



Zerga-iruzurraren aurka borrokatzeko politika zerga-sistemaren aplikazio zuzen eta solidario baten eskakizun saihetsezina da, eta ezinbestekoa da herritar guztientzat dituen ageriko kalteak ekiditeko. Azken urte hauetan politika hori lehenesteak orokortutako adostasuna ikusten da herrialde garatu gehienetan eta zerga-arloko agintari eskudunak jarduketa eta ekimen indibidualak eta koordinatuak ezartzen ari dira iruzurrari aurre egiteko.

Urteko bigarren hiruhilekoan izan duten garrantzia eta komunikabideetan izan duten eragina kontuan hartuta, egokia iruditu zaigu zerga-iruzurraren aurkako borroka instituzionalaren testuinguru honetan txertatutako zenbait kontu editorial honetan nabarmentzea.

Hain zuzen ere, UPV-EHUko Ekonomia Publikoaren Institutuko Ignacio Zubiri eta Javier Fernandez-Macho Katedradunek eta M. Carmen Gallastegui Katedradunak egindako eta 2016ko ekainean argitaratutako "Euskadiko Ezkutuko Ekonomiari eta Zerga Iruzurri buruzko Txostena" kontratatzearen helburu nagusietako bat iruzurraren aurkako borrokan esku hartzen duten agenteei informazio baliagarria ematea zen, haien jarduketak bideratzen laguntzeko, ezkutuko ekonomia eta iruzurra hobeto ezagutzen diren heinean, horiei aurre egitea errazago izango dela jakinda. Testu osoa Zergak aldizkariaren ale honetan eskura daiteke, "Intereseko dokumentuak" atalean emandako esteka baten bidez.

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 los evidentes perjuicios para el bien común de toda la ciudadanía. En los últimos años se observa un consenso generalizado por la priorización de esta política en la mayor parte de los países desarrollados y las autoridades competentes en materia fiscal están implementando actuaciones e iniciativas, tanto individuales como coordinadas, para combatir el fraude.

Por su relevancia y la repercusión mediática que han tenido en el segundo trimestre del año, hemos considerado oportuno destacar en este editorial algunas cuestiones enmarcadas en este contexto de lucha institucional contra el fraude fiscal.

En concreto, la contratación del "Informe sobre Economía Sumergida y Fraude Fiscal en Euskadi", elaborado por los Catedráticos del Instituto de Economía Pública de la UPV-EHU, Ignacio Zubiri y Javier Fernandez-Macho, y la Catedrática, M. Carmen Gallastegui, y publicado en junio de 2016, que tenía como uno de sus principales objetivos proporcionar información útil a los distintos agentes intervinientes en la lucha contra el fraude para contribuir a orientar sus actuaciones, conscientes de que, en la medida que se conozca mejor la economía sumergida y el fraude, será más fácil combatirlo. El texto íntegro se incluye en este número de la revista Zergak, mediante un enlace proporcionado en la sección de "Documentos de interés".

Txostena egiteko, egileek Eusko Jaurlaritzako eta Foru Ogasuneko pertsonal teknikoaren laguntza eta babesa izan dute. Txostenak Euskadiko ezkutuko ekonomiari buruzko zenbatespena egin du iruzurra kalkulatzeko hainbat metodoren bidez, ikertzaile akademikoek nahiz ELGE edo EB moduko nazioarteko erakundeek egiten dituzten azterketa konparatuetan erabili ohi diren metodoen bidez.

Kontuan hartutako datu absolutuak zuhurtziaz hartu behar dira, egileek beraiek onartzen duten moduan, oraindik ibilbide luzea egiteko duen ogasun publikoaren eremuan dauden muga metodologikoen ondorioz. Eta zuhurtzia horrekin, azterketaren kalkuluen arabera, 1990-2014 aldian, Euskal Autonomia Erkidegoko ezkutuko ekonomia BPGren % 17 eta % 17,4 artekoa zen. Betiere Espainiarako azterketa gehienetan kalkulaturako zifren azpitik, % 5 inguruko aldearekin.

Euskadik esparru horretan duen aldeko jarreraren zioetako batzuk aurreratu ditu EHUKo katedradunen taldeak: a) Euskadiko egitura ekonomikoan pisu handiagoa duen industria-sektorea, kontratazioan iruzurrerako joera txikiagoarekin, b) lurralde txikiak handiak baino errazago ikuskatzen dira, c) Agintari Fiskalen jarduketa eraginkorragoa.

Bestalde, EHUKo ikertzaile-taldeak egindako txostena argitaratzea, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren (EZKO) 2013ko urriaren 14ko akordioaren bidezko parlamentu-mandatu bidez sortutako Zerga Iruzuraren Kontrako Batzordeak Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalaren Kontrako Borrokarako Plan Bateratua onartzearekin batera gertatu da. Plan horretan daude jasota irizpide orokorrak eta 2016an egin beharreko jarduketa koordinatuak. Plan Bateratu horren testu osoa ere "Intereseko dokumentuak" atalean eskura daiteke. Planean programaturako jarduketan artean, bi arlo nabarmendu behar dira, erakunde eskudunen arreta berezia jasoko dutenak. Batetik, enpresa txikiaren esparruan eta, bereziki,

El Informe, para cuya elaboración, sus autores han contado con la colaboración y el apoyo de personal técnico del Gobierno Vasco y de las Haciendas Forales, realiza una estimación de la economía sumergida en Euskadi mediante varios métodos de estimación del fraude, métodos utilizados habitualmente en los análisis comparados tanto por distintos investigadores académicos como por organizaciones internacionales como la OCDE o la UE.

Con la reserva con que han de interpretarse los datos absolutos estimados, por las limitaciones metodológicas que los propios autores admiten en un campo de la hacienda pública en el que hay mucho camino por recorrer, el estudio estima que en el periodo 1990-2014 la economía sumergida de la Comunidad Autónoma de Euskadi alcanzaba entre el 17% y el 17,4% del PIB. Siempre por debajo de las cifras estimadas en la mayoría de estudios para España, con un diferencial en torno a los 5 puntos porcentuales.

El equipo de Catedráticos de la UPV avanza algunos motivos de la posición más favorable de Euskadi en este ámbito: a) un sector industrial con mayor peso en la estructura económica de Euskadi, con menor propensión al fraude en la contratación, b) los territorios más pequeños son siempre más fáciles de supervisar que los grandes, c) existe una actuación más eficaz de las Autoridades Fiscales.

Por otra parte, la publicación del Informe elaborado por el equipo de investigadores de la UPV ha coincidido prácticamente en el tiempo con la aprobación por parte de la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal, creada por mandato parlamentario mediante acuerdo del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) de 14 de octubre de 2013, del 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 2016. A destacar entre las actuaciones programadas en el Plan Conjunto, a cuyo texto íntegro se puede acceder también en la sección de "Documentos de interés", dos áreas a las que las instituciones competentes van a dedicar

merkataritza-jarduerari eskainitakoan, nagusiki azken kontsumitzaileari fakturatzeko dioten eta eskudirutan kobratzen duten jarduerasektoreetan fakturazio-sistemak kontrolatzeko tresnen ezarpenaren azterketarako urte anitzeko proiektu bat martxan jartzea, Ekonomia Lankidetzak eta Garapenerako Erakundearen (ELGE) iruzur-jardunbideak ekiditeko emandako gomendioak betetz. Eta, bestetik, enpresa handien esparruan eta, bereziki, talde multinazionalen esparruan, 2016rako helburua, talde multinazional horiek erabiltzen dituzten zergak ordaintzeko egitura amarrutsuei aurre egiteko ekimenak martxan jartzekoa, EBko erakundeek erkidegoko politikan ELGEren BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Proiektua txertatzeko konpromiso sendoarekin bat datorrena. Zerga-oinarrien higaduraren kontra, zerga-plangintza oldarkorraren kontra eta enpresa-mozkinen transferentzia artifizialaren kontra borrokatzea da proiektuaren xedea.

Kontzertu Ekonomikoaren esparruari dagokionez, Konstituzio Auzitegiak eman berri duen epaia nabarmendu behar da (2016ko ekainaren 23ko Epaia). Epaia horretan aho batez adierazi zen 1/2010 Lege Organikoa, Konstituzio Auzitegiaren (KALO), Botere Judizialaren (BJLO) Lege Organikoa eta Administrazioarekiko Auzien Jurisdikzioaren Legea (AAJL) arautzen dituzten legeak aldatu zituen, Konstituzioarekin bat datorrela. Erreformak, "Kontzertuaren blindajea" deiturikoak, Autonomia Erkidego mugakide batzuetako zenbait organok zalantzan jarritakoak, erreserba ezarri zion Konstituzio Auzitegiari Araba, Bizkaia eta Gipuzkoako Lurralde Historikoetako foru-arau fiskalen aurka aurkeztutako errekurtsoen ebazpenari dagokionez, justizia arruntaren kaltetan, nahiz foru-autonomiaren defentsari dagokionez.

