total IRPF	**2.649.435**	**2.861.880**	**8,0**

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, Ganancias Patrimoniales y Gravamen Especial s/premios de determinadas loterías y apuestas.

III.2. Cuota Diferencial Neta

Los ingresos fiscales a agosto de 2015 correspondientes a la Cuota Diferencial Neta del Impuesto sobre Sociedades han ascendido a 596.557 miles de euros lo que ha supuesto un decremento interanual del 11,5%, una vez que en agosto se ha recaudado el grueso de la recaudación por Cuota Diferencial Neta correspondiente a la Campaña de Sociedades 2014.

El primer trimestre del año vino marcado como es habitual por la realización de devoluciones, que en este ejercicio han sido mucho más elevadas que a principios de 2014.

En el segundo trimestre del año la recaudación por la Cuota Diferencial del impuesto aumentó un 24,6% debido a algunos ingresos extraordinarios y a pesar de un ligero descenso registrado en el primer pago fraccionado del año correspondiente a las sociedades sujetas a normativa común.

La campaña del Impuesto sobre Sociedades de 2014 se ha desarrollado entre el 1 de julio y el 26 de julio, fechas de inicio y fin para presentar declaración para la mayoría de los sujetos pasivos del impuesto.

El resultado de la campaña de liquidación del Impuesto de Sociedades de 2014 ha reflejado un significativo incremento de ingresos (8,1%), que se puede explicar en parte por la incidencia de la última reforma normativa del impuesto, que entre otras medidas, incorporaba una reducción del porcentaje máximo de amortización del Fondo de Comercio y el establecimiento de un tipo efectivo mínimo de tributación.

Así pues, el buen comportamiento de los ingresos durante el año no ha sido suficiente para contrarrestar el importante volumen de devoluciones realizadas en los primeros meses del año.

Recaudación acumulada por I. S/SOCIEDADES

Miles de €

	Ene./Ago.14	Ene./Ago.15	% Δ
Ret. Rdtos. Cap. Mob.	134.972	128.971	(4,4)
Ret. Rdtos. Cap. Inmob.	58.919	57.482	(2,4)
Ret. Gan. Patrimoniales	22.387	38.318	71,2
Grav. Esp. s/ P. Det. Lot.	80		
Cuota Diferencial Neta	674.092	596.557	(11,5)
Rec. Total IS	**890.450**	**821.329**	**(7,8)**

IV.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La recaudación por IVA de gestión propia ha crecido hasta agosto de 2015 un 8,3%. Este elevado crecimiento se ha debido fundamentalmente a una gran disminución de las devoluciones (13,1%). Los ingresos brutos por IVA, por su parte, no han tenido un crecimiento acorde (0,8%) con la dinámica económica.

Rec. acumulada por IVA de GESTIÓN PROPIA

Miles de €

	Ene./Ago.-14	Ene./Ago.-15	% Δ
Rec. íntegra y Res.	3.419.652	3.445.418	0,8
Devoluciones	(1.207.134)	(1.049.023)	13,1
Rec. líquida	**2.212.518**	**2.396.395**	**8,3**

Finalmente, el importe ingresado o compensado por la CAE hasta agosto 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 544.146 m€, un 27,3% inferior a la cifra acumulada en el mismo periodo de 2014.

V.- IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN E IMPUESTO ESPECIAL SOBRE ELECTRICIDAD

La recaudación por Impuestos Especiales de Fabricación ha registrado un leve retroceso (-0,2%) hasta agosto, debido a la negativa evolución del Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco (-8,8%).

Entre los impuestos más relevantes, la recaudación del **Impuesto Especial sobre Hidrocarburos -excluido el tramo autonómico-** se ha incrementado hasta agosto un 3,0%. A medida que a lo largo del año la actividad económica ha ido ganando consistencia el consumo de gasolinas y gasóleos ha ido creciendo a buen ritmo y el del gas con especial intensidad. La recaudación asociada al tipo autonómico, por su parte, se ha visto por segundo año consecutivo reducida notablemente (-47,5%) como consecuencia de que algunas Comunidades Autónomas han establecido un tipo cero o han rebajado el tipo aplicable. En cualquier caso, este importe se deriva al Estado vía ajuste. En global, la recaudación por este impuesto ha registrado un aumento del 2,6%.