Osoko Bilkurak zergei buruzko foru-arauak duten berezitasunean oinarritzen du bere epaia, izan ere, formalki erregelamendu-maila izan arren, Konstituzioko lehen xedapen gehigarriak babesten dituen estatuko zerga-legeak ordeztu dituzte hiru Lurralde Historikoetan. Epaia, dena den, bere oinarri juridikoetan, egoera jakin

especial atención. Por un lado, en el ámbito de la pequeña empresa y en particular la dedicada a la actividad comercial, la puesta en marcha de un proyecto plurianual para el análisis de la implantación de herramientas de control de los sistemas de facturación en sectores de actividad que facturan principalmente al consumidor final y cobran en efectivo, en cumplimiento de las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para evitar prácticas fraudulentas. Y por otro, en el ámbito de las grandes empresas y en particular de los grupos multinacionales, el objetivo para 2016 de poner en marcha iniciativas dirigidas a combatir las estructuras artificiosas de tributación utilizadas por los grupos internacionales, en sintonía con el firme compromiso de las instituciones de la UE por incorporar a las políticas comunitarias el Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) de la OCDE, de lucha contra la erosión de bases imponibles, la planificación fiscal agresiva y la transferencia artificial de beneficios empresariales.

Por lo que se refiere al ámbito del Concierto Económico, es preciso subrayar el reciente fallo del Tribunal Constitucional (Sentencia de 23 de junio de 2016), en el que, por unanimidad, declara conforme a la Constitución la Ley Orgánica 1/2010, que modificó las leyes reguladoras del Tribunal Constitucional (LOT), del Poder Judicial (LOPJ) y de la jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA). La reforma, coloquialmente denominada "blindaje del Concierto", y que había sido cuestionada por diversos órganos de algunas Comunidades Autónomas limítrofes, estableció la reserva al Tribunal Constitucional tanto de la resolución de los recursos presentados contra las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa en detrimento de la justicia ordinaria, como la defensa de la autonomía foral.

El Pleno fundamenta su fallo en la singularidad que presentan las normas forales tributarias, que a pesar de su rango formalmente reglamentario, están amparadas por la disposición adicional primera de la Constitución y sustituyen a las leyes tributarias estatales en los tres Territorios Históricos. No obstante, la Sentencia, en la medida que en

batzuetan, foru-arauak justizia arruntaren bidez aurkaratzeko zirrikitu bat uzten duen heinean, argitu egin beharko diren kezka-arrasto batzuk uzten ditu Euskadiko erakundeetan.

Epaiaren testu osoa ere Zergak aldizkariaren ale honetako intereseko dokumentuen artean dago, eta hemen emandako estekaren bidez eskura daiteke.

Foru-erakundeek aldizkariaren erreferentziazko aldian (2015eko azaroa - 2016ko ekaina) zerga-arloan izandako arau-jarduera batez ere erregelamendu-mailakoa izan bada ere, foru aldundien zerga-sistemetan egiturazkotzat jo daitezkeen aldaketarik egin gabe, aldaketa garrantzitsuak eragin dituzten arau-mailako hainbat foru-xedapen ere onartu dira. Adibide gisa honako hauek aipa daitezke: Sozietateen gaineko Zergaren araudia lurralde erkidean egindako aldaketetara egokitzea zerga-taldean finkatze-perimetroari dagokionez, Zergei buruzko Foru Arau Orokorretan egindako aldaketen bidez gaitzea zordunen zerrendak eta lurralde batzuen beste xedapen espezifiko batzuk argitaratzeko, esaterako, Bizkaian katastro-erregulazioari edo Gipuzkoan Aberastasunaren eta Fortuna handien gaineko Zergaren erreforma partzialari eragiten diotenak, batzuk aipatzearen. "Zergak gaur egun" atalean zehatz-mehatz adierazita dago foru-erakundeek aipaturiko aldian onartu eta zergen arloan izan duten araugintza-jarduera guztia. Halaber, foru-aldundietako zerga-araudiaren edo zerga-politikaren zerbitzuek gaurkotatzen edo esanahi bereziagatik nabarmendu dituzten xedapen batzuen iruzkina ere egin dugu.

Europar Batasuneko gaurkotatzen fiskalaren kronikak, Euskadik Bruselan duen Ordezkaritzak egindakoa bera, 2015eko azarotik 2016ko maiatzera gertatu diren aldaketa esanguratsuenak biltzen ditu, eta sei atal

sus fundamentos jurídicos abre algún resquicio a la impugnación de las normas forales a través de la justicia ordinaria, en determinadas circunstancias, deja algunas sombras de preocupación en las instituciones del País Vasco que habrá que despejar.

El texto íntegro de la Sentencia también se ha seleccionado como uno de los documentos de interés de este número de Zergak y se puede acceder a él a través del enlace que se proporciona.

Si bien la actividad normativa de las instituciones forales en materia tributaria durante el periodo de referencia de esta revista (noviembre 2015 - junio 2016) ha sido fundamentalmente de orden reglamentario, sin que se hayan acometido cambios en los sistemas tributarios forales que puedan calificarse de estructurales, también se han aprobado diversas disposiciones forales de rango normativo que han introducido modificaciones relevantes. A título de ejemplo, pueden apuntarse, la adaptación de la normativa del Impuesto sobre Sociedades a los cambios operados en territorio común respecto al perímetro de consolidación de los grupos fiscales, la habilitación a través de las modificaciones en las Normas Forales Generales Tributarias para publicar listados de deudores y otras disposiciones específicas de alguno de los territorios como las que afectan a la regulación catastral en Bizkaia o la reforma parcial del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas en Gipuzkoa, por señalar solo algunas de ellas. Toda la actividad normativa de las instituciones forales en materia tributaria aprobada en el periodo referido 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.

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 noviembre de 2015 y mayo

handitan banatzen da: i) sarrera, ii) aurreztearen fiskalitatea, iii) sozietateen fiskalitatea, iv) BEZa, v) prozedurak eta azken atala vi) txostenak eta argitalpenak.

Lehen atalean 2015eko bigarren seihiilekoan Luxenburgok izandako presidentetzaren balantze orokor bat egiten da, zerga-politikaren ikuspegitik, eta 2016ko lehen seihiilekorako Herbehereen presidentetzaren zerga-politikaren programa laburbiltzen da.

Aurrezkien fiskalitateari dagokionez, bi kontu aipatzen dira: i) Aurrezkien Fiskalitateari buruzko Zuzentarauaren indargabetzea, zerga-administrazioen arteko informazio-trukaketa automatikoki buruzko 2014/107/EB Zuzendaraua onartu ondoren ezarritako lege-bikoiztasuna zuzentzeko eta ii) EBk Liechtenstein, Suitza, San Marino, Andorra eta Monakorekin lortutako zerga-akordioak, zergei buruzko informazio-trukaketa automatikorako prozedurak txertatzen dituztenak iruzurraren eta zerga-ihesaren inguruko gardentasuna areagotzeko eta horiei aurre egiteko.

Sozietateen fiskalitatearen esparruan bederatzi gai desberdini buruzko informazioa ematen da: i) Zerga Oinarriaren Higaduraren eta Mozkinen Lekualdaketa kontrako Ekintza Plana (BEPS). EBko zuzentzarauen garapenean izandako azken aurrerapenak berrikusiko dira, ELGEren BEPS proiektuko ekintzak erkidegoaren esparrura lekualdatzeko. Gogoan izan behar da ELGEren BEPS proiektuak soluzioak ematen dizkiela estatuei enpresen irabaziak "desagertzeko" edo tributazio baxuko edo tributaziorik gabeko jurisdikzioetarako, ekonomia-jarduera eskaseko edo ekonomia-jarduerarik gabeko jurisdikzioetarako artifizialki lekualdatzeko aukera ematen duten nazioarteko "arau-hutsuneak" mugatzeko, ii) sozietateen gaineko zergaren oinarri harmonizatu kontsolidatu erkideari buruzko (BICCS) zuzentzarau-proposamena, iii) mugaz gaindiko zerga-akordioetarako gardentasun-arauei buruzko zuzentzaraua (abenduaren 8ko 2015/2376), mugaz gaindiko eragina duten aurretiko akordioei buruzko eta transferentzia-prezioen aurretiko akordioei buruzko informazioaren herrialdeen arteko trukaketa automatikoa ezartzen duena, iv) zerga-saihestearen

de 2016, estructurendose en seis grandes apartados: i) introducción, ii) fiscalidad del ahorro, iii) fiscalidad de las sociedades, iv) el IVA, v) procedimientos y un último apartado vi) sobre informes y publicaciones.

El apartado introductorio hace un balance general, desde la óptica de la política fiscal, de la presidencia de Luxemburgo ejercida durante el segundo semestre de 2015 y resume asimismo el programa de política fiscal de la presidencia de Países Bajos del primer semestre de 2016.

En cuanto a la fiscalidad del ahorro, se hace referencia a dos cuestiones: i) la derogación de la Directiva sobre la Fiscalidad el Ahorro para corregir la duplicidad legislativa instalada tras la aprobación de la Directiva 2014/107/UE sobre intercambio automático de información entre administraciones tributarias y ii) los acuerdos fiscales de la UE con Liechtenstein, Suiza, San Marino, Andorra y Mónaco, que incorporan procedimientos de intercambio automático de información fiscal con objeto de aumentar la transparencia y combatir el fraude y la evasión fiscal.

En el ámbito de la fiscalidad de las sociedades se informa sobre nueve cuestiones diferenciadas: i) Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS). Se repasan los más recientes avances en el desarrollo de directrices de la UE para trasladar al ámbito comunitario las distintas acciones del proyecto BEPS de la OCDE. Se recuerda que 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 relativa a una base armonizada consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS), iii) Directiva sobre normas de transparencia para los acuerdos tributarios transfronterizos (2015/2376 de 8 de diciembre), que establece el intercambio automático entre países de información relativa a los acuerdos previos con efecto transfronterizo y a los acuerdos previos sobre precios de transferencia, iv)

kontrako borrokaren paketea, Europar Batzordeak 2016ko urtarilaren 28an aurkeztutakoa eta hiru zutabetan oinarritzen dena: lehen, EBean fiskalitate eraginkorra bermatzea, enpresek irabaziak lortzen dituzten tokian zergak ordaintzearen printzipioa errespetatuz, bigarrena, gardentasuna areagotzea, zerga-plangintza oldarkorreko jardunbideak detektatzeko eta, hirugarrena, enpresa eta herrialde guztientzat baldintza zuzenak eta bidezkoak bermatzea, zerga-saihestearen kontrako borrokan nazioarteko bazkideekin lankidetzaindartzuz, v) barne-merkatuaren funtzionamenduari zuzenean eragiten dioten zerga-saihestearen jardunbideen kontrako arauak xedatzen dituen zuzentarau-proposamena, vi) administrazioa lankidetzari buruzko 2011/16 zuzentarauaren berrikuspena, agintari nazionalak nazioarteko enpresentzako jardueri buruzko zerga-informazioa truka dezaten herrialdez herrialde (2016/881 zuzentaraua, maiatzaren 25eko), vii) zerga-gardentasuna – hirugarren herrialdeen alderdiak—, viii) Estatu kide desberdinetako sozietate elkartuen arteko interes- eta kanon-ordainketei aplikatzen diren zerga-araubide erkide bati buruzko 2003/49/CE zuzentaraua birmoldatzeko proposamena eta ix) Jokabide Kodea Taldeak enpresen fiskalitateari buruz garatutako lanak. BEZari dagokionez, EBko Fiskalitateari bur

uzko Txostenak lau gai jorratzen ditu. Lehenik eta behin, BEZaren gutxieneko tasa arrunta beste bi urtez % 15ean uzteko Zuzentarauaren proposamena. Bigarrenik, Europako Kontuen Auzitegiaren 24. Txosten berezia aipatzen da, hain zuzen ere, “Erkidego barruko BEZaren iruzurraren kontrako borroka: gogorrago jokatu behar da”. Ondoren, Europako Batzordeak 2016ko apirilaren 7an onartutako BEZari buruzko Ekintza Plana eta maiatzaren 25ean ECOFIN Kontseiluak Planari buruz ezagutza eman zituen ondorioak aipatzen dira. Eta azkenik, jorratutako laugarren kontua ondasun higiezinekin zerikusia duten zerbitzuei buruz Europako Batzordeko Fiskalitate eta Aduana Batasuneko Zuzendaritza Nagusiak idatzitako argibide-ohar berrien ingurukoa da.

Halaber, EBren fiskalitateari buruzko txostenak, 2015eko azaroa-2016ko maiatza aldikoak,

el paquete de lucha contra la elusión, presentado por la Comisión Europea el 28 de enero de 2016 y que se basa en tres pilares: primero, garantizar una fiscalidad eficaz en la UE respetando el principio de que las empresas paguen sus impuestos allí donde obtienen sus beneficios, segundo, aumentar la transparencia, para detectar las prácticas de planificación fiscal agresiva y, tercero, garantizar unas condiciones justas y equitativas para todas las empresas y países, reforzando la cooperación con los socios internacionales en la lucha contra la elusión fiscal, v) propuesta de Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, vi) revisión de la Directiva 2011/16 sobre cooperación administrativa para que las autoridades nacionales intercambien información fiscal sobre las actividades para las empresas multinacionales, país por país (Directiva 2016/881, de 25 de mayo), vii) transparencia fiscal – aspectos de terceros países, viii) 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 ix) 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 cuatro cuestiones. En primer lugar, la propuesta de Directiva por la que se mantiene dos años más, en el 15%, el tipo normal mínimo del IVA. En segundo lugar, se hace referencia al Informe especial del Tribunal de Cuentas Europeo nº 24 sobre “La lucha contra el fraude del IVA intracomunitario: es necesaria una acción más enérgica”. Seguidamente, se alude al Plan de Acción sobre el IVA aprobado por la Comisión Europea el 7 de abril de 2016 y a las conclusiones que respecto al Plan dio a conocer el Consejo ECOFIN el 25 de mayo. Y por último, la cuarta cuestión abordada se refiere a las nuevas notas explicativas sobre los servicios relacionados con bienes inmuebles redactadas por la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea.

Asimismo, el informe sobre fiscalidad UE del periodo noviembre 2015-mayo 2016, en su

jakineko estatu kide batzuk araudia behar bezala egokitzea bultzatuz Batzordeak egindako hainbat xedapen motibatu jasotzen ditu Prozeduren atalean. Zerrendako zazpi xedapenen artean, 2015eko azaroaren 19ko bati buruzko erreferentzia dago. Xedapen horren bidez, Batzordeak Espainiari eskatzen dio irabazi asmorik gabeko atzerriko erakundeek eta horien zergadunen bereizkeriazko zerga-tratuari amaiera emateko.

Bestalde, Batzordeak Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren aurrean Alemaniaren aurka aurkeztutako errekurtso batek iruzkin labur bat jaso du bidaia-agentziei aplika dakizkiekeen BEZ arauak ez aldatzeagatik, eta EBko Justizia Auzitegiaren bi epairi buruzko aipamen labur bat ere jaso da.

Azkenik, Europar Batasuneko Fiskalitateari buruzko txostenen eta argitalpenen atalean, argitalpen interesgarri batzuen zerrenda ematen da, horiek eskuratzeko helbideekin.

"Ikerketak eta Kolaborazioak" atalean lau artikulua ditugu oraingo honetan. Ondare-elementuen errentamendu-jarduerak eta, bereziki, higiezin errentamenduenak, askotariko zerga-eragina du, hainbat zerga-elementu hartzen dituena. Aldizkariko bigarren artikuluan, Javier Armentia egileak eragin hori buruz idatzi du, eta atal bat –luzeena– eskaini dio ondare-elementuen errentamenduek PFEZn duten zerga-tratamenduari buruz, beste bat BEZean duen tratamenduari eta hirugarren atal bat Ondare-eskualdatzeen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zergan duen eraginari buruz.

Lanak ikuspegi oso didaktikoa du, eta hiru zergei buruzko adibide praktiko ugari eta arauaren benetako interpretazioari buruzko erreferentziak jasotzen ditu administrazio-doktrinak ebatzitzeko jakineko kasuetan. Horrez gain, lurralde-bereiztasun batzuk identifikatzen ditu, oso gutxi, arlo hori arautzen duen foru-araudian.

apartado de Procedimientos, se hace eco, por un lado, de diversos dictámenes motivados emitidos por la Comisión instando a los estados miembros concretos a que adapten su normativa convenientemente. Entre los siete dictámenes relacionados se incluye referencia a uno de 19 de noviembre de 2015 por el que la Comisión solicita a España que ponga fin al trato fiscal discriminatorio de las entidades extranjeras sin fines lucrativos y sus contribuyentes.

Por otra parte, es objeto de un breve comentario un recurso de la Comisión ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea contra Alemania por no modificar las normas del IVA aplicables a las agencias de viajes y se incluye también una breve reseña de dos sentencias del Tribunal de Justicia de la UE.

Por último, en el apartado final de Informes y Publicaciones sobre Fiscalidad en la Unión Europea se relaciona una serie de documentos de interés indicando las correspondientes direcciones de acceso.

La Sección de "Estudios y Colaboraciones" se compone en esta ocasión de cuatro artículos. La actividad de arrendamiento de elementos patrimoniales y, en particular de arrendamiento de inmuebles tiene una repercusión tributaria múltiple, que abarca a varias figuras impositivas. En el primer artículo de la revista, su autor, Javier Armentia, trata sobre esta repercusión, dedicando un capítulo –el más extenso– al tratamiento fiscal de los arrendamientos de elementos patrimoniales en el IRPF, otro a su tratamiento en el IVA y un tercero a su incidencia en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El trabajo tiene un enfoque sumamente didáctico, incorporando en relación con los tres impuestos numerosos ejemplos prácticos y referencias a la interpretación efectiva de la norma en casos concretos resueltos por la doctrina administrativa. Adicionalmente, identifica algunas peculiaridades territoriales, mínimas, en la normativa foral que regula esta materia.

Bigarren lana, "Kontzertu Ekonomikoaren Lotura Puntuak: Ohiko Bizilekua eta Zerga Egoitza" izenburu duenak, Elena Saralegui Bizkaiko Foru Ogasuneko teknikaria du egile. Bere lana, Kontzertu Ekonomikoaren lotura-puntuen azterketa orokorrean kokatuta dago.

Horien arabera banatzen dira zerga-eskumen arauemaille, ordainarazle eta ikuskatzaileak Euskal Autonomia Erkidegoaren eta Espainiaren artean, itundutako zerga bakoitzari buruzkoak, eta lurralde erkidearen eta foru-lurraldearen arteko eskumenak mugatzen dituzten bi lotura-puntu adierazgarrienetan jartzen du arreta: pertsona fisikoen ohiko bizilekuan eta pertsona juridikoen zerga-egoitzan.

Kontzertu Ekonomikoaren jatorriari eta izaera juridikoari buruzko sarrera labur baten ondoren, ohiko bizilekua eta zerga-egoitza zehazteko kontuan hartzen diren irizpideak jorratuko dira, erreferentziazko araudiaren azterketa osoarekin, batetik, ohiko bizilekuarena pertsona fisikoen zuzeneko zergapetzean (PFEZ, ODZ eta Ondarearena) eta, bestetik, pertsona juridikoen zerga-egoitzarena (SZ eta BEZa).

Esparru horretako zerga-administrazioen arteko gatazka-kopuru handiak bultzatzen du egileak dagoen administrazio-doktrina zabala -Kontzertu Ekonomikoaren Arbitraje Batzordearen kontsultak eta akordioak zergadunen helbideratzearen gaineko gatazkei buruz eta FAEaren ebazpenei buruz- eta kontu horren inguruko jurisprudentzia-erabakiak berrikustera.

Elena Saraleguik ondorioen atal batekin amaitu du artikulua. Atal horretan arreta berezia jarri du, lan-arrazoiengatik pertsona fisikoen artean gero eta ohikoagoa den mugikortasun geografikoaren babesean eta pertsona juridikoen gero eta antolakuntza-egitura konplexuagoen babesean sortutako gero eta auzi-kopuru handiagoan, izan ere, behin eta berriz zailtzen dute administrazio-kudeaketaren eta negozioen zuzendaritzaren benetako kokapena zehaztea, batzuetan, "deabruzko proba" bihurtzen dutena. Azkenik,

El segundo, bajo el título "Puntos de Conexión del Concierto Económico: Residencia Habitual y Domicilio Fiscal" tiene por autora a Elena Saralegui, Técnica de la Hacienda Foral de Bizkaia.

Su trabajo, enmarcado en un análisis general de los puntos de conexión del Concierto Económico, en virtud de los cuales se distribuyen las competencias tributarias normativas, exaccionadoras e inspectoras entre el País Vasco y el Estado, relativas a cada uno de los tributos concertados, pone el foco en los dos puntos de conexión concretos más representativos de la delimitación competencial entre territorio común y territorio foral: la residencia habitual de las personas físicas y el domicilio fiscal de las personas jurídicas.

Tras una breve introducción sobre el origen y naturaleza jurídica del Concierto Económico, se abordan los criterios contenidos en éste para determinar la residencia habitual y el domicilio fiscal, con un completo análisis de la normativa referente, por un lado, a la residencia habitual en la imposición directa de las personas físicas (IRPF, ISD y Patrimonio) y por otro, al domicilio fiscal de las personas jurídicas (IS e IVA).

El elevado número de conflictos entre Administraciones tributarias en este ámbito motiva a la autora la revisión de la amplia doctrina administrativa existente –consultas, acuerdos de la Junta Arbitral del Concierto Económico respecto a conflictos sobre la domiciliación de los contribuyentes y resoluciones del TEAF– y de los pronunciamientos jurisprudenciales al respecto.

Elena Saralegui cierra el artículo con un apartado de conclusiones en el que pone el énfasis en la creciente litigiosidad generada al calor de una movilidad geográfica de las personas físicas cada vez más habitual por razones laborales, y de unas estructuras organizativas de las personas jurídicas cada vez más complejas, que de manera recurrente dificultan la determinación de la localización efectiva de la gestión administrativa y la dirección de los negocios y que, en ocasiones la convierten en

balorazio positiboa egin du gatazkak ebazteko prozedurei buruz, deskribatutako testuinguruan Arbitraje Batzordeak duen protagonismoa nabarmenduz.

"Euskal Autonomia Erkidegoko Kontzertu Ekonomikoan aurreikusitako Arbitraje Batzordea 2008an bere ibilbidea egiten hasi zenetik dezente denbora igaro da. Denbora horretan agerian geratu da argitasuna falta duten eta jarraitu beharreko prozedurari eragiten dion arloan ebatzi gabe dauden hainbat kontu daudela." Modu horretan hasi zuen bere artikulua, Zergak aldizkari honetako hirugarrena, Idoia Zapirain Gipuzkoako Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Saileko Teknikariak. Haren lanaren xedea, sarreran adierazitakoaren arabera, Arbitraje Batzordearen funtzionamendu-, antolamendu- eta prozedura-arauak arautzen dituen Erregelamenduko bi artikuluren aplikazioari dagokionez gatazkatuak izaten ari diren zenbait alderdi aztertzea da, hain zuzen ere, 15. artikulua (Gatazkaren planteamenduaren eta ondorioen jakinarazpena) eta 18. artikulua (Ebazpenak jakinaraztea eta egikaritzea).

Gatazkaren planteamenduaren ondorioei dagokienez, jarduketak gelditzearekin eta aginduaren balizko etetearekin lotuta, araudi aplikagarria eta kontuan izan beharreko administrazio- eta jurisprudentzia-doktrina berrikusi ondoren, egileak hauxe uste du: "zenbait konturen inguruan ez da ikusten erabaki-lerro argirik eta, horren ondorioz, zerga-administrazioek, segurtasun juridikoa eta interes publikoaren babesa printzipioek gidatuta, zergapekoei kalte egin diezaieketen jarduketak egitea ekar dezakete (praktikan horretan ari dira), esaterako, zergaren arauditik eratorritako itzulketetan atzerapena izatea, edo agindua eteteko joera duten aldi baterako likidazioak egitea, hori ez eginez gero Ogasun Publikoak kalteak izateko arriskuari buruzko zalantzarik txikiena dagoen kasuetan."

"una prueba diabólica". Reconoce finalmente con una valoración positiva los procedimientos de resolución de conflictos, destacando el protagonismo que en el contexto descrito desempeña de la Junta Arbitral.

"Desde que la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco comenzó su andadura, allá por el año 2008, ha pasado ya un cierto tiempo que ha servido para poner de manifiesto la existencia de ciertas cuestiones faltas de claridad y pendientes de resolver en lo que afecta al procedimiento a seguir frente a la misma." De esta manera introduce su artículo, el tercero de este número de Zergak, Idoia Zapirain, Técnica del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa. El objeto de su trabajo, según expresa en la introducción se centra en analizar algunos aspectos que en la práctica vienen resultando conflictivos en relación con la aplicación de dos de los artículos del Reglamento regulador de las normas de funcionamiento, organización y procedimiento de la Junta Arbitral, en concreto, en relación con sus artículos 15 (Notificación del planteamiento del conflicto y efectos) y 18 (Notificación y ejecución de las resoluciones).

Respecto a los efectos del planteamiento del conflicto en relación con la paralización de actuaciones y la eventual interrupción de la prescripción, tras revisar la normativa aplicable y la Doctrina administrativa y jurisprudencial a tener en cuenta, considera la autora que "existen cuestiones sobre las que no se aprecia una línea clara de pronunciamiento y que, por tanto, pueden llevar (y en la práctica lo están haciendo) a que las Administraciones tributarias, guiadas por principios tales como el de seguridad jurídica y el de protección del interés público, realicen actuaciones que perjudiquen a los obligados tributarios, tales como la demora en la realización de devoluciones derivadas de la normativa del tributo, o la práctica de liquidaciones provisionales tendentes a interrumpir la prescripción, en aquellos casos en los que existe la mínima duda de que de no hacerlo pueda resultar perjudicada la Hacienda Pública."

Eta, azkenik, bere artikuluko funtsezko bigarren kontuari dagokionez, hau da, Arbitraje Batzordearen ebazpenak egikaritzeari dagokionez, ebazpenak betetzen ez diren kasuetan jarraitu beharreko bidea zehaztea alderdi irekia eta ebatzi gabekoa dela uste du, eta arau-ikuspegitik erantzun bat ematea aholkatzen dio.

Azterketa eta Kolaborazioen atalari Juan Calvo Vérgexsinatutakoartikulubatekematendioamaiera. Juan Calvo Vérgex Finantza- eta zerga-zuzenbideko irakaslea da Extremadurako Unibertsitatean, eta aldizkariaren ohiko kolaboratzailea. Aldizkarian, lurralde erkideko zerga-esparru arauemailearen ikuspegitik jorratzen du honako gai hau: "Bigarren mailako doikuntza egitea eragiketa lotuen esparruan".

Eragiketa lotuen esparruan, egileak adierazitakoaren arabera, kalkulaturako merkatuko balio arruntaren eta lotutako alderdien artean adostutako eragiketaren balioaren arteko aldearen ondoriozko errenta zerga-ikuspegitik kalifikatzean zehazten da aipaturiko doikuntza.

Artikuluko sei atalak egilearen dokumentazio hautatuaren sakontasunarekin, babesarekin eta erreferentziekin jorratzen dira, honako laburpen honen arabera:

I. Sarrera.

II. Adostutako balioaren eta merkatuko balioaren arteko aldearen ondorioz transferitutako errenten tratamendua.

III.- Bigarren mailako doikuntza tratatzeko aukera ematen duten ikuspegi azterketa.

IV. Auzitegi Nazionalaren 2009ko irailaren 21eko Epaiari buruzko aipamen laburra.

V. 2014ko maiatzaren 27ko AGS epaiaren garrantzia.

VI. Bigarren mailako doikuntza egitea azaroaren 27ko 27/2014 Lege berrian.

Y por último, respecto a la segunda cuestión fundamental de su artículo, relativa a la ejecución de las resoluciones de la Junta Arbitral, considera que la determinación del cauce a seguir en supuestos de incumplimiento de las resoluciones es un aspecto abierto y pendiente de resolver, al que aconseja dar una respuesta desde el ámbito normativo.

Cierra la sección de Estudios y Colaboraciones un artículo firmado por Juan Calvo Vérgex, profesor de Derecho Financiero y tributario en la Universidad de Extremadura y colaborador habitual de la revista en el que aborda, desde la perspectiva del marco normativo tributario de territorio común, "La práctica del ajuste secundario en el marco de las operaciones vinculadas".

En el ámbito de las operaciones vinculadas, el referido ajuste se concreta, según indica el autor, en calificar fiscalmente aquella renta que resulte de la diferencia que existiera entre el valor normal de mercado que hubiese sido calculado y el valor de la operación que las partes vinculadas hubieren convenido.

Los seis apartados en que se estructura el artículo se abordan con la profundidad y el apoyo y referencias a una selecta documentación propios de este autor, según el siguiente sumario:

I. Introducción.

II. Tratamiento de las rentas que se transfieren como consecuencia de la diferencia entre el valor convenido y el de mercado.

III. Análisis de las distintas perspectivas desde las que puede ser tratado el ajuste secundario.

IV. Breve referencia a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de septiembre de 2009.

V. la trascendencia de la STS de 27 de mayo de 2014.

VI. La práctica del ajuste secundario en la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

“Erreferentziak” atala bost azpiataletan dago egituratuta ale honetan:

1) Lehenengoan, “Intereseko dokumentuak” izenekoan, sei erreferentzia hautatu dira, bost lehenak nola edo hala zerga-iruzurraren kontrako borrokarekin lotutakoak. Lehenik eta behin, “EAEko Ezkutuko Ekonomia eta Zerga Iruzurra” txostena, Ignacio Zubirik –Ogasun Publikoko katedraduna-, Javier Fernández-Machok –Ekonometriako katedraduna- eta M. Carmen Gallastegui –Teoria Ekonomikoko katedraduna- egindakoa. Euskal Herriko Unibertsitateko Ekonomia Publikoko Institutukoak dira hirurak. Aldizkarian jasota daude Txostenaren sarrerako lehen puntua eta azken ondorioak, eta dokumentu osoa eskuratzeko esteka ere jarrita dago.

Hautatutako hurrengo bi dokumentuak zerga-iruzurraren kontrako batzordearekin lotuta daude. Batzorde horretan Foru Aldundiek eta Eusko Jaurilaritzak 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, urte horretan iruzur fiskalaren kontrako borrokarako plan bateratuak izan zituen emaitzak biltzen ditu, eta bigarrenak, Euskal Autonomia Erkidegoko iruzur fiskalaren kontrako borrokarako plan bateratuak, 2016. urteko irizpide orokorrak eta egin beharreko jardura bateratuak aurkezten ditu. Zergak aldizkariaren zenbaki honetan bi dokumentuon hitzaurrea eta dokumentuak osotasunean irakurtzeko bi esteka jaso ditugu.

Interesgarritzat jo dugun laugarren dokumentuak lotura handia du Iruzuraren kontrako Borrokako 2016ko Plan Bateratuarekin, Plan horretan nabarmendutako prebentziozko jarduketetako baten inspirazio-iturri izan delako, hain zuzen ere, “eskudirua maneiatzeko orduan intentsiboak diren jakineko jardura-sektoreetan kutxa erregistratzaileak kontrolatzeko sistemak ezartzeko aukera ematen duen urte anitzeko

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 seis referencias, las cinco primeras vinculadas de alguna manera con la lucha contra el fraude fiscal. En primer lugar, el Informe “Economía Sumergida y Fraude Fiscal en la C. A. de Euskadi” elaborado por Ignacio Zubiri –catedrático de Hacienda Pública-, Javier Fernández-Macho –catedrático de Econometría- y M. Carmen Gallastegui –catedrática de Teoría Económica-, todos ellos del Instituto de Economía Pública de la Universidad del País Vasco. Se reproducen en la revista el primer punto de la introducción del Informe, que resume el contenido del mismo, y las conclusiones finales y se incluye además un enlace de acceso al documento íntegro.

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 2015, que computa los resultados de las actuaciones del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal realizadas durante ese año 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 2016. 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 cuarto documento que hemos considerado de interés, está muy relacionado con el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude 2016, al haber sido una de las fuentes en la que se ha inspirado una de las actuaciones preventivas que se destacan en dicho Plan, como es la puesta en marcha un “proyecto plurianual que permita la implantación de sistemas de control de las cajas registradoras en determinados sectores de actividad que son

proiektua". ELGEren azterketa da: "Salmenten ezabatze elektronikoa: zerga-sarrerentzako mehatxua". Hori ere dagokion estekaren bidez eskura daiteke.

ELGEren BEPS proiektua nazioarteko eta erkidegoko politika fiskalen eta zerga-politiken definizioan gaur egun betetzen ari den erreferentziazko zeregina kontuan hartuta, egokitzat jo da ELGEk argitaratutako bi dokumentuak eskuratzeko estekak txertatzea:

ELGE (2015), Argibide-oharra, ELGE/G20 Proiektua, Zerga Oinarriaren Higaduraren eta Mozkinen Lekualdaketaarena, ELGE. <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>

ELGE/G20 Proiektua, Zerga Oinarriaren Higaduraren eta Mozkinen Lekualdaketaari buruzkoa. Azken txostenak, 2015. Laburpenak: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

Azkenik, editorial honetako lehen lerroetan aurreratu den moduan, Konstituzio Auzitegiaren 2016ko ekainaren 23ko Epairako esteka bat sartu da (3443/2010 Errek.), "Kontzertu Ekonomikoaren blindajea" deiturikoari buruzkoa. Epaiaren arabera, Errioxako AEko Gobernu Kontseiluak, Errioxako Parlamentuak, Gaztela eta Leongo AEko Gobernu Kontseiluak eta Gaztela eta Leongo Gorteek ezarritako konstituzio-kontrakotasuneko errekurtsioetan, Konstituzio Auzitegiaren eta Botere Judizialaren lege organikoak aldatzen dituzten 1/2010 Lege Organikoko 1. eta 2. artikuluko eta xedapen gehigarri bakarra ez direla konstituzioaren kontraktoak 3 d) oinarri juridikoaren baldintzetan interpretatuta. Gainerakoan errekurtsioa ez da ontzat hartu:

2) Bigarren atala, «EZKO kontsultak» izenekoak, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak jakinarazi dituen zergei buruzko kontsultak biltzeko gunea da, maiatzaren 30eko 3/1989 Legeak, Zerga Bateratze, Koordinazio eta Elkarlanari buruzkoak, 3/1989 Legeko 14. artikuluko xedapenei jarraituz: "Lurralde historikoetako zerga-administrazioek darabiltzaten irizpideen

intensivos en el manejo de dinero en efectivo". Se trata del estudio de la OCDE "Supresión electrónica de ventas: una amenaza para los ingresos fiscales" al que también se puede acceder a través del correspondiente enlace.

Por el papel de referente que actualmente está desempeñando el Proyecto BEPS de la OCDE en la definición de las políticas fiscales y tributarias internacionales y comunitarias, se ha considerado oportuno incluir los enlaces de acceso a dos documentos publicados por la OCDE:

OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>

Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015. Resúmenes: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

Por último, tal como ya se ha anticipado en las primeras líneas de este editorial, se incluye un enlace a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 23 de junio de 2016 (Rec. 3443/2010), referente al llamado "blindaje del Concierto Económico", por la que declara, en recursos de inconstitucionalidad interpuestos por el Consejo de Gobierno de la CA de La Rioja, el Parlamento de La Rioja, el Consejo de Gobierno de la CA Castilla y León; y las Cortes de Castilla y León que los arts. 1 y 2, así como la disposición adicional única, todo ellos de la Ley Orgánica 1/2010, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, no son inconstitucionales interpretados en los términos del fundamento jurídico 3 d), desestimando el recurso en todo lo demás:

2) El segundo apartado, el de "Consultas OCTE", abre un espacio destinado a recoger consultas tributarias que han sido informadas por el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, según dispone el artículo 14 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal: "A los efectos de conseguir la coordinación de los criterios que se sustentan

koordinazioa lortzeari begira, kontsulta lotesleak Zerga Koordinaziorako Organoaren txostenaren ondoren argituko dira ...".

Zergak aldizkariaren ale honetan zortzi kontsulta hautatu dira. Kontsulta horien erantzuna oso osorik jaso da, eta honako gai hauek jorratu dira:

Kontsultaren arrazoia
BEZa – BEZaren zerga-tasa orokorra aplikatuko zaie Herri Administrazioak kontratatu eta abeltzaintza-ustiapenei emateko albaitaritza-zerbitzuei.
ODZ – Araban bizi diren osaba-osabek kontsulta-egileari oinordetza-ituna ematea, Bizkaiko forua aplikatu behar zaiona. ODZren ondoriozko zergak ordaintzea.
PFEZ - Mantenu eta joan-etorriengatik enplegu-emailearengandik jasotako diru-kopuruen eta enplegatuen esku erabilera pribaturako ibilgailu bat jartzearen trataera fiskala
BEZa- Ur Mankomunitateak barne hartzen dituen udalei emandako ur-homidurako eta hondakin-uren eta euri-uren saneamenduko zerbitzuak BEZari atxikitzea (Mankomunitateak berak sortutako sozietate baten bidez).
BEZ – Upategi baten eraikuntza, beste enpresa batek fabrikatu eta upategiaren sustatzaileari saldutako makineria kokatzeko. BEZaren ondorioetarako subjektu pasiboa alderantzikatzeko araua aplikatzeko baldintzak.
BEZa – Sozietate publiko batek Administrazioari – hezkuntza-zerbitzuak emateko azpikontrataturako erakunde baten bidez- emandako prestakuntza-zerbitzuak BEZari atxikitzea, kudeaketa-gomendioak betez.
PFEZ – Gizarte Segurantzaren arautzen duen araudian aurreikusitako seme-alaben zaintzagatiko prestazio jakin batzuk salbuestea PFEZn. (Minbizia edo beste gaixotasun larriren bat dutenek adingabeak zaintzen dituztenean, eta luzaroan ospitaleratzea behar dutenean).
SZ-BEZa – Zerga-, kontabilitate- eta lan-aholkularitza bat beste aholkularitza batek xurgatzea: i) eskuratutako negozio-unitatearen merkataritza-funtsaren deprezazioaren eta / edo amortizazioaren zerga-tratamendua SZn eta ii) negozio-unitate horren transmisio-eragiketara BEZari atxikitzea / ez atxikitzea.

3) Kontzertu Ekonomikoaren III. kapituluko 2. atalean Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeak Batzordeari esleitutako eginkizunen artean dago "Kontzertu Ekonomiko honetan aipatutako lotura-puntuen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea". Beraz, kontsulta horiek

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

Asunto objeto de la consulta
IVA – aplicación del tipo impositivo general del IVA a los servicios veterinarios contratados por la Administración Pública para su prestación a explotaciones ganaderas.
ISD – Otorgamiento a favor de la persona consultante por parte de sus tíos (residentes en Alava) de un pacto sucesorio al que resulta de aplicación el fuero de Bizkaia. Tributación a efectos del ISD.
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
IVA – Sujeción al IVA de los servicios de abastecimiento de aguas y de saneamiento de aguas residuales y pluviales prestados por la Mancomunidad de Aguas a los distintos Ayuntamientos que la constituyen (a través de una sociedad creada por la propia Mancomunidad).
IVA – Construcción de una bodega en la que se instalará determinada maquinaria fabricada y vendida a la promotora de la bodega por empresa distinta. Condiciones para la aplicación de la regla de inversión de sujeto pasivo a efectos del IVA.
IVA – Sujeción al IVA de los servicios de formación prestados a la Administración por sociedad pública –a través de una entidad subcontratada para la prestación de los servicios educativos–, en virtud de encomiendas de gestión.
IRPF – Exención en el IRPF de determinadas prestaciones por el cuidado de hijos previstas en la normativa reguladora de la Seguridad Social. (Cuidado de menores a cargo afectados por cáncer u otra enfermedad grave, que requiera ingreso hospitalario de larga duración).
IS-IVA – Absorción de una asesoría fiscal, contable y laboral por parte de otra asesoría: i) tratamiento fiscal en el IS de la depreciación y/o amortización del fondo de comercio de la unidad de negocio adquirida y ii) sujeción/no sujeción al IVA de la operación de transmisión de dicha unidad de negocio.

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

Estatuko Administrazioak eta Euskal Autonomia Erkidegoko erakunde eskudunek adostutako erabakien bidez ebazten dira, Batzordean alde biak ordezkaturata baitaude. Bada, Kontzertu Ekonomikoaren 63. artikuluko ezarritakoaren arabera, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzen Batzordea Estatuko Administrazioaren, Eusko Jaurilaritzaren eta hiru foru-aldundien ordezkariak osatzen dute.

“Erreferentziak” atal barruko azpiatal honetan Kontzertu Ekonomikoaren lotura-puntuen aplikazioari buruz egindako zazpi kontsultari emandako ebazpenen testuak daude jasota, horietan zehazki eragindako agenteen nortasun-datuak ezabatuta. Kontsultak honako gai hauei buruzkoak dira:

Kontsultaren arrazoia
SZ. Erkidegoko araudiari eta foru-araudiari atxikitako sozietateek eratutako zerga-taldea. Erregimen horren erregulazioan 2015etik aurrera egindako arau-aldaketan zerga-finkapenaren perimetro berria.
SZ – i) Merkataritza-talde baten egitura aldatzeko eragiketak, zerga-finkapeneko talde baten sozietate nagusian pertsona fisiko batek diruzkoa ez den modu batean egindako kapital-handitzearen bidez. SZL zerga-finkapeneko erregimen berezian sartzea. ii) Aplikatu gabeko zerga-kredituen egoera, foru-lurraldean kokatutako beste sozietate bat xurgatze aldera.
BEZa – Elektrizitate-ekoizle baten “subjektu ordezkariak” energia elektrikoaren handitzeko merkatuan egindako jardueraren (Merkatu Elektrikoko Operadorearen –OMIE- bidez) tratamendua BEZaren ondorioetarako. Ordezkaritza gisa egiten den jardura BEZaren ondorioetarako ondasunak entregatzea edo zerbitzuak ematea den eta aplikatu beharreko lotura-puntua zein izango litzatekeen kontsultatu da, Kontzertu Ekonomikoko 28. artikuluko baldintzetan eragiketak egiteko lekua zehazte aldera.
PFEZ - Foru-lurraldean egoitza duen enpresak erkidegoko lurraldean bizi den enplegatu baten aldeko mediku-asegurua estaltzeko aseguru-etxeei ordaindutako primen tratamendua PFEZn. Lurralde erkideko PFEZren araudian aurreikusitako salbuespenaren aplikazioa. (Antzeko hiru kontsulta)
PFEZ – Pertsona fisikoaren ohiko bizileku-aldaketa, foru-lurraldetik lurralde erkidera. Aitorpena Foru Aldundi batean aurkeztutako aurreko ekitaldietako ondare-galerak lurralde erkidean aurkeztuko den PFEZ aitorpenean konpentsatzeko aukera.

presente *Concierto Económico*”. Este tipo de consultas son por tanto resueltas de manera consensuada entre la Administración del Estado y las instituciones competentes del País Vasco, al estar ambas partes representadas en esta Comisión. Tal como se regula en el artículo 63 del Concierto, componen la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa representantes de la Administración del Estado, del Gobierno Vasco y de las tres Diputaciones Forales.

En este apartado de la sección de “Referencias” se incluye el texto de la resolución de siete consultas 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, las consultas versan sobre las siguientes cuestiones:

Asunto objeto de la consulta
IS. Grupo fiscal constituido por sociedades sujetas a normativa común y foral. El nuevo perímetro de consolidación fiscal tras los cambios normativos operados a partir de 2015 en la regulación de este régimen.
IS – i) Operaciones de modificación estructural de un grupo mercantil, mediante la ampliación de capital en la sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal, llevada a cabo de forma no dineraria por una persona física. Acogimiento al régimen especial de consolidación fiscal de la LIS. ii) Situación de los créditos fiscales pendientes de aplicación de cara a la absorción de otra sociedad ubicada en territorio foral.
IVA – Tratamiento, a efectos del IVA, de la actividad realizada en el mercado mayorista de energía eléctrica (a través del Operador del Mercado Eléctrico –OMIE-) por el “sujeto representante” de un productor de electricidad. Se consulta si la actividad como representante constituye una entrega de bienes o una prestación de servicios en relación con el IVA y sobre cuál sería el punto de conexión aplicable, a efectos de determinar el lugar de realización de operaciones en los términos del artículo 28 del Concierto Económico.
IRPF - Tratamiento en el IRPF de las primas satisfechas por empresa domiciliada en territorio foral a entidades aseguradoras para la cobertura de un seguro médico a favor de empleado residente en territorio común. Aplicación de la exención prevista en la normativa del IRPF de territorio común. (Tres consultas similares)
IRPF – Cambio de residencia habitual de persona física, de territorio foral a territorio común. Posibilidad de compensar en la declaración de IRPF que presentará en territorio común, las pérdidas patrimoniales de ejercicios anteriores, en los que presentó declaración del IRPF en una Diputación Foral.

4) Kontzertu Ekonomikoaren III. kapituluko 3. atalak Arbitraje Batzordearen osaera, eginkizunak eta erabakien erregimena arautzen ditu. Batzorde horrek Estatuko Administrazioaren eta forualdundien artean sortzen diren tributuen arloko auziak ebaztea du helburu. Zergak aldizkariaren zenbaki honetako "Erreferentziak" ataleko laugarren sailean, Kontzertu Ekonomikoaren Arbitraje Batzordearen Ebazpenak izenekoan, arbitraje-organo honek 2015. urtean emandako bederatzi akordioaren eta 2016an emandako hamahiru akordioaren argitalpenaren esteka eman dugu, [www.euskadi.eus webgunekoa](http://www.euskadi.eus/webgunekoa).

Taula honetan zerrendatuta daude Zergak aldizkari ale honetan bildutako Arbitraje Batzordearen akordio bakoitza eragin zuten eztabaiden oinarriak.

Eztabaidaren oinarriak
R 18/2015 Administrazio demandatuaren amore ematea, eskumen arauemailea eta ikuskatzailea (SZrekiko, BEZarekiko eta PFEZ eta EEEZ atxikipenak) gatazka sustatzen duen Administrazioari dagokiola onartuz.
R 19/2015 Administrazio eskuduna zehaztea Europar Batasuneko Estatu Kideetako zergapekoentzako aukerako erregimenean, EEEZn araututakoan, sartzeko eskaera izapidetzeko.
R 20/2015 Administrazio eskuduna zehaztea Europar Batasuneko Estatu Kideetako zergapekoentzako aukerako erregimenean sartzeko eskaera izapidetzeko, EEEZn araututakoan.
R 21/2015 Administrazio demandatua ez da eskuduna BEZari buruzko egiaztatze-jarduketak egiteko, Kontzertu Ekonomikoaren arabera ez duelako eskumen ikuskatzailea.
R 22/2015 BEZa salbuesteko eskumena. Inportazioen BEZaren saldoen itzulketa
R 23/2015 eta R 24/2015. Ohiko bizilekua zehaztea
R 25/2015 Pertsona juridikoen zerga-egoitza zehaztearen inguruan demandatutako Administrazioaren amore ematea.
R 26/2015 Erakundearen zerga-egoitzaren aldaketaren jatorria, egoitzaren lurralde erkidetik foru-lurralderako benetako lekualdaketa ez delako gertatu.
R 1/2016 eta R 2/2016. Sozietatearen egoitza fiskala (energia eolikoa) ez dago azpiegitura eolikoak dauden tokian, enpresaren administrazio-kudeaketa eta zuzendaritza zentralizatzen diren tokian baizik.

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 Económico", incluye los enlaces de acceso a la publicación, en la página web www.euskadi.eus, de nueve acuerdos dictados por ese órgano arbitral en 2015 y trece acuerdos dictados en 2016.

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
R 18/2015. Allanamiento de la Administración demandada, aceptando que la competencia normativa e inspectora (respecto al IS, IVA y retenciones IRPF e IRNR) corresponde a la Administración promotora del conflicto.
R 19/2015. Determinación de la Administración competente para tramitar la solicitud de acogerse al régimen opcional para contribuyentes de Estados Miembros de la Unión Europea, regulado en el IRNR.
R 20/2015. Determinación de la Administración competente para tramitar la solicitud de acogerse al régimen opcional para contribuyentes de Estados Miembros de la Unión Europea, regulado en el IRNR.
R 21/2015. La Administración demandada no es competente para efectuar actuaciones de comprobación relativas al IVA al no ostentar la competencia inspectora de acuerdo con el Concierto Económico.
R 22/2015. Competencia para la exacción del IVA. Devolución saldos IVA - importaciones
R 23/2015 y R 24/2015. Determinación de la residencia habitual
R 25/2015. Allanamiento de la Administración demandada en relación con la determinación del domicilio fiscal de personas jurídicas
R 26/2015. Procedencia de la rectificación del domicilio fiscal de la entidad, por no haberse producido un traslado real del domicilio de territorio común a territorio foral.
R 1/2016 y R 2/2016. El domicilio fiscal de la sociedad (energía eólica) no se encuentra donde se localizan las infraestructuras eólicas, sino donde se centraliza la gestión administrativa y la dirección de la empresa.

R 3/2016 eta R 6/2016. Administrazio eskudunaren zehaztapena BEZa salbuesteko Kontzertu Ekonomikoko 27. eta 43. artikuluetan jasotako arauak aplikatuz egin behar da. Arau horien artean ez dago ez jakinaraztearen ondoriozko egoitza fiskalaren aldaketaren eraginkortasun-ezaren klausularik.

R 4/2016 Sozietatearen egoitza fiskala (energia eolikoa) ez dago azpiegitura eolikoak dauden tokian, enpresaren administrazio-kudeaketa eta zuzendaritza zentralizatzen diren tokian baizik. Alderdi baten amore ematea AGk antzeko gatazka batean emandako epaiarekin bat etortzeagatik.

R 5/2016 ABEE baten egoitza fiskala zehaztea.

R 7/2016 Administrazio eskudunaren zehaztapena Sozietateen gaineko Zerga salbuesteko Kontzertu Ekonomikoko 14., 15. eta 43. artikuluetan jasotako arauak aplikatuz egin behar da. Arau horien artean ez dago ez jakinaraztearen ondoriozko egoitza fiskalaren aldaketaren eraginkortasun-ezaren klausularik.

R 8/2016 eta R 10/2016. Pertsona juridikoen egoitza fiskalaren zehaztapena.

R 9/2016 Pertsona fisikoen egoitza fiskalaren aldaketa.

R 11/2016 Kapital higiezinaren BEZa eta atxikipenak salbuesteko eskumena. Administrazio demandatuak behar ez bezala jasotako diru-sarrerak gatazkaren Administrazio sustatzailari itzultzea.

R 12/2016 27 espedienteren metaketa. Sozietatearen egoitza fiskala (energia eolikoa) ez dago azpiegitura eolikoak dauden tokian, enpresaren administrazio-kudeaketa eta zuzendaritza zentralizatzen diren tokian baizik. Alderdi baten amore ematea AGk antzeko gatazka batean emandako epaiarekin bat etortzeagatik.

R 13/2016 Funtseko kontua: Nafarroan egindako eragiketak lurralde erkidean egindakotzat konputatzen dira. Gatazka ez onartzea: bat etortzea –AGren epaiarekin bat etorri- gatazkaren sustatzaila den AKEBren parte batek soilik (euskal ordezkariak) proposatu du.

R 3/2016 y R 6/2016. La determinación de la Administración competente para la exacción del IVA debe realizarse mediante la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico, entre las que no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal por su falta de notificación.

R 4/2016. El domicilio fiscal de la sociedad (energía eólica) no se encuentra donde se localizan las infraestructuras eólicas, sino donde se centraliza la gestión administrativa y la dirección de la empresa. Allanamiento de una de las partes por coherencia con fallo del TS en conflicto similar.

R 5/2016. Determinación del domicilio fiscal de una UTE

R 7/2016. La determinación de la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre Sociedades debe realizarse mediante la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 14, 15 y 43 del Concierto Económico, entre las que no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal por su falta de notificación.

R 8/2016 y R 10/2016. Determinación domicilio fiscal personas jurídicas

R 9/2016. Cambio domicilio fiscal personas físicas

R 11/2016. Competencia para la exacción del IVA y las retenciones de capital inmobiliario. Devolución a la Administración promotora del conflicto de los importes ingresados indebidamente por la Administración demandada.

R 12/2016. Acumulación de 27 expedientes. El domicilio fiscal de la sociedad (energía eólica) no se encuentra donde se localizan las infraestructuras eólicas, sino donde se centraliza la gestión administrativa y la dirección de la empresa. Allanamiento de una de las partes por coherencia con fallo del TS en conflicto similar

R 13/2016. Cuestión de fondo: las operaciones realizadas en Navarra se computan como realizadas en tc. Inadmisión del conflicto: el allanamiento –en coherencia con Sentencia del TS- ha sido propuesto solo por una parte (la representación vasca) de la CCEN, promotora del conflicto.

5) "Estatistikak" atalak, Igor Guinea Palacios, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Saileko Diru-sarrerak Kudeatzeko eta Bilketa Aztertzeo Zerbitzuko teknikariak egindakoak, gai hauek jaso ditu Zergak aldizkariaren zenbaki honetan: i) Foru Aldundiek zergaitunduen bidez egindako bilketari buruzko informazioa, 2015eko itxierari dagokiona (12.612,6 milioi euroko erregistratutako bilketa, 2014an kontabilizatua baino % 2,4 handiagoa eta aurrekontuetan aurreikusitakoa baino zerbait txikiagoa) eta ii) 2016ko lehen lauhilekoan zerga itunduen bidez egindako bilketaren eboluzioari buruzko informazioa (-% 0,3 aurreko urteko aldi berarekin alderatuta), ekitaldiari buruzko

5) 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: i) información sobre la recaudación por tributos concertados de las Diputaciones Forales correspondiente al cierre de 2015 (12.612,6 millones de euros de recaudación registrada que suponen un incremento del 2,4% sobre la recaudación contabilizada en 2014, cifra algo inferior a las previsiones presupuestarias) y ii) información sobre la evolución de la recaudación por tributos concertados en el

pronostiko sendoa egiteko nahikoa ez den aldia izan arren.

Aldizkariaren bukaerako "Zerga Araudia" atalean, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Saileko Zerga Administrazioako Zuzendaritzak egindako hileko buletinetan sartzeko helbidea daukaze. Hilabetekari horietan batzen da forualduniek argitaratutako tributu-araudiaren laburpena (ALHAO, BAO eta GAO), bai eta Eusko Jaurlaritzak (EHAA), Nafarroako Foru Erkidegoak (NAO) eta Estatuak (BOE) argitaratutakoen laburpena ere.

Azkenik, foru-zergen gaiari buruzko informazio baliagarria osatzeko interesa duen irakurleari iradokitzen diogu EAEko hiru lurralde historikoen webguneetan xede horretarako jarritako ataletan (www.araba.eus, www.bizkaia.eus, www.gipuzkoa.eus) eta Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Sailaren webgunean sartzeko (www.ogasun.ejgv.euskadi.eus). Horien bidez sar daiteke hiru lurralde historikoen zerga-araudiaren bertsio integratua eskaintzen duen "Foru Zerga Kodea" aplikazioan. Halaber, Kontzertu Ekonomikoarekin zerikusia duten gaiak ezagutzeko eta gai horietan sakontzeko, Kontzertu Ekonomikoa Sustatu eta Zabaltzeko Ad Concordiam elkarteak sustatutako webgunean sartzea aholkatzen dugu: www.conciertoeconomico.org. Baita Kontzertu Ekonomikoaren Dokumentazio Zentroak eta Foru Ogasunek argitaratutako Ituna Buletin Elektrikoan ere, helbide honetan eskuragarri dagoenean: <http://www.ehu.es/ituna/index.es.html>. Eta Pedro Luis Uriartek Kontzertua zabaltzeko sustatutako webgunean, "Kontzertu Ekonomikoa. Ikuspegi pertsonala" izeneko bere obran sartuta duena: www.elconciertoeconomico.com. Obra gomendagarria da Kontzertua ezagutu nahi dutenentzat. Eta oso baliagarria izango da obra ezagutzen duten baina bere alderdi jakin batzuetan sakondu nahi dutenentzat ere. Tonu irakurterraza eta soila du, eta barne hartzen duen material

primer cuatrimestre de 2016 (-0,3% respecto al mismo periodo del año anterior), periodo aún insuficiente para hacer un pronóstico del ejercicio consistente.

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

Por último, sugerimos al lector interesado en completar la información útil sobre materia tributaria foral, que acceda a los espacios destinados a este fin en las propias páginas web de cada uno de los tres territorios históricos de la CAPV (www.araba.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, 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> y a la página web promovida por Pedro Luis Uriarte, divulgativa del Concierto, que incorpora su obra "El Concierto Económico. Una visión personal" www.elconciertoeconomico.com. Se trata de una obra especialmente recomendable para quienes quieran introducirse en el conocimiento del Concierto, pero también será útil para quienes ya lo conocen y quieren profundizar en aspectos concretos del mismo. Se caracteriza por su redacción en tono desenfadado y fácil

zabalak, irakurleari erakunde honen gaineko edozein zalantza argitzen lagunduko dio.

de leer, y por el extenso y completo material que incorpora y que seguro podrá satisfacer cualquier inquietud del lector sobre esta Institución.