Desde principios de año, la recaudación por el **Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco** ha estado registrando fuertes caídas recaudatorias que se explican por los excepcionales incrementos que se obtuvieron en la primera parte del año 2014 como consecuencia de los incrementos de tipos impositivos aprobados a partir de julio de 2013. A esto hay que añadir que en los últimos años se han producido episodios de acaparamiento y cambios en los hábitos de consumo entre las distintas labores, previos a las entradas en vigor de las sucesivas normas que imponían modificaciones en la tributación. Todo ello ha originado que la recaudación observe altibajos importantes. La recaudación hasta agosto por este impuesto ha caído un 8,8%, el valor menos negativo del año.

En cuanto a la recaudación del **impuesto que grava el consumo de alcohol,** que tiene escaso peso recaudatorio, su variación interanual ha sido negativa

hasta agosto (-4,0%). También la recaudación por el **impuesto que grava el consumo de cerveza**, con una trascendencia recaudatoria menor, ha sido inferior (-12,9%).

El **impuesto especial que grava el consumo de electricidad** ha registrado hasta agosto una caída recaudatoria del 10,4% por la exención del 85% del impuesto dirigida a los sectores industriales consumidores intensivos de electricidad que entró en vigor a finales de 2014 y por la reducción de los precios.

Recaudación acumulada por II.EE. DE FABRICACIÓN DE GESTIÓN PROPIA e I.E. DE ELECTRICIDAD

Miles de €

	Ene./Ago.14	Ene./Ago.15	% Δ
Alcohol y Prod. Interme.	6.279	6.030	(4,0)
Hidrocarburos	647.247	664.057	2,6
Tabaco	209.335	190.844	(8,8)
Cerveza	1.570	1.367	(12,9)
Electricidad	43.835	39.288	(10,4)
Total IIEE de Fab. e IEE	**908.266**	**901.586**	**(0,7)**

Además, hasta agosto, las Diputaciones Forales han transferido a la Hacienda estatal un importe de 141.832 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 7,1% menos que lo transferido el año anterior.

I. ESPECIALES DE FABRICACIÓN:Ajustes con el Estado

Miles de €

	Ene./Ago.15
Alcohol y Productos Intermedios	30.150
Hidrocarburos	(207.457)
Tabaco	24.033
Cerveza	11.442
Total IIEE de Fabricación	**(141.832)**

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, su evolución hasta agosto ha sido la siguiente:

Miles de €

	Ene./Ago.14	Ene./Ago.15	% Δ
I. s/Renta No Residentes	9.472	(67.475)	
I. s/Suces. y Donaciones	69.763	70.935	1,7
I. Patrimonio/Riq. y G. F.	147.882	146.138	(1,2)
I. s/Dep. Ent. de Crédito	0	24.363	
I. s/Prod. Energía Eléctrica	11.935	18.787	57,4
I. s/Transm. Patrimoniales	56.777	68.229	20,2
I. s/Actos Jurídicos Doc.	23.885	26.583	11,3
I.E. s/Determ. Medios T.	9.876	11.061	12,0
I. s/Primas de Seguros	43.575	44.132	1,3
I. s/Actividades del Juego	6.470	3.181	(50,8)
I. s/Gases Fluorados El.	244	1.926	
Impuestos extinguidos	286	(6.821)	
Tasa de Juego	25.943	22.921	(11,6)
Recargos, int. y sanciones	39.018	44.760	14,7
O. Impuestos e ingr. trib.	**445.126**	**408.720**	**(8,2)**

VII. PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN DE CIERRE DE 2015 Y PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN PARA 2016 EN LA CAE

En la reunión del 14 de octubre de 2015 el Consejo Vasco de Finanzas Públicas ha aprobado la previsión de cierre recaudatorio para 2015 y la previsión de recaudación por tributos concertados para 2016. En los párrafos siguientes se presentan los rasgos generales de las previsiones aprobadas.

Durante 2015 el moderado crecimiento de la economía vasca junto con el efecto de algunas reformas aprobadas por los territorios históricos en los dos años anteriores en el ámbito de la imposición directa han propiciado un incremento recaudatorio hasta agosto del 1,2%, que no ha sido más elevado debido, por un lado, a la negativa incidencia que han tenido las voluminosas devoluciones realizadas a principios de año en el Impuesto sobre Sociedades y por otro, a los cuantiosos resultados desfavorables de algunas regularizaciones en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Por tanto, dado que se espera un ligero repunte en el ritmo de la actividad económica en la parte final del año y teniendo en cuenta además que el efecto de las devoluciones en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y en el Impuesto sobre Sociedades

Previsiones de evolución de la Recaudación: Cierre 2015 y Presupuesto 2016					
Impuesto	**2014**	**Prev. cierre 2015**	**% Δ 15/14**	**Previsión 2016**	**% Δ 16/15**
Impuesto s/la Renta de las Personas Físicas (IRPF)	4.390.205	4.657.284	6,1	4.830.609	3,7
Impuesto s/ Sociedades (IS)	1.159.223	1.120.778	(3,3)	1.175.082	4,8
Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)	4.791.671	5.084.802	6,1	5.402.900	6,3
IIEE Fabricación e IE de Electricidad	1.339.016	1.372.887	2,5	1.430.374	4,2
Otros impuestos	639.647	601.229	(6,0)	659.129	9,6
Recaudación Total	**12.319.762**	**12.836.980**	**4,2**	**13.498.094**	**5,2**

tendrán menos influencia al ampliarse a un ejercicio completo, se estima que la recaudación consolidada de las Diputaciones Forales cierre **4,2 puntos porcentuales por encima de la del ejercicio pasado**, es decir, con una recaudación en valores absolutos **de 12.836.980 miles de euros**.

En 2016, con una previsión de crecimiento nominal de la economía más favorable (siete décimas porcentuales por encima de la estimación para 2015), se espera que las Diputaciones Forales recaudarán por tributos concertados un total de 13.498.094 m€, lo que supone un incremento interanual del 5,2%, es decir, un punto porcentual superior al incremento de la recaudación estimada para 2015.

http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-shomeku4/es/contenidos/informacion/7119/es_2335/es_12253.html

RECAUDACIÓN C.A.P.V. Enero-Agosto/2015

Miles de €

	ÁLAVA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV 2015	CAPV 2014	(%)
IMPUESTOS DIRECTOS						
Impto. s/ Renta Personas Físicas :						
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	445.399	1.548.636	970.366	2.964.401	2.910.028	1,9
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	18.163	72.330	38.477	128.971	134.972	(4,4)
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	6.594	32.158	18.730	57.482	59.919	(2,4)
Retenciones Ganancias Patrimoniales	5.182	12.099	21.036	38.318	22.387	71,2
Gravamen Esp. s/Premios Det. Loterias	5.018	18.680	17.898	41.597	28.137	47,8
Pagos frac. Profes. y Empresariales	17.735	47.339	39.804	104.877	104.486	0,4
Cuota diferencial neta	(71.903)	(230.569)	(171.293)	(473.766)	(609.493)	22,3
Total I.R.P.F.	**426.189**	**1.500.673**	**935.018**	**2.861.880**	**2.649.435**	**8,0**
Impto. s/ Sociedades :						
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	18.163	72.330	38.477	128.971	134.972	(4,4)
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	6.594	32.157	18.730	57.482	58.919	(2,4)
Retenciones Ganancias Patrimoniales	5.182	12.099	21.036	38.318	22.387	71,2
Gravamen Esp. s/Premios Det. Loterias					80.000	(100,0)
Cuota diferencial neta	61.302	406.504	128.751	596.557	674.092	(11,5)
Total I. Sociedades	**91.242**	**523.092**	**206.995**	**821.329**	**890.450**	**(7,8)**
Impto. s/ Renta No Residentes	2.006	(73.127)	3.647	(67.475)	9.472	
Impto. s/ Sucesiones y Donaciones	7.251	38.811	24.873	70.935	39.763	1,7
I. s/ Patrimonio/Riqueza y Grandes Fortunas	16.400	65.376	64.363	146.138	147.882	(1,2)
I. s/ Depósitos en las Entidades de Crédito	2.973	14.238	7.152	24.363		
Impto. s/ Producción de energía eléctrica	3.088	9.468	6.231	18.787	11.935	57,4
Total Impuestos Directos	**549.148**	**2.078.531**	**1.248.278**	**3.875.958**	**3.778.938**	**2,6**
IMPUESTOS INDIRECTOS						
IVA (ajuste DD.FF.)	375.723	1.248.879	771.793	2.396.395	2.212.518	8,3
Gestión propia D.F.	278.768	1.588.713	528.914	2.396.395	2.212.518	8,3
Ajuste DD.FF.	96.955	(339.834)	242.878			
Impto. s/ Transmisiones Patrimoniales	8.863	34.474	24.891	68.229	56.777	20,2
Impto. s/ Actos Jurídicos Documentados	3.792	12.347	10.444	26.583	23.885	11,3
I.E. s/Determinados Medios de Transporte	1.793	5.499	3.769	11.061	9.876	12,0
Imptos. Especiales Fabricación. Gestión propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	921	2.599	2.508	6.030	6.279	(4,0)
Hidrocarburos	114.819	365.924	183.314	664.057	647.247	2,6
Labores del Tabaco	30.785	86.561	73.498	190.844	209.335	(8,8)
Cerveza	257	671	439	1.367	1.570	(12,9)
Electricidad	7.311	19.805	12.172	39.288	43.835	(10,4)
Impto. s/ Primas de Seguros	6.031	24.104	13.996	44.132	43.575	1,3
Impto. s/ Actividades de Juego	850	1.222	1.108	3.181	6.470	(50,8)
I.s/ Gases fluorados de efecto invernadero	134	843	950	1.926	244	
Otros Impuestos extinguidos	(1.249)	(2.949)	(2.623)	(6.821)	286	
Total Impuestos Indirectos	**550.032**	**1.799.981**	**1.096.259**	**3.446.272**	**3.261.897**	**5,7**
Tasa de Juego	3.100	13.455	6.366	22.920	25.943	(11,7)
Recargos, Demora y Sanciones	4.833	22.968	16.960	44.762	39.018	14,7
Total Tasas y otros ingresos	**7.933**	**36.423**	**23.325**	**67.682**	**64.961**	**4,2**
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTIÓN PROPIA	**1.107.114**	**3.914.935**	**2.367.863**	**7.389.912**	**7.105.796**	**4,0**
Ajuste I.V.A. : Aduanas	40.982	120.959	82.388	244.329	366.581	(33,3)
Operaciones Interiores	46.847	155.004	97.965	299.816	382.178	(21,6)
Total Ajuste I.V.A.	**87.829**	**275.963**	**180.353**	**544.146**	**748.759**	**(27,3)**
Ajustes Imptos. Especiales:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	4.954	15.238	9.858	30.150	25.456	18,4
Hidrocarburos	(34.085)	(104.849)	(68.523)	(207.457)	(228.300)	9,1
Labores del Tabaco	3.949	12.146	7.938	24.033	43.276	(44,5)
Cerveza	1.880	5.783	3.779	11.442	6.902	65,8
Total Ajustes Imptos. Especiales	**(23.303)**	**(71.682)**	**(46.847)**	**(141.832)**	**(152.665)**	**7,1**
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	**1.171.640**	**4.119.216**	**2.501.369**	**7.792.225**	**7.701.890**	**1,2**

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. (BOTHA, 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

Asimismo, desde cada uno de los boletines mensuales reseñados, se puede acceder al documento Pdf o similar, de forma individual, de cada una de las normas en su formato de publicación electrónica, pulsando el icono incluido en el margen superior derecho de cada disposición.

IVAP

HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

ZERGAK
ZERGAK
ZERGAK

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA

ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI