

1-2016

ZERGA

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO

ZERGAK

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

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

2016

ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Juan Miguel Bilbao Garai (Lehendakaria/Presidente)

Miren Itziar Agirre Berriotxo (Zuzendaria/Director)

Teresa Viguri Martínez, José Rubí Cassinello, M^a Victoria Zabala Fernández, Zuriñe Embid Zubiria

ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

José Ramón Martínez Martínez (Eusko Jaurlaritz/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

Telefona/Teléfono: 945/016770 – Faxe/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

octe@euskadi.eus

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

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

Erredatzio Kontseilua beretzat gordetzen du jasotako artikulua argitaratzeko eskubidea, auzer ebaluatzaile anonimo baten edo bat-zuen iritzia ezagutuko duelarik.

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

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

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

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

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

E ditorial

5

A ctualidad Fiscal

Actualidad Álava

23

Actualidad Bizkaia

25

Actualidad Gipuzkoa

53

Actualidad Unión Europea: Informe sobre Fiscalidad de la UE nov/2015-may/2016

64

E studios y Colaboraciones

Tratamiento fiscal de los arrendamientos urbanos.

Javier Armentia Basterra.

Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava.

83

Puntos de conexión del Concierto Económico: residencia habitual y domicilio fiscal.

Elena Saralegui Morales.

Técnico de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia.

103

Algunas cuestiones pendientes de resolver en relación con el procedimiento de la Junta Arbitral del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco

Idoia Zapirain Torrecilla.

Técnico de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

133

La práctica del ajuste secundario en el marco de las operaciones vinculadas

Juan Calvo Vérez.

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

145

R eferencias

DOCUMENTOS DE INTERÉS

- Estudio Economía Sumergida y Fraude Fiscal en la C.A. de Euskadi **181**
- Informe Anual Integrado sobre el fraude fiscal en la CAE 2015. **186**
- Plan conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco 2016. **191**
- Documento OCDE Supresión electrónica de ventas: una amenaza para los ingresos fiscales **195**
- Proyecto BEPS **195**
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 23 de junio de 2016 **195**

CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2015.7.4.2 – IVA: aplicación del tipo impositivo general del IVA a los servicios veterinarios contratados por la Administración Pública para su prestación a explotaciones ganaderas. **197**
- CONSULTA 2015.8.4.1 – ISD: Otorgamiento a favor de la persona consultante por parte de sus tíos (residentes en Álava) de un pacto sucesorio al que resulta de aplicación el fuero de Bizkaia. Tributación a efectos del ISD. **199**
- 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. **203**
- CONSULTA 2015.10.7.1 – 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). **213**
- CONSULTAS 2015.11.4.1, – 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. **224**

- CONSULTAS 2016.1.6.1, – 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.

226

- CONSULTAS 2016.3.4.1 – 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)

230

- CONSULTA 2016.3.4.2 – 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.

234

CONSULTAS COMISIÓN DE COORDINACIÓN Y EVALUACIÓN NORMATIVA

- Consulta 2016.2.3.3 – 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.

239

- Consulta 2016.3.3.1 – 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.

249

- Consulta 2016.3.4.1 – 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.

254

- Consulta 2016.6.4.1, 2 y 3 – 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.

259

- Consulta 2016.6.4.4 – 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.

262

RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

- Resoluciones 18/2015, 19/2015, 20/2015, 21/2015, 22/2015, 23/2015, 24/2015, 25/2015 y 26/2015, y 1/2016, 2/2016, 3/2016, 4/2016, 5/2016, 6/2016, 7/2016, 8/2016, 9/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016 y acumuladas, y 13/2016. Acceso al texto publicado en www.euskadi.eus

265

ESTADÍSTICAS

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

269

Normativa Tributaria

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

281



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 Iruzurari 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 ordeztzen 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 Económicos (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 (LOTC), 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 seihilekoan Luxenburgok izandako presidentetzaren balantze orokor bat egiten da, zerga-politikaren ikuspegitik, eta 2016ko lehen seihilekorako 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 erakunde 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 Lekualdaketarena, ELGE. <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>

ELGE/G20 Proiektua, Zerga Oinarriaren Higaduraren eta Mozkinen Lekualdaketari 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 depreziazioaren 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 ordezkatura 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.

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 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 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 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 ABEE baten egoitza fiskala zehaztea.	R 5/2016. Determinación del domicilio fiscal de una UTE
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 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 eta R 10/2016. Pertsona juridikoen egoitza fiskalaren zehaztapena.	R 8/2016 y R 10/2016. Determinación domicilio fiscal personas jurídicas
R 9/2016 Pertsona fisikoen egoitza fiskalaren aldaketa.	R 9/2016. Cambio domicilio fiscal personas físicas
R 11/2016 Kapital higiezinaren BEZa eta atxikipenak salbuesteko eskumena. Administrazio demandatuak behar ez bezala jasotako diru-sarrerak gatazkaren Administrazio sustatzaileari itzultzea.	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 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 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 Funtseko kontua: Nafarroan egindako eragiketak lurralde erkidean egindakotzat konputatzen dira. Gatazka ez onartzea: bat etortzea –AGren epaiarekin bat etorri- gatazkaren sustatzaile den AKEBren parte batek soilik (euskal ordezkariak) proposatu du.	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 Aztertzeako 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 foru-aldundiek 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.



ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE 10/2015 A 5/2016.

ORDEN FORAL 669/2015, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 23 de noviembre, de modificación de la Orden Foral 517/2014, de 24 de julio, de aprobación del Modelo 230 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de no Residentes: Retenciones e ingresos a cuenta del Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas; Impuesto sobre Sociedades: retenciones e ingresos a cuenta sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. Autoliquidación. (B.O.T.H.A. nº 142 de 4-12-15 (IRPF, INR, IS))

ORDEN FORAL 721/2015, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 10 de diciembre, de modificación 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 150 de 23-12-15 (IRPF))

ORDEN FORAL 722/2015, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 10 de diciembre, de modificación de la Orden Foral 652/2007, de 17 de diciembre, por la que se aprueba el mode-

lo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas así como los diseños físicos y lógicos. (B.O.T.H.A. nº 150 de 23-12-15 (IRPF, IS, INR))

ORDEN FORAL 759/2015, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 17 de diciembre, de modificación de la Orden Foral 770/2014, 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 152 de 30-12-15 (IRPF, IS, INR))

NORMA FORAL 22/2015, de 29 de diciembre, de modificación de la normativa reguladora de determinados impuestos. (B.O.T.H.A. nº 152 de 30-12-15 (IRPF, IS, NF sobre el Régimen Fiscal de las cooperativas, ISD, ITP-AJD, IP, NFGTA, Régimen fiscal fundaciones bancarias, IIVTNU))

DECRETO FORAL 1/2016 del Consejo de Diputados de 12 de enero, de modificación del Decreto Foral 7/2008, de 5 de febrero, que modifica las normas que regularán el alta de las nuevas construcciones en el Catastro Inmobiliario a efectos

del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. (B.O.T.H.A. nº 7 de 20-01-16 (IBI))

DECRETO FORAL 2/2016, del Consejo de Diputados de 12 de enero, que aprueba los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto de Sociedades. (B.O.T.H.A. nº 7 de 20-01-16 (IRPF, IS))

DECRETO FORAL 3/2016, del Consejo de Diputados de 12 de enero, de aprobación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. (B.O.T.H.A. nº 7 de 20-01-16 (IRNR))

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 1/2016, del Consejo de Diputados de 4 de febrero, que adapta a la normativa tributaria alavesa de diversas modificaciones introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. (B.O.T.H.A. nº 17 de 12-02-16 (IVA, Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero))

DECRETO FORAL 18/2016, del Consejo de Diputados de 16 de febrero, que regula para el año 2016 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (B.O.T.H.A. nº 23 de 26-02-16 (IVA))

DECRETO FORAL 19/2016, del Consejo de Diputados, de 16 de febrero, que aprueba los precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. (B.O.T.H.A. nº 23 de 26-02-16 (ITP-AJD, ISD, IEDMT))

DECRETO FORAL 23/2016, del Consejo de Diputados de 1 de marzo, de modificación de diversos Reglamentos tributarios. (B.O.T.H.A. nº 29 de 11-03-16 (IRPF, IS))

DECRETO FORAL 24/2016 del Consejo de Diputados, de 1 de marzo, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y

del Decreto Foral que aprueba las Normas Concretas de Valoración de Bienes Inmuebles de Naturaleza Rústica y Urbana sitos en el Territorio Histórico de Álava. (B.O.T.H.A. nº 19 de 11-03-16 (ITP-AJD, IBI))

ORDEN FORAL 159/2016, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 15 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 2015. (B.O.T.H.A. nº 34 de 23-03-16 (IRP,IP))

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 2/2016, del Consejo de Diputados, de 15 de marzo, que modifica el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 12/1997, de 30 de septiembre, que reguló el Impuesto sobre las Primas de Seguros. (B.O.T.H.A. nº 34 de 23-03-16 (IPS))

ACUERDO 158/2016 del Consejo de Diputados, de 22 de marzo, de aprobación de la Ponencia de Valoración del suelo y de las construcciones de los bienes inmuebles de naturaleza urbana sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Vitoria-Gasteiz. (B.O.T.H.A. nº 42 de 15-04-16 (IBI))

DECRETO FORAL 33/2016, del Consejo de Diputados de 26 de abril, de aprobación de la regulación del precio público por la venta del Manual para la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio. (B.O.T.H.A. nº 50 de 4-05-16. (IRPF, IP))

ORDEN FORAL 273/2016, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 16 de mayo, de delegación en la Directora de Hacienda de determinadas facultades relacionadas con la obtención de información para el embargo. (B.O.T.H.A. nº 59 de 25-05-16 (NFGTA))

DECRETO FORAL 39/2016, del Consejo de Diputados de 17 de mayo, que determina las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2016. (B.O.T.H.A. nº 59 de 25-05-16 (Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al Mecenazgo))

ACUERDO 301/2016, del Consejo de Diputados, de 24 de mayo, de modificación del Acuerdo 158/2016, de 22 de marzo, del Consejo de Diputados, de aprobación definitiva de la Ponencia de valoración de suelo y construcciones de los bienes inmuebles de naturaleza urbana sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, del término municipal de Vitoria-Gasteiz, en la parte relativa a la definición de semisótano del Anexo V. (B.O.T.H.A. nº 63 de 3-06-16 (IBI))

ORDEN FORAL 288/2016, del Consejo de Diputados de 25 de mayo, 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 2015, y de las condiciones generales para su presentación telemática. (B.O.T.H.A. nº 64 de 6-06-16 (IS, INR))

NORMA FORAL 7/2016, de 18 de mayo, de modificación de la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en relación con el arrendamiento de vivienda. (B.O.T.H.A. nº 64 de 6-06-16 (ITPyAJD))

ACTUALIDAD BIZKAIA

PUBLICACIONES DESDE 10/2015 A 5/2016.

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. (BOB nº 194 de 08-10-2015)

Mediante la Orden Foral 2998/2007, de 30 de noviembre, se aprobó el modelo de autoliquidación 213 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que debe utilizarse para declarar el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes.

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 213.

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. (BOB nº 195 de 09-10-2015)

Mediante la Orden Foral 2998/2007, de 30 de noviembre, se aprobó el modelo de autoliquidación 211 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Retención en la adquisición de inmuebles a No Residentes sin establecimiento permanente.

Habiéndose producido novedades normativas en la regulación de este Impuesto, con la apro-

bación 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. (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. (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 nucleoelectrónica. Autoliquidación y pagos fraccionados» y 585 «Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. Autoliquidación y pagos fraccionados». (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 Bizkaia 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 nucleoelectrónica 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 contri-

buyentes 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. (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.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 172/2015, de 24 de noviembre, por el que se modifican diversos Reglamentos tributarios. (BOB nº 230 de 30-11-2015)

El presente Decreto Foral tiene por objeto la modificación de aspectos puntuales del desarrollo reglamentario de los tres principales impuestos directos del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia.

En relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades, se hace necesario adaptar su regulación a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 11 de diciembre de 2014, en el asunto C-678/11, que declaró contraria a la normativa europea la obligación de designar un representante en España a efectos fiscales de los fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea, que desarrollen en España planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española, y de las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro, que operen en España en régimen de libre prestación de servicios. A este fin, se modifican los ar-

tículos 83 y 52 de los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, respectivamente.

Adicionalmente se introducen modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con la finalidad de desarrollar alguna de las disposiciones incorporadas en la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, tras la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 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.

En concreto se regulan las nuevas condiciones para solicitar la devolución en el caso que proceda la exención por reinversión en vivienda habitual a la que se refiere la disposición adicional séptima de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Por último, el presente Decreto Foral modifica el Reglamento Sancionador Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, al objeto de actualizar la cuantía de determinadas sanciones en consonancia con lo dispuesto en el artículo 204 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

DECRETO FORAL NORMATIVO 5/2015, de 24 de noviembre, por el que se modifica la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOB nº 231 de 01-12-2015)

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece, en su artículo 20 en referencia a los grupos fiscales, que en todo caso se aplicará idéntica normativa a la vigente en cada momento en territorio común para la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo.

Respondiendo a la necesidad de adaptar la normativa de este impuesto a la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión

Europea, la aprobación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, introdujo importantes novedades en el perímetro de consolidación de los grupos de sociedades, es decir, en relación a las entidades que deben incluirse en el grupo fiscal de optar por tributar en este régimen especial, que, en consecuencia, resultan ser de obligada inclusión en la normativa fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia.

Mediante el Decreto Foral Normativo 2/2015, de 10 de febrero, que modificó varios Impuestos, se introdujeron en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, aquellas modificaciones que resultaban ser de mayor calado, incorporándose mediante el presente Decreto Foral Normativo otra serie de modificaciones, fundamentalmente de carácter terminológico, pendientes de adaptación.

Tras la modificación normativa son fundamentalmente dos las novedades incorporadas a la configuración del perímetro de consolidación de los grupos fiscales. Por una parte, 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 residentes pero participadas por otra no residente en dicho territorio.

Por otra, la posibilidad de optar por el régimen de consolidación fiscal por parte de todas las entidades, residentes en territorio español, que cumplan los requisitos para ser consideradas dependientes, participadas de forma directa o indirecta por una misma sociedad matriz no residente en territorio español.

Complementando esta segunda posibilidad, la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispuso la equiparación del tratamiento fiscal de los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea una entidad residente en territorio español y sometida a la normativa foral en el Impuesto sobre Sociedades de conformidad con el Concierto Económico con el de los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español.

De manera recíproca, mediante el Decreto Foral Normativo 2/2015, de 10 de febrero, se introdujo una nueva disposición adicional vigesimosegunda en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades en la que se equiparan los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea una entidad residente en territorio español y sometida a la normativa de régimen común en el Impuesto sobre Sociedades con los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español.

En relación al régimen de consolidación fiscal pero con respecto a cuestiones en las que el Concierto Económico no establece la obligatoria adaptación de la normativa foral a la regulación que en cada momento se encuentre establecida en el Estado, es imprescindible que se aprueben a la mayor brevedad posible los puntos de conexión normativo y de inspección a fin de distribuir competencia entre los tres Territorios Históricos en relación con los nuevos grupos fiscales forales, que se hayan creado a partir del 1 de enero de 2015, compuestos exclusivamente por entidades dependientes sometidas a la normativa del Impuesto sobre Sociedades de cualquiera de los tres Territorios Históricos y cuya entidad dominante, bien no residente bien sometida a la normativa de territorio común, quede excluida del perímetro de consolidación. A estos efectos, se establece que ambas competencias vendrán determinadas por la entidad del grupo fiscal con mayor volumen de operaciones realizado en el ejercicio anterior.

Asimismo a efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales en estos supuestos, mediante el presente Decreto Foral Normativo se regula quién va a ser la entidad representante del grupo fiscal y cuál va a ser su alcance y efectos en el régimen de consolidación de estos nuevos grupos.

Adicionalmente resulta imprescindible que con carácter urgente, antes del cierre del ejercicio 2015, se modifique el periodo de referencia temporal para el cálculo del incremento de su patrimonio neto a efectos fiscales para la aplicación de la compensación para fomentar la capitali-

zación empresarial, regulada en el artículo 51 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, así como precisar el tratamiento aplicable en la determinación de la base imponible del grupo fiscal en los casos en los que se integren en el mismo nuevas entidades que hubieran aplicado correcciones al resultado contable y tuvieran pendientes de aplicar deducciones, incrementos de base imponible o inversiones pendientes de materialización, derivadas de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 51, 52 y 53 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

En consecuencia, este Decreto Foral Normativo tiene una naturaleza mixta en el sentido de que incorpora previsiones que son de obligada adaptación en el sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia con otras previsiones en las que la urgencia de su adopción es la que habilita la utilización de este procedimiento normativo.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2291/2015, de 30 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 848 y su presentación telemática. (BOB nº 233 de 03-12-2015)

El artículo 5 del Texto Refundido de la Norma Foral 6/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobado por el Decreto Foral Normativo 2/1992, de 17 de marzo, exime del pago del Impuesto sobre Actividades Económicas a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones sea inferior a 2.000.000 de euros.

Para la aplicación de esta exención, el apartado 4 del citado artículo 5, dispone que el diputado foral de Hacienda y Finanzas establecerá los supuestos en los que se exigirá la presentación de una comunicación dirigida a la Administración tributaria en la que se haga constar que se cumplen los requisitos para gozar de la exención, así como el contenido, plazo y forma de presentación de dicha comunicación.

En la misma línea, el apartado 2 del artículo 13 del Texto Refundido de la Norma Foral 6/1989, dispone que el diputado foral de Hacienda y Finanzas establecerá los supuestos en los que los

sujetos pasivos deberán presentar una comunicación del volumen de operaciones, su contenido, plazo y forma de presentación.

En este sentido, se aprobó la Orden Foral 2724/2010, de 24 de noviembre, por la que se determinan los supuestos en los que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas deben presentar una comunicación en relación con el volumen de operaciones y se aprueba el modelo de dicha comunicación.

Posteriormente se aprobó la Orden Foral 3211/2012, de 26 de diciembre, que establecía un nuevo plazo de presentación del modelo 848 y mantenía los supuestos de presentación de la comunicación del volumen de operaciones.

La necesidad por parte de la Administración Tributaria de conocer el volumen de operaciones de todos los sujetos pasivos que operen en el Territorio Histórico de Bizkaia y que no hayan presentado los modelos tributarios que lo contienen, conlleva la exigibilidad de presentación del modelo 848 a aquellos sujetos pasivos a los que resulte de aplicación la exención del IAE y que hasta ahora no estaban obligados.

En relación con la presentación por medios telemáticos, la Orden Foral 3224/2005, de 23 de diciembre, reguló el procedimiento para la presentación telemática del modelo 848 y se establecía de manera obligatoria para los contribuyentes a los que era de aplicación la Orden Foral 1800/2005, de 13 de julio, que ha perdido su vigencia en el momento actual.

Por todo lo expuesto, se aprueba esta Orden Foral que amplía los obligados a presentar el modelo de comunicación y establece la obligatoriedad de presentación telemática en los supuestos previstos en la Orden Foral 342/2008, de 5 de febrero, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet para determinados obligados tributarios.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2292/2015, de 30 de noviembre, por

la que se modifica el modelo 182 de declaración informativa de donativos, aportaciones y disposiciones, y el modelo 187 de declaración informativa anual relativa a adquisiciones y enajenaciones de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva. (BOB nº 236 de 09-12-2015)

Por medio de las Órdenes Forales 2.996/2007, de 30 de noviembre, y 2.100/2014, de 28 de octubre, se aprobaron, respectivamente los modelos 182 de declaración informativa de donativos, aportaciones y disposiciones, y 187 de declaración informativa anual relativa a adquisiciones y enajenaciones de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva.

La presente Orden Foral tiene por objeto modificar, por razones técnicas, las Instrucciones de los diseños físicos y lógicos contenidas en las Órdenes Forales de dichos modelos actualizando y desglosando determinadas claves de los registros de declarante y declarado.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2293/2015, de 30 de noviembre, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2016. (BOB nº 236 de 09-12-2015)

El artículo 37 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, establece que el régimen simplificado de este Impuesto se aplica a las actividades que se determinen. La presente Orden Foral tiene por objeto regular para el año 2016 los aspectos más concretos del referido régimen simplificado.

Es destacable la exclusión de quince actividades de este régimen en la normativa de territorio común del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2016, que pasan a tributar en el régimen general. Esta modificación, de obligada adaptación en Bizkaia, se aplicará también a partir de 2016 en este Territorio Histórico.

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

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 175/2015, de 1 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 2016. (BOB nº 236 de 09-12-2015)

La Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que, en el supuesto de transmisiones onerosas o lucrativas, el valor de adquisición de los correspondientes elementos patrimoniales se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se aprueben reglamentariamente, atendiendo principalmente a la evolución del índice de precios del consumo producida desde la fecha de su adquisición y de la estimada para el ejercicio de su transmisión.

Por este motivo, el presente Decreto Foral tiene por objeto establecer los referidos coeficientes de actualización aplicables a aquellas transmisiones que tengan lugar en el ejercicio 2016, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otro lado, la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que a los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas, obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, se deducirá hasta el límite de dichas rentas el importe de la depreciación monetaria producida desde la última actualización legal autorizada respecto al elemento transmitido o desde el día que se adquirió el mismo, si es posterior, calculada de acuerdo con ciertas reglas.

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

En consecuencia, es objeto del presente Decreto Foral llevar a cabo dicho desarrollo reglamentario, estableciendo los mencionados coeficientes para ser aplicados a las transmisiones realizadas dentro de los periodos impositivos que se inicien durante el año 2016.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2319/2015, de 3 de diciembre, por la que se aprueban los modelos 650 y 650-V de autoliquidación o declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su presentación telemática. (BOB nº 238 de 11-12-2015)

Con fecha 25 de marzo se aprobó por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que confirmó las medidas transitorias o permanentes aprobadas por diversas Normas Forales, que han supuesto, en definitiva, la pérdida de la exención en las transmisiones «inter vivos», «mortis causa» y percepciones derivadas de seguros de vida, tanto para familiares en línea recta, como para cónyuges y parejas de hecho.

Con posterioridad, se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que figura como anexo al Decreto Foral 58/2015, un Reglamento más técnico que el anterior aprobado en 2001 y que desarrolla exclusivamente cuestiones procedimentales y recoge las últimas modificaciones habidas en la gestión del Impuesto en materia de declaraciones, autoliquidaciones y documentos, así como en comprobación de valores.

Estas modificaciones normativas han de completarse con algunos ajustes de carácter técnico en los modelos tributarios y en las Ordenes Forales que los aprueban como consecuencia de las remisiones reglamentarias a las mismas contenidas

en el recientemente aprobado Reglamento del Impuesto.

En la actualidad, los modelos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentran recogidos en la Orden Foral 2.899/2010, que aprobó los modelos 650, 650-V, 651, 651-V, 652 y 653, derogando una Orden Foral del año 2009, que también aprobaba todos los modelos del Impuesto. Queda, sin embargo, fuera de esta Orden Foral la aprobación de la presentación telemática de los modelos 650 y 652, por medio de las Órdenes Forales 857/2015 y 858/2015, respectivamente, ambas de 21 de abril.

En virtud de la autorización contenida en el Reglamento del Impuesto en favor del diputado foral de Hacienda y Finanzas, la presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación de los nuevos modelos 650 y 650-V de autoliquidación o declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, integrando en la misma el contenido de la Orden Foral 857/2015 que aprobó la presentación telemática del modelo 650, quedando derogada esta última.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2320/2015, de 3 de diciembre, por la que se aprueban los modelos 651 y 651-V de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (BOB nº 238 de 11-12-2015)

Con fecha 25 de marzo se aprobó por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que confirmó las medidas transitorias o permanentes aprobadas por diversas Normas Forales, que han supuesto, en definitiva, la pérdida de la exención en las transmisiones «inter vivos», «mortis causa» y percepciones derivadas de seguros de vida, tanto para familiares en línea recta, como para cónyuges y parejas de hecho.

Con posterioridad, se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que figura como anexo al Decreto Foral 58/2015, un Reglamento más técnico que el anterior aprobado en 2001 y que desarrolla exclusivamente

cuestiones procedimentales y recoge las últimas modificaciones habidas en la gestión del Impuesto en materia de declaraciones, autoliquidaciones y documentos, así como en comprobación de valores.

Estas modificaciones normativas han de completarse con algunos ajustes de carácter técnico en los modelos tributarios y en las Ordenes Forales que los aprueban como consecuencia de las remisiones reglamentarias a las mismas contenidas en el recientemente aprobado Reglamento del Impuesto.

En la actualidad, los modelos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentran recogidos en la Orden Foral 2.899/2010, que aprobó los modelos 650, 650-V, 651, 651-V, 652 y 653, derogando una Orden Foral del año 2009, que también aprobaba todos los modelos del Impuesto.

La presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación de los nuevos modelos 651 y 651-V de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2321/2015, de 3 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 652 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su presentación telemática. (BOB nº 238 de 11-12-2015)

Con fecha 25 de marzo se aprobó por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que confirmó las medidas transitorias o permanentes aprobadas por diversas Normas Forales, que han supuesto, en definitiva, la pérdida de la exención en las transmisiones «inter vivos», «mortis causa» y percepciones derivadas de seguros de vida, tanto para familiares en línea recta, como para cónyuges y parejas de hecho.

Con posterioridad, se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que figura como anexo al Decreto Foral 58/2015, un Reglamento más técnico que el anterior apro-

bado en 2001 y que desarrolla exclusivamente cuestiones procedimentales y recoge las últimas modificaciones habidas en la gestión del Impuesto en materia de declaraciones, autoliquidaciones y documentos, así como en comprobación de valores.

Estas modificaciones normativas han de completarse con algunos ajustes de carácter técnico en los modelos tributarios y en las Ordenes Forales que los aprueban como consecuencia de las remisiones reglamentarias a las mismas contenidas en el recientemente aprobado Reglamento del Impuesto.

En la actualidad, los modelos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentran recogidos en la Orden Foral 2.899/2010, que aprobó los modelos 650, 650-V, 651, 651-V, 652 y 653, derogando una Orden Foral del año 2009, que también aprobaba todos los modelos del Impuesto. Queda, sin embargo, fuera de esta Orden Foral la aprobación de la presentación telemática de los modelos 650 y 652, por medio de las Órdenes Forales 857/2015 y 858/2015, respectivamente, ambas de 21 de abril.

En virtud de la autorización contenida en el Reglamento del Impuesto en favor del diputado foral de Hacienda y Finanzas, la presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación del nuevo modelo 652 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, integrando en la misma el contenido de la Orden Foral 858/2015 que aprobó la presentación telemática del modelo 652, quedando derogada esta última.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2322/2015, de 3 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 653 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (BOB nº 238 de 11-12-2015)

Con fecha 25 de marzo se aprobó por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que confirmó las medidas transitorias o permanentes aprobadas por diversas Normas Forales, que han supues-

to, en definitiva, la pérdida de la exención en las transmisiones «inter vivos», «mortis causa» y percepciones derivadas de seguros de vida, tanto para para familiares en línea recta, como para cónyuges y parejas de hecho.

Con posterioridad, se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que figura como anexo al Decreto Foral 58/2015, un Reglamento más técnico que el anterior aprobado en 2001 y que desarrolla exclusivamente cuestiones procedimentales y recoge las últimas modificaciones habidas en la gestión del Impuesto en materia de declaraciones, autoliquidaciones y documentos, así como en comprobación de valores.

Estas modificaciones normativas han de completarse con algunos ajustes de carácter técnico en los modelos tributarios y en las Ordenes Forales que los aprueban como consecuencia de las remisiones reglamentarias a las mismas contenidas en el recientemente aprobado Reglamento del Impuesto.

En la actualidad, los modelos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentran recogidos en la Orden Foral 2.899/2010, que aprobó los modelos 650, 650-V, 651, 651-V, 652 y 653, derogando una Orden Foral del año 2009, que también aprobaba todos los modelos del Impuesto.

La presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación del nuevo modelo 653 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que deberá presentarse en los supuestos de extinción del usufructo en virtud de la autorización que el Reglamento del Impuesto contiene a favor del diputado foral de Hacienda y Finanzas.

Este modelo deberá presentarse por el nudo propietario que consolide a título lucrativo, en caso de fallecimiento o vencimiento del plazo, el dominio constituido por adquisición lucrativa inter vivos o mortis causa o, si se consolida el dominio a título oneroso, cuando el importe a liquidar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales sea inferior al pendiente por la desmembración, correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

También deberá presentarse por el nudo propietario que consolide el dominio, si dicha consolidación está originada por una adquisición lucrativa y si no se trata de fallecimiento o vencimiento del plazo.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2327/2015, de 4 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática. (BOB nº 238 de 11-12-2015)

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

El objeto de la presente Orden Foral es la aprobación de un nuevo modelo 390 de declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, que incorpore algunas modificaciones de carácter técnico. Entre ellas, se incorpora la posibilidad de optar por aplicar el régimen especial de grupo de entidades, en su versión avanzada, al que se refiere el apartado cinco del artículo 163 Sexies de la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, se incluye en el modelo la cifra del volumen de operaciones del ejercicio y desaparece la obligación de detallar varias operaciones específicas.

Atendiendo a la necesidad por parte de los contribuyentes de agilizar las devoluciones del Impuesto, y aprovechando las bonanzas que ofrecen las nuevas tecnologías, se establece la obligación de presentación de los libros registros de IVA en aquellas autoliquidaciones del modelo 390 con resultado a devolver.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2328/2015, de 4 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 391 del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática. (BOB nº 238 de 11-12-2015)

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

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

El objeto de la presente Orden Foral es la aprobación de un nuevo modelo 391, autoliquidación final del Impuesto sobre el Valor Añadido, para los sujetos pasivos que tributen exclusivamente en régimen simplificado y, en su caso, en el régimen general por la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles.

Las novedades que presenta este nuevo modelo suponen la eliminación por innecesario del tipo del 10 por 100 en el IVA devengado y la inclusión en el modelo de la cifra del volumen de ingresos del ejercicio, ambas modificaciones de carácter técnico.

Atendiendo a la necesidad por parte de los sujetos pasivos de agilizar las devoluciones del Impuesto, se establece la obligación de presentación de determinados libros registros de Impuesto sobre el Valor Añadido en aquellas autoliquidaciones del modelo 391 con resultado a devolver.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2358/2015, de 11 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios. (BOB nº 247 de 24-12-2015)

La Orden Foral 2353/2014, de 3 de diciembre, aprobó el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, actividades económicas y pre-

mios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador.

La aprobación de una nueva Orden Foral para regular el modelo 190 responde básicamente a la necesidad de desglosar determinadas claves por razones técnicas y de compatibilidad de las mismas con las Administraciones tributarias de nuestro entorno.

Debe destacarse, por último, que el plazo de presentación de este modelo continúa siendo del 1 al 25 de enero del año siguiente al que se refieran los datos incluidos en el mismo.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 188/2015, de 15 diciembre, por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2016. (BOB nº 247 de 24-12-2015)

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 actual Departamento Foral de Euskera y Cultura.

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

Es objeto del presente Decreto Foral establecer las condiciones y procedimientos para la declaración como prioritarias de determinadas actividades para el ejercicio 2016.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 206/2015, de 22 de diciembre, por el que se modifican las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana aprobadas mediante Decreto Foral 163/2013, de 3 de diciembre. (BOB nº 249 de 29-12-2015)

Mediante Decreto Foral 163/2013, de 3 de diciembre, se aprobaron las Normas Técnicas de Valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, previendo su entrada en vigor con efectos desde el 30 de diciembre de 2013.

En virtud de la Norma 1 del Decreto Foral 163/2013, de 3 de diciembre, para el cálculo del valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana se tomará como referencia el valor del mercado, sin que en ningún caso pueda exceder de éste, derivando dicho valor de datos económicos del mercado inmobiliario obtenidos a partir del estudio de transacciones inmobiliarias e hipotecarias realizado anualmente.

Los cambios acaecidos en el mercado inmobiliario a lo largo del periodo de vigencia de la citada norma hacen necesario modificar ciertos coeficientes correctores del valor Suelo y de las Construcciones a fin de adecuar las Normas Técnicas de Valoración a la realidad inmobiliaria actual.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 207/2015, de 22 de diciembre, por el que se modifican las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza rústica aprobadas mediante Decreto Foral 168/2014, de 16 de diciembre. (BOB nº 249 de 29-12-2015)

Mediante Decreto Foral 168/2014, de 16 de diciembre, se aprobaron las Normas Técnicas de Valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza rústica, previendo su entrada en vigor con efectos desde el 30 de diciembre de 2013.

En virtud de la Norma 2 contenida en las Normas Técnicas de Valoración mencionadas, se determinaba el ámbito de aplicación de dichas normas técnicas, especificando las diferentes clases de cultivos.

Para un mejor cálculo de los valores en ciertos terrenos, se ha visto la necesidad de determinar dos nuevos tipos de cultivo real, así como regular cómo proceder en los terrenos situados en núcleos rurales.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2413/2015, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. (BOB nº 2 de 05-01-2016)

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

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

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

La última de las actualizaciones se ha llevado a cabo mediante la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2478/2014, de 19 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones y Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para 2015.

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

En consecuencia, mediante la presente Orden Foral se procede a revisar para el año 2016 los mencionados precios medios de venta así como los porcentajes aplicables en la gestión de cada uno de los citados Impuestos.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 167/2016, de 18 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 14 de 22-01-2016)

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, correspon-

dientes 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 consignar la cuantía de las cuotas soportadas que no resulten deducibles de acuerdo con lo dispuesto en la regla 5.a del apartado 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 166/2016, de 18 de enero, por la que se aprueba el modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática. (BOB nº 14 de 22-01-2016)

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 consignar la cuantía de las cuotas soportadas que no resulten deducibles de acuerdo con lo dispuesto en la regla 5ª del apartado 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 168/2016, de 18 de enero, por la que se aprueba el modelo 346 de declaración informativa anual de subvenciones, indemnizaciones o ayudas derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas o forestales. (BOB nº 15 de 25-01-2016)

Mediante la Orden Foral 3216/1995, de 27 de diciembre se aprobó el modelo 346 para el resumen anual de subvenciones e indemnizaciones satisfechas o abonadas por entidades públicas o privadas a agricultores o ganaderos.

Esta obligación de información fue impuesta por la Disposición Adicional única del Decreto Foral 5/1995, de 31 de enero.

En la actualidad, el artículo 63 del Reglamento por el que se desarrollan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia establece que las entidades públicas o privadas que concedan o reconozcan subvenciones, indemnizaciones o ayudas derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas o forestales estarán obligadas a presentar ante el órgano competente de la Administración tributaria una declaración anual de las satisfechas o abonadas durante el año anterior.

Los sucesivos cambios normativos que se han producido desde la aprobación de la Orden Foral 5/1995 y la necesidad de adaptar el modelo a la terminología actual obligan a la aprobación de un nuevo resumen anual 346.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 180/2016, de 22 de enero, por la que se aprueba el modelo 310 de autoliquidación trimestral en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOB nº 17 de 27-01-2016)

El modelo 310 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido se utiliza para las declaraciones de los sujetos pasivos incluidos exclusivamente en el régimen simplificado del IVA, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 122 y 123 de la Norma Foral 7/1994, de 4 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo que renuncien al mismo, o bien incluidos además en el régimen general por la actividad de arrendamientos de bienes inmuebles.

La Orden Foral 556/2015, de 6 de marzo, aprobó el modelo 310, utilizado por los sujetos pasivos incluidos en el régimen simplificado del Impuesto

sobre el Valor Añadido para la presentación de la autoliquidación trimestral.

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 consignar la cuantía de las cuotas soportadas que no resulten deducibles de acuerdo con lo dispuesto en la regla 5ª del apartado Cinco del artículo 80 de la Norma Foral 7/1994, de 4 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

NORMA FORAL 2/2016, de 17 de febrero, de modificación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 37 de 24-02-2016)

La necesidad de reforzar los mecanismos de lucha contra el fraude fiscal por parte de la Hacienda Pública se ha concretado hasta el momento en medidas dirigidas directa y fundamentalmente a la represión de conductas, tendencia esta que debe ser modificada para dar paso a otro tipo de actuaciones coactivas como las basadas en la publicidad de comportamientos que cuentan con una gran reprobación social. Estas últimas se apoyan en los principios de transparencia y publicidad que deben regir la actuación de todos los poderes públicos.

La medida consistente en la publicación de listados de deudores, que se incorpora a la Norma Foral General Tributaria por medio de la presente Norma Foral, hay que enmarcarla dentro de este tipo de lucha contra el fraude fiscal a través de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios, y es respetuosa con la reserva de datos tributarios y, por tanto, con los principios en los que dicha reserva se fundamenta.

La presente modificación normativa no olvida el equilibrio entre la protección del derecho a la intimidad y la necesidad de potenciar la eficacia del sistema tributario, por lo que sólo serán objeto de publicidad aquellas conductas tributarias socialmente reprobables que sean a la vez cuantitativamente relevantes por generar un mayor perjuicio econó-

mico para la Hacienda Pública, como los originados por la falta de pago de las deudas en los plazos originarios de ingreso en periodo voluntario.

En la búsqueda del equilibrio se han introducido reglas tasadas para formar los listados que habrán de hacerse públicos. En definitiva, se han ponderado los distintos intereses que deben salvaguardarse y los principios de proporcionalidad, exactitud y conservación de los datos contenidos en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal. Así, el tratamiento dado a esta materia es coherente con el recogido en la normativa de nuestro entorno económico y jurídico, en donde se recogen también distintos supuestos de excepción al principio general de confidencialidad de los datos tributarios.

Considerando la novedad que supone el texto en esta materia y la trascendencia de las consecuencias que del mismo se derivan, se ha optado por establecer el acceso directo a la jurisdicción contencioso-administrativa por parte de los interesados que consideren no ajustada a derecho la publicación de sus datos.

Esta regulación supone un complemento a la contenida en la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, que regula el acceso a la información contenida en sentencias dictadas en materia de fraude fiscal, pues resultaría incoherente que se publicara la identidad de quienes han dejado de abonar sus obligaciones tributarias y sin embargo quedara oculta precisamente la de los grandes defraudadores, condenados en sentencia firme por delitos de esta naturaleza.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 554/2016, de 11 de marzo, por la que se aprueba el modelo 218 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.(BOB nº 52 de 16-03-2016)

Mediante la Orden Foral 582/2011, de 7 de marzo, se aprobó el modelo 218 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Este modelo, que se presenta exclusivamente de forma telemática, está dirigido a los contribuyentes de ambos impuestos que, no siendo grupos fiscales, tributen en Bizkaia por volumen de operaciones, y no estén sometidos a la normativa de cualquiera de los Territorios Históricos.

La inexistencia de la obligación de realizar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en la normativa tributaria de Bizkaia ha hecho necesario modificar este modelo conforme a la normativa de territorio común que lo regula, de forma que desaparezcan las diferencias de diseño de la información actualmente existentes que dificultaban el intercambio con otros territorios sometidos a diferente normativa fiscal. Este nuevo modelo 218 se presentará, como el anterior, en los meses de abril, octubre y diciembre.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 555/2016, de 11 de marzo, por la que se aprueba el modelo 222 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades. Régimen de consolidación fiscal (BOB nº 52 de 16-03-2016)

Mediante la Orden Foral 902/2004, de 6 de abril, se aprobó el modelo 222 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

Este modelo, que se presenta exclusivamente de forma telemática, está dirigido a los contribuyentes que, siendo grupos fiscales, incluidos los de cooperativas, tributen de conformidad al régimen especial establecido para ellos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades o en la específica referida a las entidades cooperativas, tributando en Bizkaia por volumen de operaciones, y no estando sometidos a la normativa de cualquiera de los Territorios Históricos.

La inexistencia de la obligación de realizar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en la normativa tributaria de Bizkaia ha hecho necesario modificar este modelo conforme a la normativa de territorio común que lo regula, de forma que desaparezcan las diferencias de diseño de la información actualmente

existentes que dificultaban el intercambio con otros territorios sometidos a diferente normativa fiscal. Este nuevo modelo 222 se presentará, como el anterior, en los meses de abril, octubre y diciembre.

RESOLUCIÓN 10/2016, de 26 de febrero, de la Dirección General de Hacienda, por la que se hacen públicos los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia para el año 2016. (BOB nº 54 de 18-03-2016)

Uno de los objetivos programáticos de la Diputación Foral de Bizkaia es aumentar la eficacia y eficiencia de la lucha contra el fraude fiscal en nuestro Territorio Histórico, puesto que es una de las lacras sociales que más daño hacen al conjunto de la ciudadanía, a nuestro bienestar como País y al nivel de desarrollo que queremos alcanzar como sociedad moderna avanzada. El gasto público es uno de los pilares fundamentales del Estado del Bienestar en el que vivimos y el Concierto Económico nos facilita las herramientas para ser responsables de nuestras decisiones de política económica, para determinar nuestro nivel de ingresos y, en consecuencia, para poder diseñar unas políticas de gasto público acordes con el modelo de sociedad que tenemos y hacia el que caminamos.

En este contexto, las conductas fraudulentas que tratan de sustraer del erario público los impuestos que todos debemos satisfacer en condiciones de igualdad generan un grave daño, quizás no perceptible a simple vista, pero que repercute directamente en nuestro nivel de gasto público y, consecuentemente, en nuestro nivel de desarrollo y bienestar.

Por tanto, la Diputación Foral de Bizkaia se ha marcado como una línea prioritaria de la labor de su Departamento de Hacienda y Finanzas aumentar al máximo de sus posibilidades su eficacia en la persecución del fraude fiscal, en su descubrimiento y en la regularización de la situación tributaria de los contribuyentes para que se pueda hacer realidad el mandato jurídico de contribución de todos al sostenimiento de las cargas

públicas conforme a la capacidad económica de cada uno.

Las actuaciones realizadas por la Hacienda Foral de Bizkaia durante los últimos años han puesto de manifiesto la existencia, en determinados sectores de actividad, de herramientas informáticas específicas para la ocultación de ventas y manipulación de los estados contables que sirven para la confección de las declaraciones tributarias. Estas conductas son especialmente graves por suponer una clara intención de defraudar a través de la ocultación de los ingresos reales de las actividades económicas, a la vez que suponen una competencia desleal respecto de los operadores cumplidores de sus obligaciones fiscales.

Por ello, se potenciará aún más la realización de actuaciones de comprobación e investigación en las oficinas, fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen por los obligados tributarios. Estas actuaciones se realizarán, fundamentalmente, a través de la utilización de controles de auditoría informática sobre los sistemas de facturación utilizados por los empresarios y, a efectos de garantizar la eficacia de estos controles, se dotará a la Administración tributaria tanto de medios materiales como de instrumentos normativos eficaces para la erradicación de estas conductas.

Hemos de destacar en el Plan de Lucha contra el Fraude aprobado para este año 2016 la apuesta decidida de la Hacienda Foral de Bizkaia por el establecimiento de medidas preventivas que eviten la utilización de los denominados "software de doble uso". A estos efectos, se fija el compromiso de elaborar una estrategia general que permita analizar la implantación de herramientas de control de los sistemas de facturación en determinados sectores de actividad, en cumplimiento de las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) para evitar estas prácticas fraudulentas.

También destacan entre los criterios de actuación fijados para este año 2016 las iniciativas di-

rigidas a erradicar las estructuras artificiosas de tributación utilizadas por los grupos internacionales. Por un lado, se modificará la normativa para establecer la obligación de información país por país de los datos más relevantes obtenidos por el grupo, en línea con las recomendaciones del 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 otro lado, se procederá al análisis de la política de precios de transferencia utilizada por los citados grupos empresariales.

En relación con estas iniciativas, el Plan de Lucha contra el Fraude del año 2016 recoge también los siguientes criterios de actuación que se señalan a continuación por su relevancia:

- El desarrollo de los compromisos de intercambio de información formalizados por esta Hacienda Foral con otras Administraciones.
- El análisis de las operaciones de reestructuración empresarial realizadas por los obligados tributarios.
- La revisión de las autoliquidaciones en las que se acrediten beneficios fiscales, y en particular, de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades que hayan minorado el resultado contable para la determinación de la base imponible mediante ajustes fiscales o que hayan acreditado deducciones en cuota, en ambas situaciones por importes muy notorios.
- El control de las operaciones entre personas o entidades vinculadas con el fin de detectar aquéllas que carezcan de sustrato económico y, en particular, de las estructuras societarias interpuestas por personas físicas.
- Y el especial seguimiento de los deudores a la Hacienda Foral que realicen conductas tendentes a la defraudación en la fase recaudatoria.

El desarrollo de estas actuaciones exige la modernización y especialización de los procesos

de trabajo de esta Hacienda Foral, mediante la intensificación en particular de los controles de auditoría informática y la creación de un grupo operativo de investigación concursal.

En concreto, la constatación de prácticas fraudulentas en empresas declaradas en concurso de acreedores ha impulsado la creación de un grupo de trabajo especial, integrado por personal de Inspección y Recaudación, que tiene como objetivo investigar posibles ilícitos penales de este tipo de empresas y recuperar mediante derivaciones de responsabilidad la deuda tributaria generada, ya que la herramienta concursal está sirviendo para dejar importantes cantidades de deuda a salvo de responsabilidad alguna.

Teniendo presentes estos extremos, las prioridades que hemos destacado han sido plasmadas en los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia para el año 2016 que, en la reunión celebrada el día 15 de febrero de 2016, la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia ha entendido oportuno proponer a la Dirección General de Hacienda.

La presente Resolución, por tanto, supone la aceptación por parte de esta Dirección General de la propuesta elevada a la misma por parte de la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia y con su publicación en el Boletín Oficial de Bizkaia se da por cumplido lo dispuesto en el artículo 114 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 626/2016, de 21 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 2015 y se aprueba el procedimiento para su presentación telemática. (BOB nº 60 de 31-03-2016)

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 Pa-

trrimonio correspondiente al período impositivo 2015.

El período impositivo 2014 fue el primero en el cambio de normativa aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: 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 implicó la necesidad de remodelar la estructura del modelo 100 de autoliquidación del impuesto, para adaptarlo a las novedades más relevantes de la nueva regulación, lo que significa que para el período impositivo 2015, el modelo no va a experimentar grandes cambios sino que solamente va a ser objeto de algunos ajustes puntuales, derivados fundamentalmente del cambio en el régimen de integración y compensación de los rendimientos negativos derivados de aportaciones financieras subordinadas, participaciones preferentes y deuda subordinada.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 627/2016, de 21 de marzo, por la que se aprueba el modelo 714 de autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al período impositivo 2015 y se aprueba el procedimiento para su presentación telemática (BOB nº 60 de 31-03-2016)

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 2015, 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.

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 2015, el cual no presenta diferencias sustanciales con el vigente.

DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2016, 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 el Decreto Foral Normativo 2/1997, de 16 de septiembre, del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre las Primas de Seguro. (BOB nº 25 de 08-02-2016). Ratificación en JJGG (BOB nº 65 de 7-04-2016)

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 pronuncia el artículo 31 con respecto al Impuesto sobre las Primas de Seguro.

La Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016, 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.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, mediante el presente Decreto Foral Normativo, se introducen modificaciones técnicas en determinadas exenciones para lograr una mejor adecuación de la regulación interna a la normativa comunitaria.

Las modificaciones en el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero son debidas a que dado que, en la actualidad, un número considerable de gases fluorados gravados por el Impuesto carece de sustitutivos igual de eficientes y menos nocivos para la atmósfera, se considera oportuno prorrogar para el ejercicio 2016 la reducción de los tipos impositivos aplicable en 2015.

Por otro lado, es preciso actualizar el Decreto Foral Normativo que regula el Impuesto sobre las Primas de Seguro en Bizkaia como consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que declaró contraria a la normativa europea la obligación de designar un representante en España a efectos fiscales para las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo, distinto de España, que operen en régimen de libre prestación de servicios, debiendo derogar las disposiciones en esta materia.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 77/2016, de 26 de abril, por el que se introducen modificaciones en varios Reglamentos de carácter tributario. (BOB nº 82 de 02-05-2016)

El presente Decreto Foral introduce determinadas modificaciones en cinco Reglamentos tributarios, que afectan al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, al Decreto Foral por el que se dictan Normas

para la gestión del Impuesto sobre Actividades económicas, al régimen de obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia y al Reglamento de estructura orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas.

En referencia al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se introducen modificaciones en la exención de ayudas públicas prestadas por las Administraciones públicas territoriales, al objeto de incorporar las correspondientes a las ayudas prestadas en el marco del Plan Renove en materia de rehabilitación eficiente de viviendas y edificios, para la elaboración de proyectos de intervención en el patrimonio edificado de la Comunidad Autónoma del País Vasco y la ejecución de las obras derivadas de los mismos.

En cuanto al Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se establece una excepción para la presentación de la autoliquidación en el plazo general de 30 días hábiles desde la realización del hecho imponible para el supuesto de hechos imponibles que comprendan adquisiciones de bienes muebles a particulares por empresarios o profesionales para su posterior reventa, dicho plazo se establecerá por Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas.

En el ámbito de las obligaciones tributarias formales, se reconoce expresamente que el origen de las actuaciones de obtención de información puede encontrarse en peticiones de asistencia formuladas por otros estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua. Adicionalmente y en consonancia con las modificaciones introducidas en Territorio Común en la regulación de la composición del Número de Identificación Fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, como consecuencia de la nueva consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil a partir de 1 de enero de 2016, se introducen modificaciones en las claves del NIF relacionadas con dichas sociedades civiles. Además, al objeto de completar la

información relativa a las operaciones económicas contenidas en los libros registro y en la declaración anual de operaciones con terceras personas, modelo 347, se establece una salvedad a la excepción de presentar este modelo 347 para los obligados tributarios que ejerzan actividades económicas durante algún período del año natural y que no hayan estado inscritos en el Registro de devoluciones mensuales o lo hayan estado en parte de ese período y por tanto no estén obligados a presentar la declaración informativa con el contenido de los libros registro, modelo 340, durante el período completo de ejercicio de la actividad de ese año natural. Finalmente se amplían los supuestos de denegación de alta o exclusión del Registro de Devolución Mensual y del Registro de Operadores Intracomunitarios, así como de revocación del NIF, a incumplimientos derivados, no sólo por intervención del obligado tributario en operaciones de comercio exterior o intracomunitario, sino también de comercio interior.

En cuanto al Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 120/2010, de 16 de noviembre, por el que se dictan Normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades económicas, se adapta su contenido a los ajustes realizados en el Texto Refundido de la Norma Foral 6/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Actividades Económicas por la Norma Foral 3/2015, de 3 de marzo, de modificación de diversas Normas Forales en materia tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, que propiciaron una modernización respecto a las posibles herramientas de acceso a la matrícula del impuesto, a través de la página de internet de la Diputación Foral de Bizkaia, respetando lo dispuesto en la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal.

Finalmente, se introduce una corrección técnica en el Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 910/2016, de 2 de mayo, por la que se aprueba el modelo 603 de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Transmisión

de bienes muebles usados (BOB nº 86 de 06-05-2016)

La presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación del modelo 603 de autoliquidación a presentar en las transmisiones patrimoniales onerosas en las que el contribuyente sea un empresario o profesional y que tengan por objeto bienes muebles adquiridos a particulares para su reventa, excepto valores mobiliarios y medios de transporte usados no destinados a su achatarramiento.

La declaración de este tipo de transmisiones se venía produciendo hasta ahora, a través del modelo 600, sin embargo se considera conveniente aprobar un modelo específico de autoliquidación por motivos diversos. Esta nueva autoliquidación comprenderá de forma agregada todas las operaciones realizadas dentro del período de liquidación que coincidirá con el mes natural y que se presentará durante los días 1 y 25 del mes siguiente al correspondiente período de liquidación.

El Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante Decreto Foral 63/2011, de 29 de marzo, dispone en su artículo 28 que el plazo para la presentación de las autoliquidaciones por este impuesto será de treinta días hábiles a contar desde el momento en que se produzca el hecho imponible.

Por otro lado, el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 77/2016, de 26 de abril, por el que se introducen modificaciones en varios Reglamentos de carácter tributario, introduce en el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, una excepción para la presentación de la autoliquidación en el plazo general de 30 días hábiles desde la realización del hecho imponible para el supuesto de hechos imponibles que comprendan adquisiciones de bienes muebles a particulares por empresarios o profesionales para su posterior reventa. Dicho plazo será establecido por Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas.

Por todo ello se hace necesario aprobar un nuevo modelo de autoliquidación y determinar el plazo de presentación del mismo.

El modelo 603 será presentado en el modelo de impreso de autoliquidación en las oficinas del Departamento de Hacienda y Finanzas, acompañado de la documentación establecida en la presente Orden Foral, entre la que se encontrará la acreditación del pago previo correspondiente.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 932/2016, de 4 de mayo, por la que se crea el Grupo Operativo de Investigación Concursal y se dictan normas para su organización y funcionamiento. (BOB nº 87 de 09-05-2016)

La Hacienda Foral de Bizkaia tiene entre sus funciones la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos establecidos en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y en sus disposiciones reglamentarias de desarrollo.

El ejercicio de los mismos se basa en criterios de especialización de los distintos órganos con competencias de aplicación de los tributos con la intención de conseguir la mayor eficacia y eficiencia en el empleo de los recursos públicos.

Debe resaltarse que la lucha contra el fraude fiscal es una de las actuaciones que preside la actuación de los órganos con competencias de aplicación de los tributos dependientes de la Dirección General de Hacienda de este Departamento de Hacienda y Finanzas, para lo que se ha trabajado intensamente en los últimos años en conseguir una adecuada organización y colaboración entre las diferentes Subdirecciones que dependen de la mencionada Dirección y de sus modos y procedimientos de trabajo.

Además la presentación reciente del Plan de Lucha contra el Fraude para el ejercicio 2016, establece la creación de un grupo especial de investigación concursal, grupo de colaboración entre la inspección y recaudación, por lo que esta Orden no hace sino refrendar y normativizar esta nueva unidad de lucha contra el fraude.

Desde el año 2003 año de publicación de la Ley Concursal, ley que judicializa el procedimiento concursal y que es de aplicación a todos los acreedores, esta Hacienda se ha personado como acreedor en la mayoría de concursos declarados.

Han sido miles las empresas desde ese año declaradas en concurso, con importantes deudas para con esta Hacienda, deudas difíciles de recuperar por mor de las preferencias de pago determinadas por la ley mencionada y suponiendo en muchos casos una ausencia total de responsabilidad, además es fácil llegar al concurso con importantes deudas pero sin apenas activos con valor realizable, y dejar a salvo los activos con valor en otras entidades relacionadas.

Todo ese conjunto de características aconsejan el establecimiento de un Grupo funcional en el ámbito de la Dirección General de Hacienda, que se forme con personal procedente de las Subdirecciones de Inspección y Recaudación y se dedique con carácter urgente y especializado en la investigación y control de aquellas empresas declaradas en concurso de acreedores y relacionadas, que sean grandes deudores a esta Hacienda con el fin de investigar el destino de los importes no ingresados en la misma y los posibles delitos penales (insolvencias punibles, delitos contra la hacienda pública etc.), estudiar derivaciones de responsabilidad y posibles sucesiones con el fin en estos últimos casos de recuperar parte de la deuda y en los casos de delitos investigar conductas fraudulentas difíciles de perseguir en el procedimiento concursal.

Asimismo se dedicara este Grupo al seguimiento y control de grandes deudores solicitantes de aplazamientos, mediante un estudio contable fiscal de su situación, ya que el tiempo ha demostrado que el primer paso antes de la declaración de concurso es la solicitud de aplazamientos que más tarde se incumplen, lo que retrasa siempre cualquier actuación recaudatoria en orden a recuperar la deuda.

Por ello a través de la presente Orden Foral se crea el Grupo Operativo de Investigación Con-

curso-, como unidad funcional dependiente del Servicio de Inspección Recaudatoria, se establece el objeto de la misma y se dictan las normas básicas de organización y funcionamiento que han de regir su actuación, sin perjuicio de habilitar a la Dirección General de Hacienda para que dicte las disposiciones precisas de desarrollo de la presente Orden Foral que posibiliten una actuación adecuada y eficaz de la nueva Unidad en el cumplimiento de sus funciones.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 973/2016, de 10 de mayo, por la que se aprueba el coeficiente modulador de referencia con el mercado «Coeficiente K» aplicable en las valoraciones automatizadas. (BOB nº 97 de 13-05-2016)

Mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 163/2013, de 3 de diciembre, fueron aprobadas las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. En las referidas Normas Técnicas, se incluye, entre otras, la Norma 9, referida a los Coeficientes moduladores en referencia al valor del mercado del suelo y las construcciones de naturaleza urbana. En esta Norma se recogen una serie de coeficientes que corrigen dicho valor y entre ellos el denominado "Coeficiente K" con la siguiente redacción:

"Norma 9. Coeficientes moduladores de referencia con el mercado.

En la Norma 1 de las presentes Normas Técnicas, se establece que para el cálculo de la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza urbana se tomará como referencia el valor de mercado, sin que en ningún caso pueda exceder de éste. Dicho cálculo se realizará de acuerdo con lo preceptuado en las presentes Normas Técnicas.

Por otra parte se recoge en la Norma 13 que los estudios de mercado, junto con los demás análisis socioeconómicos realizados conforme a los criterios establecidos por el Servicio de Catastro y Valoración, servirán de referencia a los valores obtenidos automatizadamente.

...Coeficiente K. Coeficiente modulador de referencia con el mercado para otras valoraciones con efectos fiscales

En las valoraciones llevadas a cabo para obtener el Valor Mínimo Atribuible de los bienes inmuebles de naturaleza urbana así como en todas aquellas valoraciones de carácter fiscal amparadas por las presentes Normas Técnicas, con excepción de las valoraciones realizadas para el cálculo del valor catastral, se establece un coeficiente modulador de referencia con el mercado K, cuyo valor para cada impuesto será aprobado mediante Orden Foral."

Es objeto de la presente Orden Foral, en aplicación de lo dispuesto en la Norma transcrita, y en base a los informes emitidos por los Técnicos adscritos al servicio de Catastro y Valoración, la aprobación del Coeficiente modulador de referencia con el mercado «Coeficiente K».

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 972/2016, de 10 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 2413/2015, de 21 de diciembre. (BOB nº 93 de 17-05-2016)

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 ejercicio una Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas en la que se recogen los precios en el mercado no sólo de los automóviles de turismo, vehículos todo terreno y motocicletas, sino también de las embarcaciones de recreo.

La Orden Foral 2413/2015, de 21 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 2016, 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.

NORMA FORAL 3/2016, de 18 de mayo, del Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia (BOB nº 98 de 24-05-2016)

La Norma Foral 9/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ha regulado, durante sus más de veinticinco años de vigencia, no solo esta figura tributaria piedra angular de la imposición local, sino también la materia relativa al catastro inmobiliario del Territorio Histórico de Bizkaia. Sin una sistemática clara y tomando como punto de engarce entre ambas materias la determinación de la base imponible del IBI mediante la aplicación del valor catastral de los bienes inmuebles, dicha Norma Foral regulaba el Catastro Inmobiliario Foral y establecía el procedimiento de fijación, revisión, modificación y actualización de los valores catastrales.

Su amplia vigencia en el tiempo, que ha propiciado la incorporación de múltiples y relevantes

modificaciones en su contenido, destacando en materia catastral la operada por la Norma Foral 7/2003, de 26 de marzo, de reforma del régimen de tributación local, y la necesidad de conceder un ámbito propio a cada una de estas materias, que aunque inevitablemente conectadas responden a principios diferentes, aconseja la aprobación de instrumentos normativos autónomos para su regulación. Así, el contenido de la Norma Foral 9/1989, de 30 de junio, quedará desdoblado, por una parte, en la presente Norma Foral del Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia y, por otra, en una nueva Norma Foral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

La utilización múltiple de la información catastral, que se ha convertido en estas últimas décadas en una gran plataforma de información territorial disponible para todas las Administraciones públicas, fedatarios, empresas y ciudadanía en general, no desvirtúa, sino todo lo contrario, la naturaleza tributaria del Catastro Foral, al servir aquélla como elemento de referencia no sólo para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sino también para otros impuestos de ámbito local, así como para diversas figuras tributarias del Territorio Histórico de Bizkaia.

La regulación del Catastro Inmobiliario Foral, competencia de la Diputación Foral de Bizkaia, contenida en la presente Norma Foral, recoge en términos generales, de manera continuista, la parte nuclear de la normativa anterior, procurando, por una parte, sistematizarla y enriquecerla a la luz de la experiencia adquirida y, por otra, acomodarla al marco básico y común contenido en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

La Norma Foral contiene, ante todo, una definición objetiva del Catastro Foral como lo que realmente es, un registro administrativo al servicio de los principios de generalidad y justicia tributaria y de asignación equitativa de los recursos públicos, a cuyo fin la Diputación Foral de Bizkaia colaborará con el resto de Administraciones Públicas, los Juzgados y Tribunales y el Registro de la Propiedad para el ejercicio de sus respectivas funciones y competencias.

Asimismo, esta Norma Foral introduce algunas novedades destacables, entre las que cabe citar la definición del concepto y naturaleza de los bienes inmuebles, en general, y del elemento catastral, en particular, siendo éste cada una de sus partes diferenciadas por características físicas, funcionales, administrativas o jurídicas, así como la concepción del titular catastral. Se define por primera vez una tercera categoría de bienes, junto a la de los bienes de naturaleza urbana y la de los de naturaleza rústica, constituida por los bienes de características especiales, formados por un conjunto complejo de uso especializado y que, por ello, no son susceptibles de valoración colectiva ni caracterización normalizada.

Otra de las finalidades pretendidas por la presente Norma Foral es la reordenación y desarrollo con respecto a la regulación anterior de las cuestiones relativas a la gestión del Catastro Foral, estableciéndose la obligatoriedad de que los bienes inmuebles sean incluidos y excluidos del mismo, así como que sean incorporadas las alteraciones de sus características. Para ellos, se regulan los procedimientos de declaración, comunicación, regularización de alteraciones catastrales, de subsanación de discrepancias y de rectificación, así como el de actualización catastral. Respecto a los valores catastrales, se fijan los criterios y el procedimiento para su determinación, mediante la aprobación y aplicación de la correspondiente ponencia de valores.

En paralelo a la tramitación de la presente Norma Foral, se está llevando a cabo un procedimiento de aprobación de nuevas ponencias de valores catastrales para los bienes inmuebles de naturaleza urbana y rústica, y en una segunda fase para los bienes inmuebles de características especiales, por parte de la Diputación Foral de Bizkaia, en ejercicio de su competencia exclusiva y en colaboración con los ayuntamientos del Territorio Histórico. Lógicamente, dado el tiempo transcurrido desde la aprobación de las ponencias de los valores vigentes hasta la actualidad, los nuevos valores van a resultar sustancialmente más elevados que los valores anteriores, con el consiguiente efecto en la cuantificación de la base imponible del Impuesto sobre Bienes In-

muebles, constituida por dicho valor catastral, a partir del devengo que se produzca el 1 de enero de 2017.

Otra de las novedades de esta Norma Foral, estrechamente ligada al procedimiento de revisión catastral, consiste en el sistema de notificación, dado que la nueva normativa, en aras a garantizar el principio de seguridad jurídica, establece que ésta pueda realizarse por medios electrónicos, por personación o por notificación personal y directa por medios no electrónicos. Teniendo en cuenta el número de bienes inmuebles urbanos y rústicos objeto de nueva valoración en el Territorio Histórico, que supera los dos millones, la complejidad del procedimiento y el elevado coste económico de las notificaciones personales, sistema tradicionalmente utilizado por la Administración foral de Bizkaia, resulta desaconsejable, en aras al cumplimiento del principio de eficiencia en el empleo de los recursos públicos, pretender la generalización y utilización en exclusiva de este sistema. Es por ello, que reglamentariamente se establecerán los requisitos y condiciones para la notificación por personación, así como para la efectuada mediante medios electrónicos.

La presente Norma Foral consta de 52 artículos repartidos en un Título Preliminar y siete Títulos más, además de dos disposiciones adicionales, tres transitorias, una derogatoria y dos finales.

El Título preliminar y el Título I están dedicados a los principios informadores del Catastro Inmobiliario Foral y al contenido del mismo, así como a la categorización de los bienes inmuebles y de los titulares catastrales.

El Título II, dividido en 6 capítulos, comprende todo lo relativo a la formación y mantenimiento del Catastro Inmobiliario Foral. A continuación, los Títulos III y IV se encuentran dedicados a la cartografía catastral y al deber de colaboración con el Catastro Inmobiliario Foral e intercambio de información, respectivamente.

Por su parte, el Título V se destina a la constancia documental de la referencia catastral, que se

configura como obligatoria tanto en instrumentos públicos, mandamientos y resoluciones judiciales, expedientes y resoluciones administrativas y documentos, en los que consten hechos, actos o negocios relativos a los derechos reales. Por su parte, el acceso a la información catastral se regula en el Título VI.

Por último, el Título VII configura todo un régimen específico de infracciones y sanciones, cuestión que anteriormente se regía por el régimen general establecido en la Norma Foral General Tributaria.

NORMA FORAL 4/2016, de 18 de mayo, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (BOB nº98 de 24-05-2016)

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en cualquier término municipal del Territorio Histórico de Bizkaia. Este impuesto local es un tributo de exacción obligatoria y está considerado como la piedra angular del sistema tributario local por constituir una de las principales fuentes de recaudación de los ayuntamientos.

La Norma Foral 9/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ha regulado, durante sus más de veinticinco años de vigencia, no solo este impuesto de ámbito local sino también la materia relativa al catastro inmobiliario del Territorio Histórico de Bizkaia. Sin una sistemática clara y tomando como punto de engarce entre ambas materias la determinación de la base imponible del IBI mediante la aplicación del valor catastral de los bienes inmuebles, dicha Norma Foral regulaba, junto con este impuesto local, el Catastro Inmobiliario Foral y establecía el procedimiento de fijación, revisión, modificación y actualización de los valores catastrales.

Su amplia vigencia en el tiempo, que ha propiciado la incorporación de múltiples y relevantes modificaciones en su contenido, destacando en materia catastral la operada por la Norma Foral 7/2003, de 26 de marzo, de reforma del régimen de tributación local, y la necesidad de conceder

un ámbito propio a cada una de estas materias, que aunque inevitablemente conectadas responden a principios diferentes, aconseja la aprobación de instrumentos normativos autónomos para su regulación. Así, el contenido de la Norma Foral 9/1989, de 30 de junio, quedará desdoblado, por una parte, en la presente Norma Foral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y, por otra, en la Norma Foral del Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia.

La presente Norma Foral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que consta de 13 artículos, tres disposiciones adicionales, una transitoria, una derogatoria y dos finales, resulta ser continuista con la normativa anterior, destacando algunas novedades importantes, además de correcciones técnicas y de carácter terminológico, que son consecuencia directa del desdoblamiento de estas materias y de su adecuación al marco básico y común establecido en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Entre las novedades cabe citar la modificación de la configuración del hecho imponible como consecuencia de la introducción de una tercera categoría de bienes, los bienes de características especiales, junto a los bienes de naturaleza urbana y bienes de naturaleza rústica, en la nueva Norma Foral del Catastro Inmobiliario, quedando diferenciados además, de manera transitoria, por el tipo de gravamen que les es de aplicación, como consecuencia de que el procedimiento de revisión de los valores catastrales correspondientes a esta tercera categoría de bienes va a ser abordado en una fase posterior.

Asimismo, se sistematiza y ordena la materia de exenciones y bonificaciones, distinguiendo entre las bonificaciones obligatorias y las bonificaciones potestativas, en relación a las cuales se faculta a los ayuntamientos su establecimiento mediante las correspondientes ordenanzas fiscales. En el ámbito de las potestativas, se introducen asimismo algunas novedades, como la incorporación de una nueva bonificación para la titularidad temporal sobre las parcelas de los aparcamientos municipales para residentes, la

ampliación del ámbito de aplicación de la relacionada con programas de vivienda vacía autonómicos, forales o municipales o el aumento del porcentaje de bonificación de la cuota del impuesto en el supuesto inmuebles situados en zonas afectadas por catástrofes naturales.

Indudablemente lo más destacable de la Norma Foral es la nueva configuración y determinación del tipo de gravamen que se encuentra directamente vinculado con los valores catastrales que entrarán en vigor el 1 de enero de 2017, como consecuencia de la aprobación por parte de la Diputación Foral de Bizkaia de nuevas ponencias para los bienes inmuebles de naturaleza urbana y rústica. Por este motivo, se establece un tipo mínimo de gravamen para los bienes de naturaleza urbana y otro para los bienes de naturaleza rústica, ambos inferiores a los vigentes en la anterior normativa, al objeto de compensar el incremento de los valores catastrales. Asimismo, se establece un tipo máximo por cada una de las dos categorías de bienes inmuebles, lo que permite proporcionar a los ayuntamientos, como órganos titulares y gestores del impuesto, las herramientas necesarias para gestionar sus recursos municipales.

Al mismo tiempo, se recoge la posibilidad de que los ayuntamientos aprueben tipos de gravamen superiores al máximo según los usos en el supuesto de bienes de naturaleza urbana, con la finalidad de dotar a los mismos de los medios adecuados para profundizar en el ejercicio de la autonomía municipal.

En cuanto al tipo a aplicar en el devengo de 2017, los ayuntamientos que opten por que la Diputación Foral de Bizkaia, simultáneamente a la modificación de los nuevos valores catastrales, informe de la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles conforme a los nuevos tipos de gravamen para los bienes inmuebles de naturaleza urbana y rústica, deberán aprobarlos provisionalmente y comunicarlos a la Diputación Foral de Bizkaia antes del 1 de julio de 2016. De esta forma, los sujetos pasivos quedarán informados de la incidencia de los nuevos valores catastrales en la determinación de la cuota líquida del Impuesto.

Finalmente, a los ayuntamientos, que a 1 de enero de 2017 no hayan aprobado y publicado los tipos de gravamen para los bienes inmuebles de naturaleza urbana y rústica aplicables en 2017, les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 de la Disposición Adicional Primera, que establece la aplicación de manera automática y supletoria de los tipos de gravamen que garanticen la misma presión fiscal global derivada de este impuesto en el ejercicio 2016, diferenciados por usos urbanos dentro de los límites establecidos en el artículo 8 de la presente Norma Foral.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 105/2016, de 7 de junio, por el que se establece la competencia para la aprobación de las Ponencias de valores catastrales de los bienes inmuebles urbanos y rústicos de los términos municipales del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 109 de 08-06-2016)

El artículo 27 de la Norma Foral 3/2016, de 18 de mayo, del Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia, establece el procedimiento de fijación y revisión de valores catastrales cuya competencia corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia, en virtud de lo dispuesto en el artículo 23 de la citada Norma Foral.

El presente Decreto Foral tiene por objeto atribuir la competencia a la Dirección General de Catastro y Servicios para la adopción de los acuerdos de aprobación de las Ponencias de Valores, una vez elaborada la propuesta de las mismas y entregadas a los Ayuntamientos para la emisión del correspondiente informe.

De esta manera, se establecen las mayores garantías para los titulares de los bienes inmuebles, posibilitando la presentación de reclamación económica administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Foral del Territorio Histórico de Bizkaia contra las Resoluciones de aprobación de las ponencias de valores de cada término municipal.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1149/2016, de 3 de junio, por la que se aprueba el coeficiente modulador de referencia

con el mercado «Coeficiente Rm» aplicable en las valoraciones catastrales de bienes inmuebles de naturaleza rústica. (BOB nº 109 de 08-06-2016)

Mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 168/2014, de 16 de diciembre, fueron aprobadas las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza rústica.

En las referidas Normas Técnicas, se incluye, entre otras, la Norma 14 para los bienes de naturaleza rústica referida a los «Coeficientes moduladores de referencia con el mercado». En estas Normas se recogen una serie de coeficientes que corrigen tanto el valor del suelo como el valor de la construcción y entre ellos el denominado «Coeficiente Rm» con la siguiente redacción:

Norma 14. Valor catastral

El Valor Catastral de los bienes inmuebles de naturaleza rústica (VC) será, si así lo determina la Ponencia de Valores correspondiente, el resultante de la corrección del Valor Probable de Mercado (VPM), mediante la aplicación de un coeficiente modulador de referencia al mercado (Rm) que se aprobará mediante Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas, tal y como se describe a continuación:

$$VC = VPM \times Rm$$

En la que:

VC: Valor catastral de un inmueble de naturaleza rústica, expresado en euros.

VPM: Valor probable de mercado de un inmueble de naturaleza rústica, expresado en euros.

Rm: Coeficiente modulador de referencia al mercado para el valor catastral cuyo valor será aprobado mediante Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas."

Es objeto de la presente Orden Foral, en aplicación de lo dispuesto en la Norma transcrita, y en base a los informes emitidos por el personal

técnico adscrito al Servicio de Catastro y Valoración, la aprobación del Coeficiente modulador de referencia con el mercado «Coeficiente Rm».

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1148/2016, de 3 de junio, por la que se aprueba el coeficiente modulador de referencia con el mercado «Coeficiente Rm» aplicable en las valoraciones catastrales de bienes inmuebles de naturaleza urbana. (BOB nº 109 de 08-06-2016)

Mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 163/2013, de 3 de diciembre, fueron aprobadas las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

En las referidas Normas Técnicas, se incluye, entre otras, la Norma 9 para los bienes de naturaleza urbana referida a los «Coeficientes moduladores de referencia con el mercado». En estas Normas se recogen una serie de coeficientes que corrigen tanto el valor del suelo como el valor de la construcción y entre ellos el denominado «Coeficiente Rm» con la siguiente redacción:

«Norma 9.-Coeficientes moduladores de referencia con el mercado

1. En la Norma 1 de las presentes Normas Técnicas, se establece que para el cálculo de la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, se tomará como referencia el valor de mercado, sin que en ningún caso pueda exceder de éste. Dicho cálculo se realizará de acuerdo con lo preceptuado en las presentes Normas Técnicas.

El coeficiente modulador de referencia con el mercado para el cálculo del valor catastral, coeficiente Rm, se aplicará con carácter general al valor individualizado resultante de la valoración. Dicho coeficiente será aprobado mediante Orden Foral.»

Es objeto de la presente Orden Foral, en aplicación de lo dispuesto en la Norma transcrita, y en base a los informes emitidos por el personal técnico adscrito al Servicio de Catastro y Valoración,

la aprobación del Coeficiente modulador de referencia con el mercado para el cálculo del valor catastral «Coeficiente Rm».

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1164/2016, de 8 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 2015. (BOB nº 113 de 14-06-2016)

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 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, redactado, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, por el número Veintiuno del artículo único del Decreto Foral Normativo 5/2015, de 24 de noviembre, por el que se modifica la Norma Foral 11/2013, establece que la entidad representante del grupo fiscal vendrá obligada, al tiempo de presentar la declaración del grupo fiscal, a liquidar la deuda tributaria correspondiente a este y a ingresarla 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 ré-

gimen 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 2015 con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 104/2016, de 7 de junio, por el que se modifica el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 182/2014, de 23 de diciembre, por el que se crea el punto general de entrada de facturas electrónicas y se regula el procedimiento para la tramitación y registro contable de las citadas facturas. (BOB nº 116 de 17-06-2016)

Mediante el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 182/2014, de 23 de diciembre, se creó el punto general de entrada de facturas electrónicas y se reguló el procedimiento para la tramitación y registro contable de las citadas facturas.

El artículo 4 del Decreto Foral 182/2014 se dedica a regular los obligados al uso de la factura electrónica, enumerando en su apartado 1.º una serie de entidades proveedoras que con carácter preceptivo deben utilizarla y presentarla a través del punto general de entrada. Ello sin perjuicio de que cualquier otro proveedor pueda voluntariamente expedir y remitir facturas electrónicas.

El carácter esencialmente dinámico de esta materia, puesto ya de manifiesto en la parte expositiva del Decreto Foral 182/2014 cuando indica que el sistema persigue como uno de sus objetivos el de la rápida adaptación a las posibles novedades que se puedan producir, unido a la experiencia positiva en su aplicación, determina la conveniencia de ampliar el catálogo de proveedores obligados a su uso, de tal manera que aquellos proveedores que en un año remitan facturas por valor total de la suma de todas ellas igual o superior a 5.000 euros, en lo sucesivo estén obligados a remitir sus facturas en formato electrónico.

Por otro lado, se ha detectado la posibilidad de mejoras operativas cuando un mismo proveedor utiliza tanto facturas electrónicas como facturas

en papel. Se adoptan las disposiciones oportunas tendentes a la erradicación de las anomalías que se puedan producir, especificando que aquellos proveedores que hayan presentado una factura electrónica quedarán obligados a usar idéntico formato en lo sucesivo. En el mismo sentido, en el caso de los procedimientos de contratación todas las facturas presentadas en su ejecución deberán tener formato electrónico.

Para favorecer la implantación de las disposiciones anteriormente citadas, resulta necesario crear un registro de proveedores obligados como medida de control de la obligación para el uso de la factura electrónica de los proveedores que hayan entregado bienes o prestado servicios a las entidades a que se refiere el artículo 2 del Decreto Foral 182/2014.

El presente Decreto Foral tiene por objeto modificar el citado artículo 4 del Decreto Foral 182/2014 en el sentido expuesto en los párrafos anteriores.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 108/2016, de 14 de junio, por la que se modifica el Decreto Foral 169/2014, de 16 de diciembre, por la que se aprueba el Reglamento General Presupuestario del Territorio Histórico de Bizkaia, de desarrollo del Texto Refundido de la Norma Foral General Presupuestaria. (BOB nº 117 de 20-06-2016)

El Decreto Foral 169/2014, de 16 de diciembre, aprueba el Reglamento General Presupuestario del Territorio Histórico de Bizkaia, de desarrollo del Texto Refundido de la Norma Foral General Presupuestaria.

El objeto de la presente modificación es, por una parte, adecuar la división de la clasificación por Programas de gasto a la estructura de remisión de la información presupuestaria a la Unión Europea, y por otra, adaptar el apartado relativo al fomento de los objetivos sociales en la contratación del sector público foral a la nueva regulación de los contratos reservados contenida en la disposición adicional quinta del Texto Refundido de la Ley de Contratos, cuya principal novedad es que la reserva de contratos se convierte en obligatoria.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

PUBLICACIONES DESDE 10/2015 A 5/2016.

ORDEN FORAL 521/2015, de 19 de octubre, por la que se aprueba el modelo de declaración de residencia fiscal a efectos de la acreditación de la condición de no residentes en determinados supuestos. (BOG 23/10/2015)

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. (BOG 27-10-2015; corrección de errores 5-11-2015)

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.

Por su parte, 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.

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.

Las disposiciones así adoptadas deberán ser inmediatamente sometidas a debate y votación

de totalidad en las Juntas Generales para su convalidación.

RESOLUCIÓN de 9 de diciembre 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 2/2015, 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.. (BOG 14/12/2015)

ORDEN FORAL 650/2015, de 16 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo y de actividades económicas y premios. Resumen anual», y las formas y plazos de presentación. (BOG 22/12/2015)

ORDEN FORAL 654/2015, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 228, de comunicación de alta de los grupos en el régimen de consolidación fiscal, así como de la variación de su composición. (BOG 30/12/2015)

NORMA FORAL 6/2015, de 23 de diciembre, de reforma del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas. (BOG 24-12-2015)

La tributación de la riqueza, o si se prefiere del patrimonio, es una cuestión ampliamente debatida en la actualidad, y objeto de análisis por parte de las y los expertos en materia tributaria desde muchos puntos de vista.

En la anterior legislatura se aprobó la Norma Foral del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, que sigue vigente en Gipuzkoa. Dicho impuesto incluyó una serie de novedades, algunas de las cuales deben ser revisadas. En este sentido está fuera de duda la importancia que tiene para el Territorio Histórico la labor del tejido empresarial guipuzcoano, que debe ser objeto de especial atención para posibilitar que se avance de manera firme en la mejora de la economía y en la creación de puestos de trabajo de calidad.

Atendiendo a lo anterior, resulta de especial relevancia el tratamiento tributario de los elementos afectos a actividades económicas y las participaciones en determinadas entidades y por ello resulta urgente adecuar la tributación a la realidad fiscal de nuestro entorno, máxime dentro del País Vasco, para que no pueda percibirse ningún tipo de discriminación. De este modo, se sustituye la bonificación del 75 por 100 por la exención en el Impuesto de los elementos afectos y participaciones mencionados, cuando se cumplan determinados requisitos.

Con respecto a las reglas de valoración para el cálculo de la base imponible, se incluye una relevante novedad en el ámbito de los bienes inmuebles. En su virtud, se sustituye el sistema por el cual había que computar en la base imponible el mayor de tres valores, esto es el valor catastral, el comprobado o el de adquisición, por otro sistema en el que se va a tener en cuenta un único valor, el catastral. De este modo se avanza en la armonización de la tributación con los otros Territorios Históricos y, además, se eliminan los problemas de justicia tributaria horizontal que el sistema anteriormente vigente podía generar, ya que inmuebles similares debían ser computados en el Impuesto por valores diferentes según fuese el caso.

Por otra parte, es evidente que los tipos impositivos son elementos esenciales de cualquier figura tributaria y, por ello, también del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas. Sin perjuicio de las competencias atribuidas a las Instituciones de los Territorios Históricos y concretamente a Gipuzkoa en materia tributaria, es necesario también tener en cuenta la situación del resto de los Territorios Históricos para intentar conseguir un mayor grado de armonización normativa, que permita una mayor cohesión a nivel de País. Todo ello, sin merma de la recaudación, otro aspecto obviamente de especial relevancia, para evitar que se resientan, por ejemplo, las prestaciones en el ámbito social o la inversión pública. Por lo tanto, y sin perjuicio de que en un futuro pueda resultar conveniente un mayor esfuerzo de armonización, en este momento se revisa la tarifa del Impuesto, acercándola a las vigentes en Bizkaia y Araba.

Por último, se incluyen algunas modificaciones de carácter técnico, motivadas fundamentalmente por los mencionados cambios.

La presente Norma Foral contiene una reforma parcial del Impuesto. Ello no implica que las modificaciones normativas de la tributación sobre el patrimonio se den por finalizadas con esta Norma Foral. Bien al contrario, se van a acometer los trabajos necesarios para aprobar un nuevo Impuesto sobre el Patrimonio, que venga a sustituir al actualmente vigente, en el que se analizarán aspectos de relevancia como el límite conjunto con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras cuestiones importantes, de cara a dotar a Gipuzkoa de un Impuesto sobre el Patrimonio moderno, acorde con el momento actual y, en la medida de lo posible, armonizado con el resto de los Territorios Históricos.

NORMA FORAL 7/2015, de 23 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias. (BOG 30-12-2015)

La aplicación continuada de la normativa tributaria por los órganos encargados de la misma deja al descubierto, en algunos casos, la necesidad realizar ajustes en las distintas regulaciones de los tributos en los que las instituciones competentes del Territorio Histórico tienen competencia para la regulación.

Con tal motivo, periódicamente, se promueve la aprobación de modificaciones en el sistema tributario, al objeto de introducir mejoras en el mismo. Esta labor es aún más necesaria cuando se llevan a cabo reformas de calado en las figuras impositivas más destacadas del sistema tributario guipuzcoano, como son la aprobación de nuevas regulaciones en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de no Residentes y, en especial, en el Impuesto sobre Sociedades.

Se pretende con la aprobación de esta Norma profundizar en la labor de mejora y corrección del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido, por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entre las diferentes modificaciones que se incluyen cabe destacar las siguientes:

En la exención correspondiente a la prestación única por desempleo, se deja de exigir el mantenimiento de cinco años de la acción o participación o de la actividad económica, cuando el citado plazo no se cumpla como consecuencia de la liquidación de la empresa o actividad económica con motivo de un procedimiento concursal.

Por su parte, en la exención de las percepciones por trabajos realizados en el extranjero, se elimina la exigencia de que la empresa o entidad empleadora sea residente en España.

En materia de actividades económicas, se aclara que las compensaciones y reservas previstas en el Impuesto sobre Sociedades no son de aplicación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta aclaración se incorpora a la normativa del impuesto en aras de la seguridad jurídica.

En la regulación de los rendimientos del capital mobiliario, se establece que no se computará el rendimiento neto negativo que se pueda generar como consecuencia de la donación de activos representativos de la cesión a terceros de capitales propios, de forma paralela a lo ya previsto en las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas por actos inter-vivos o de liberalidades.

Se concreta la imputación temporal de pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados, y se establece su régimen transitorio.

Se recoge expresamente la posibilidad de reducir en los cinco ejercicios siguientes las cantidades aportadas o imputadas a sistemas de previsión social del contribuyente que no hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible general por insuficiencia de la misma.

De igual manera que en territorio común, se reduce de diez a cinco años el plazo mínimo exigido a los planes individuales de ahorro sistemático entre la primera prima y el momento de la constitución de la renta vitalicia. Ello exige incluir modificaciones en las dos disposiciones adicionales que regulan tales productos de previsión así como incluir una nueva disposición transitoria.

Se establece la exención de las rentas obtenidas por la persona deudora en procedimientos concursales, siempre que las deudas no deriven del ejercicio de actividades económicas.

De igual manera que en territorio común, se elimina la posibilidad de aplicar la compensación fiscal en contratos individuales de vida o invalidez contratados con anterioridad al 1 de enero de 2007. Esta modificación se incluye con efectos 1 de enero de 2016.

En relación con el Impuesto sobre Sociedades, cabe destacar las siguientes modificaciones:

Se regula expresamente la no deducibilidad de los intereses de demora derivados del incumplimiento de alguna norma, mediante la inclusión de una nueva letra en el artículo 31. Cabe resaltar que esta modificación no supone una novedad, sino que, en aras de la seguridad jurídica, viene a recoger expresamente un criterio mantenido hasta la fecha tanto por esta Administración como por la jurisprudencia.

De la misma manera, se aclara que las entidades patrimoniales no pueden aplicar ningún tipo de deducción, cuestión que ya venía siendo interpretada en este sentido.

En el caso de agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, o de uniones temporales de empresas que tributen bajo el régimen especial correspondiente, se ajusta la aplicación del forfait del 20 por 100 de la base imponible positiva, compensatorio de las dificultades inherentes a la dimensión de las microempresas, para evitar duplicidades.

Igualmente, y con la misma finalidad, se ajusta la aplicación del forfait del 20 por 100 de la base

imponible positiva en el caso de que el grupo fiscal tenga la consideración de microempresa.

Para la aplicación de la exención por reinversión, se generaliza la exigencia de materializar la reinversión en elementos patrimoniales adquiridos a personas o entidades no vinculadas, requisito que anteriormente se establecía únicamente en el ámbito de los grupos de sociedades.

Al margen de lo anterior, en el Impuesto sobre Sucesiones se modifica la regulación de las reducciones en la base imponible con ocasión de las adquisiciones «mortis causa» e «inter-vivos» de empresas individuales, negocios profesionales o de participaciones en entidades, al objeto de armonizar su contenido con los otros Territorios Históricos.

En el ámbito de los beneficios fiscales previstos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se actualiza la remisión al derogado régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas que se preveía en el Impuesto sobre Sociedades, sustituyéndolo por el actualmente vigente régimen de entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles.

Además de lo anterior, se modifican diversas figuras tributarias encuadradas en los tributos locales: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

NORMA FORAL 8/2015, de 23 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias. (BOG 30-12-2015)

DECRETO FORAL-NORMA 3/2015, de 29 de diciembre, por la que se modifica el régimen aplicable a los activos fiscales por impuesto diferido. (BOG 31-12-2015)

DECRETO FORAL 88/2015, de 29 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

2016 para la determinación en ambos Impuestos de las rentas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales. (BOG 30-12-2015)

Este decreto foral tiene por objeto modificar los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre, y sobre Sociedades, aprobado por el Decreto Foral 17/2015, de 16 de junio, y aprobar los coeficientes de actualización aplicables para la determinación de las ganancias y pérdidas patrimoniales del primer Impuesto, así como los de corrección monetaria aplicables para la determinación de la renta derivada de la transmisión de elementos patrimoniales en el segundo Impuesto.

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2016 para la determinación del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales a los que se refieren los artículos 45 y 46 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto, que se incluyen en la disposición adicional primera del presente decreto foral.

El artículo 45 especifica que el valor de adquisición a considerar para calcular la diferencia respecto al valor de transmisión y determinar así la cuantía de la ganancia o pérdida generada en una transmisión patrimonial a título oneroso, se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se aprueben reglamentariamente. Y el artículo 46 establece la aplicación de la misma regla en el supuesto de transmisiones patrimoniales a título lucrativo.

Los coeficientes de actualización se fijan atendiendo principalmente a la evolución de los índices de precios de consumo producida desde la fecha de adquisición de los elementos patrimoniales y a la estimada para el ejercicio de su transmisión.

Las modificaciones que se introducen en el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas derivan de modificaciones contenidas en la Norma Foral 7/2015, de 23 de di-

ciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias, y en la Norma Foral 18/2014, de 16 de diciembre, de correcciones técnicas de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa y otras modificaciones tributarias.

Estas modificaciones, que se recogen en el artículo 1, se centran en:

- La exención de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero, en la que se elimina la forma de prorratear el límite máximo anual de la exención, una vez se eliminó la necesidad de tal prorrateo de la norma foral del Impuesto.
- La no aplicación del límite de 300.000 euros en determinados casos de rendimientos del trabajo calificados como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.
- Los sujetos obligados a retener o ingresar a cuenta cuando la obligación surja con motivo de operaciones realizadas en España por entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en régimen de libre prestación de servicios, y de operaciones realizadas por fondos de pensiones domiciliados en otro Estado de la Unión Europea que desarrollen planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española, al atribuirse tal obligación a las propias entidades aseguradoras y a los propios fondos de pensiones o, en su caso, a sus entidades gestoras.
- La compensación fiscal aplicable a los contratos de seguro individuales de vida o invalidez, que se deroga.
- Se ajusta la práctica de retenciones en el supuesto de acumulación de rendimientos del trabajo procedentes de un mismo pagador cuando sean de aplicación los límites aplicables sobre porcentajes de integración inferior al 100 por 100.

Al margen de lo anterior, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas también se introducen modificaciones en la exención de ayudas públicas prestadas por las Administraciones públicas territoriales, al objeto de incorporar las correspondientes a las ayudas prestadas en el marco del Plan Renove en materia de rehabilitación eficiente de viviendas y edificios, para la elaboración de proyectos de intervención en el patrimonio edificado de la Comunidad Autónoma del País Vasco y la ejecución de las obras derivadas de los mismos, y a las ayudas procedentes del proyecto ZenN, Barrios con consumo de energía casi nulo, fundamentado en el Séptimo Programa Marco de investigación de la Unión Europea.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se aprueban los coeficientes a aplicar en el ejercicio 2016 para determinar la depreciación monetaria deducible de la renta positiva obtenida en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material, del intangible y de inversiones inmobiliarias, a que se refiere el artículo 40.9 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades, los cuales se incluyen en la disposición adicional segunda del decreto foral.

Además, en el artículo 2 del decreto foral se modifica el reglamento del impuesto en los siguientes aspectos:

- Se adecua la regulación reglamentaria a la nueva regulación del régimen de consolidación, en virtud del cual pueden existir tanto grupos de estructura vertical como de estructura horizontal. La modificación más importante es, precisamente, modificar el término "dominante" por el de "representante".
- La segunda modificación es similar a la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto a los sujetos obligados a retener o ingresar a cuenta cuando la obligación surja con motivo de operaciones realizadas en España por entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en régimen de libre prestación de servicios.

ORDEN FORAL 676/2015, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 188 «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residente (Establecimientos permanentes). Retenciones e ingresos a cuenta sobre rentas o rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez. Resumen anual», y las formas y plazos de presentación. (BOG 30/10/2015)

ORDEN FORAL 665/2015, de 22 de diciembre, por la que se modifican las órdenes forales 667/2014, de 17 de diciembre, y 12/2014, de 16 de enero, reguladoras de los modelos informativos anuales 182 y 184 respectivamente. (BOG 31/12/2015)

ORDEN FORAL 1/2016, de 4 de enero, por la que se regula la obligación de relacionarse con la Administración tributaria foral del Territorio Histórico de Gipuzkoa por medios electrónicos. (BOG 11/01/2016)

Convenios de colaboración suscritos en materia de cesión recíproca de información de carácter tributario.. (BOG 13/01/2016)

Convenios de colaboración entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y las entidades locales del territorio histórico para la recaudación en ejecutiva de los ingresos de derecho público propios de éstas. (BOG 13/01/2016)

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 13/01/2016)

ORDEN FORAL 1/2016, de 4 de enero, por la que se regula la obligación de relacionarse con la Administración tributaria foral del Territorio Histórico de Gipuzkoa por medios electrónicos. (BOG 11-01-2016)

La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, ha supuesto un avance definitivo en la construcción e implantación de la Administración Pública

electrónica al considerar los medios electrónicos como preferentes para comunicaciones entre las distintas Administraciones Públicas, y reconocer el derecho de la ciudadanía a su utilización en sus relaciones con la Administración.

Esa misma Ley 11/2007, de 22 de junio permite establecer reglamentariamente la obligación de relacionarse con la Administración solamente a través de medios electrónicos a las personas jurídicas y a aquellas personas físicas que, atendidas sus circunstancias, puede entenderse que tienen garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Esta previsión legal ha sido objeto de un doble desarrollo en el ámbito de la Administración foral del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Por un lado, en el ámbito administrativo general, el Decreto Foral 23/2010, de 28 de septiembre, por el que se regula la utilización de medios electrónicos en el ámbito de la Administración Foral, en su artículo 33, establece que la Administración Foral podrá establecer la obligatoriedad de comunicarse con ella utilizando sólo medios electrónicos. Asimismo dispone que la orden foral que establezca dicha obligación especificará, como mínimo, entre otros aspectos, las comunicaciones a las que se aplique, con expresa indicación de si comprende la práctica de notificaciones administrativas por medios electrónicos y/o la necesaria utilización del registro electrónico, el medio electrónico de que se trate, los sistemas de firma electrónica que puedan utilizarse y las personas, colectivos o entidades obligadas.

Dicho Decreto Foral desarrolla en su artículo 39 la notificación a través de la plataforma de notificaciones electrónicas, desde la sede electrónica.

Por otro lado, en el ámbito tributario, no existe un desarrollo específico distinto a lo señalado con carácter general, refrendado por la redacción del artículo 105 de la Norma Foral General Tributaria.

En la actualidad la Orden Foral 1.011/2010, de 24 de noviembre del Departamento de Hacienda

da y Finanzas regula la obligación de efectuar determinados trámites de carácter tributario por vía electrónica.

Continuando con el propósito de impulsar el uso de medios telemáticos para el cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias, la presente Orden Foral sustituye a la anteriormente citada Orden Foral 1.011/2010 y regula la obligatoriedad de la utilización de medios electrónicos en todos aquellos trámites y servicios que el Departamento de Hacienda y Finanzas ponga a disposición de la ciudadanía en la sede electrónica, para el colectivo de obligados tributarios o representantes que se considera puedan reunir una suficiente capacidad económica o técnica, o, en su caso, dedicación profesional, que les permita acceder a dichos medios

ORDEN FORAL 2/2016, de 11 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 01/15/20165; Corrección de errores 27/01/2016)

ORDEN FORAL 22/2016, de 26 de enero. Entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG 01/02/2016)

Resolución de 3 de febrero de 2016, de la Presidencia de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del Decreto Foral-Norma 3/2015, de 29 de diciembre, por la que se modifica el régimen aplicable a los activos fiscales por impuesto diferido. (BOG 08/02/2016)

ORDEN FORAL 132/2016 de 2 de marzo que aprueba la carta de servicios de la Campaña de Renta y Riqueza 2015. (BOG 18/03/2016)

NORMA FORAL 1/2016, de 14 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral General Tributaria para incluir la publicación periódica de lis-

tados comprensivos de deudores a la Hacienda Foral por deudas o sanciones tributarias en los que concurren determinadas circunstancias. (BOG 21-03-2016)

La necesidad de reforzar los mecanismos de lucha contra el fraude fiscal por parte de la Hacienda Pública se ha concretado hasta el momento en medidas dirigidas a la represión de conductas, tendencia esta que debe ser complementada para dar paso a otro tipo de actuaciones coactivas como las basadas en la publicidad de comportamientos que cuentan con una gran reprobación social.

La medida consistente en la publicación de listados de deudores, que se incorpora a la Norma Foral General Tributaria por medio de la presente Norma Foral, se enmarca dentro de este tipo de lucha contra el fraude fiscal a través de instrumentos preventivos y educativos que coadyuvan al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios, y es respetuosa con la reserva de datos tributarios y, por tanto, con los principios en los que dicha reserva se fundamenta.

Sin embargo, la presente Norma no olvida el equilibrio entre la protección del derecho a la intimidad y la necesidad de potenciar la eficacia del sistema tributario, por lo que serán objeto de publicidad aquellas conductas tributarias reprobables que sean a la vez cuantitativamente relevantes por generar un mayor perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Es por ello que en la búsqueda del equilibrio se han introducido reglas tasadas para formar los listados que habrán de hacerse públicos. En definitiva, se han ponderado los distintos intereses que deben salvaguardarse y los principios de proporcionalidad, exactitud y conservación de los datos contenidos en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, de tal manera que el tratamiento dado a esta materia es coherente con el recogido en la normativa de nuestro entorno económico y jurídico, en donde se recogen también distintos supuestos de excepción al principio general de confidencialidad de los datos tributarios.

Por otra parte y considerando la novedad que supone el texto en esta materia y la trascendencia de las consecuencias que del mismo se derivan, se ha optado por establecer el acceso directo a la jurisdicción contencioso-administrativa por parte de los interesados que consideren no ajustada a derecho la publicación de sus datos.

Esta regulación se complementa con la contenida en la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, que regula el acceso a la información contenida en sentencias dictadas en materia de fraude fiscal, pues resultaría incoherente que se publicara la identidad de quienes han dejado de abonar sus obligaciones tributarias y sin embargo quedara oculta precisamente la de los grandes defraudadores, condenados en sentencia firme por delitos de esta naturaleza.

ORDEN FORAL 190/2016, de 1 de abril, 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 2015, así como las formas, plazos y lugares de presentación e ingreso. (BOG 4-04-2016)

La presente campaña será la segunda en la que el impuesto se liquidará con arreglo a lo previsto en la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Respecto a la normativa que estuvo vigente en 2014, durante el año 2015 se han aprobado diferentes disposiciones que la modifican. Seguidamente se expondrán las modificaciones más significativas que se han incluido en el impuesto.

Por otra parte, la finalización del ejercicio ha supuesto también el devengo del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, aprobado por la Norma Foral 10/2012, de 18 de diciembre. La normativa de este impuesto también ha incorporado modificaciones respecto a la normativa que estuvo vigente para la liquidación del impuesto devengado el 31 de diciembre de 2014. Se exponen a continuación de las novedades del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las modificaciones más relevantes operadas

en el Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas.

Por lo que respecta a las novedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cabe citar la Norma Foral 7/2015, de 23 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias, que recoge, entre otras, las siguientes:

— En la exención correspondiente a la prestación única por desempleo, se deja de exigir el mantenimiento de cinco años de la acción o participación o de la actividad económica, cuando el citado plazo no se cumpla como consecuencia de la liquidación de la empresa o actividad económica con motivo de un procedimiento concursal. Además, se incorporan a esta exención las ayudas económicas reconocidas a las personas socias trabajadoras y de trabajo de cooperativas declaradas disueltas, para su reubicación definitiva. Esta última modificación se incorpora con efectos desde el 1 de enero de 2014.

— En la exención de las percepciones por trabajos realizados en el extranjero, se elimina el requisito de que la empresa o entidad empleadora sea residente en España.

— En materia de actividades económicas, se aclara que las compensaciones y reservas previstas en el Impuesto sobre Sociedades no son de aplicación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

— En la regulación de los rendimientos del capital mobiliario, se establece que no se computará el rendimiento neto negativo que se pueda generar como consecuencia de la donación de activos representativos de la cesión a terceros de capitales propios, de forma paralela a lo ya previsto en las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas por actos inter-vivos o de liberalidades.

— Se concreta la imputación temporal de pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vendidos y no cobrados, y se establece su régimen transitorio.

— Se recoge expresamente la posibilidad de reducir en los cinco ejercicios siguientes las cantidades aportadas o imputadas a sistemas de previsión social del contribuyente que no hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible general por insuficiencia de la misma.

— De igual manera que en territorio común, se reduce de diez a cinco años el plazo mínimo exigido a los planes individuales de ahorro sistemático entre la primera prima y el momento de la constitución de la renta vitalicia.

— Se establece la exención de las rentas obtenidas por la persona deudora en procedimientos concursales, siempre que las deudas no deriven del ejercicio de actividades económicas.

— Se incluyen una serie de ajustes en los rendimientos del capital mobiliario y en las ganancias y pérdidas patrimoniales, para evitar, en un primer término, distorsiones que podrían surgir como consecuencia de la aprobación de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco.

Cabe citar, asimismo, la 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, que aprueba dos disposiciones adicionales que sirven para aclarar la calificación de las rentas obtenidas como consecuencia de aportaciones financieras subordinadas y para complementar el sistema de compensación e integración de rentas negativas generadas antes de 2015, derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes, que ya se encontraba vigente desde 2014, ampliando su horizonte temporal e incorporando la referencia expresa a las aportaciones financieras subordinadas de cooperativas.

A nivel reglamentario, 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, fijó, como su propio título indica, los coeficientes de actualización aplicables en 2015. Además, estableció los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos de actividades económicas y del capital y a las ganancias y pérdidas patrimoniales, porcentajes que fueron posteriormente modificados por los Decretos Forales 73/2015, de 28 de julio, y 79/2015, de 1 de septiembre.

Por último, el Decreto Foral 88/2015, de 29 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 2016 para la determinación en ambos impuestos de las rentas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales, reconoce la exención de las ayudas prestadas en el marco del Plan Renove en materia de rehabilitación eficiente de viviendas y edificios, para la elaboración de proyectos de intervención en el patrimonio edificado de la Comunidad Autónoma del País Vasco y la ejecución de las obras derivadas de los mismos, y de las ayudas procedentes del proyecto ZenN, Barrios con consumo de energía casi nulo, fundamentado en el Séptimo Programa Marco de investigación de la Unión Europea.

Por lo que respecta a la regulación del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, la Norma Foral 6/2015, de 23 de diciembre, de reforma del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, modifica de forma importante el impuesto.

Resulta de especial relevancia la modificación del tratamiento tributario de los elementos afectos a actividades económicas y de las participaciones en determinadas entidades, al sustituirse la bonificación del 75 por 100 prevista anteriormente por la exención.

Además, en las reglas de valoración para el cálculo de la base imponible se sustituye el sistema por el cual había que computar en la base imponible el mayor de tres valores, esto es el valor catastral, el comprobado o el de adquisición, por otro sistema en el que se va a tener en cuenta

un único valor, el catastral. Se modifican, asimismo, las reglas de valoración de las actividades económicas y de las acciones y participaciones en entidades no negociadas en mercados organizados.

Por último, se revisa la tarifa del impuesto, acercándola a las vigentes en Bizkaia y Araba.

También cabe mencionar que se ha derogado el Decreto Foral 118/1999, de 21 de diciembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio, al incorporar el grueso de su contenido a la norma foral.

Asimismo, cabe destacar un par de cuestiones novedosas que afectan a la gestión:

La primera relativa a las propuestas de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las posibilidades de rectificar determinados datos de la misma. Durante los últimos años se ha ido abriendo la posibilidad de que el contribuyente corrigiera determinados datos contenidos en la propuesta cuando los mismos no se ajustaran a su situación tributaria. De esta manera, en la campaña anterior eran susceptibles de modificación los relativos a rendimientos del capital inmobiliario que constituyen renta del ahorro, a deducciones por alquiler de vivienda habitual, por mecenazgo y por cuotas satisfechas a sindicatos de trabajadores. En la presente campaña se incorpora también la posibilidad de rectificar los datos relativos a rendimientos del capital inmobiliario que constituyen renta general (locales y viviendas de temporada).

La segunda afecta a los sujetos obligados a presentar las autoliquidaciones por medios electrónicos, que a partir del 1 de abril de 2016 se regula por medio de la Orden Foral 1/2016, de 4 de enero, por la que se regula la obligación de relacionarse con la Administración tributaria foral del Territorio Histórico de Gipuzkoa por medios electrónicos, derogando la Orden Foral 1011/2010, de 24 de noviembre, que le precedía.

DECRETO FORAL 8/2016, de 19 de abril, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para 2016 en el ámbito de los fines de interés general. (BOG 27-04-2016)

DECRETO FORAL 11/2016, de 17 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (BOG 27/05/2016)

ORDEN FORAL 309/2016, de 10 de junio, por el que se establecen los plazos y los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales de Gipuzkoa. (BOG 21/06/2016)

ORDEN FORAL 310/2016, de 10 de junio, por la que se aprueban los precios medios de venta de determinados elementos de transporte no incluidos en la Orden Foral 2/2016, de 11 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 21/06/2016)

NORMA FORAL 3/2016, de 20 de junio, por la que se introducen determinadas modificaciones para adaptar el ordenamiento tributario foral a diversos acuerdos alcanzados en el seno de la OCDE así como a Directivas y Sentencias de la Unión Europea. (BOG 23/06/2016)

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (NOVIEMBRE 2015 - MAYO 2016)

1. INTRODUCCIÓN

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

1.2. Presidencia de Países Bajos: 1 enero – 30 junio 2016

2. FISCALIDAD DEL AHORRO

2.1. Derogada la Directiva sobre fiscalidad del ahorro

2.2. Acuerdos fiscales con Liechtenstein, Suiza, San Marino, Andorra y Mónaco

3. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

3.1. Erosión de la base imponible y traslado de beneficios

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

3.3. Directiva sobre normas de transparencia para los acuerdos tributarios transfronterizos

3.4. Paquete de lucha contra la elusión fiscal

3.5. Propuesta de Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior

3.6. Revisión de la Directiva sobre la cooperación administrativa para que las autoridades nacionales intercambien información fiscal sobre las actividades de las empresas multinacionales, país por país

3.7. Transparencia fiscal - aspectos de terceros países

3.8. 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

3.9. Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas

4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

4.1. Propuesta de Directiva por la que se mantiene el tipo normal mínimo de IVA

4.2. Informe especial del Tribunal de Cuentas Europeo nº 24: "La lucha contra el fraude del IVA intracomunitario: es necesaria una acción más enérgica"

4.3. Plan de Acción sobre el IVA

4.4. Nuevas notas explicativas sobre los servicios relacionados con bienes inmuebles

5. PROCEDIMIENTOS

5.1. Dictámenes motivados

5.2. Recursos ante el Tribunal de Justicia de la UE

5.3. Sentencias del Tribunal de Justicia de la UE

6. INFORMES Y PUBLICACIONES

1. INTRODUCCIÓN

Los distintos Estados miembros de la UE asumen la Presidencia del Consejo de la UE por turnos de seis meses. Durante un semestre, el Estado de turno preside las reuniones en todos los niveles del Consejo, contribuyendo a garantizar la continuidad del trabajo de la UE en esa institución.

Los Estados miembros que ejercen la Presidencia colaboran estrechamente en grupos de tres, llamados "tríos". Este sistema fue instaurado por el Tratado de Lisboa en 2009. El trío fija los objetivos a largo plazo y elabora el programa común decidiendo los temas y principales asuntos que el Consejo deberá abordar durante un periodo de 18 meses. Con arreglo a este programa, cada uno de los tres países elabora su programa semestral con mayor detalle.

El trío actual está integrado por las Presidencias de los Países Bajos, Eslovaquia y Malta.

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

El 1 de julio de 2015 Luxemburgo asumió la Presidencia del Consejo de la Unión Europea hasta el 31 de diciembre.

La Presidencia luxemburguesa se centró en la gobernanza económica con el objetivo de impulsar el crecimiento y el empleo en el contexto de la solidaridad y la disciplina presupuestarias, pero también de una Europa más social. Se llevaron a cabo varios debates en el Consejo de Asuntos Generales, en el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) y en el Consejo de Empleo y Asuntos Sociales sobre el informe de los cinco presidentes (de la Comisión Europea, del Consejo Europeo, del Eurogrupo, del Banco Central Europeo y del Parlamento Europeo) sobre cómo completar la unión económica y monetaria (UEM). La Presidencia luxemburguesa presentó un informe de progreso a los Consejos Europeos de octubre y diciembre. Se constató la necesidad de hacer esfuerzos adicionales para asegurar el correcto funcionamiento de la UEM. Asimismo, los Ministros alcanzaron un consenso

sobre la necesidad de fortalecer el Semestre Europeo, el ciclo de coordinación de las políticas económicas y presupuestarias dentro de la UE, y hacer sus reglas más simples, más transparentes y más coherentes.

En el campo de la lucha contra el fraude fiscal en un marco global, el Consejo ECOFIN alcanzó, en octubre, un acuerdo sobre la Directiva relativa a normas de transparencia para los acuerdos tributarios transfronterizos. Para la Presidencia de Luxemburgo, este acuerdo representa un gran avance en la dirección de una mayor transparencia en materia fiscal. Específicamente, la Directiva obligará a los Estados miembros a que intercambien de modo automático información relativa a los acuerdos tributarios previos con efecto transfronterizo y a los acuerdos previos sobre precios de transferencia. La Directiva fue posteriormente adoptada por los Ministros en el ECOFIN de 8 de diciembre de 2015.

Los trabajos en relación al Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS por sus siglas en inglés) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que comenzaron en 2013, terminaron durante la Presidencia luxemburguesa. En la reunión de los Gobernadores de Bancos Centrales y los Ministros de Finanzas del G20, de octubre 2015, se dio la bienvenida a los resultados de los trabajos así como al papel de liderazgo en los mismos por parte de la UE.

En diciembre, el Consejo ECOFIN adoptó Conclusiones sobre los trabajos en el marco de BEPS así como sobre el futuro del Grupo Código de Conducta.

1.2. Presidencia de Países Bajos: 1 enero – 30 junio 2016

La Presidencia neerlandesa del Consejo de la Unión Europea se prolongó desde el 1 de enero hasta el 30 de junio de 2016.

El programa de trabajo de la Presidencia neerlandesa se centró en cuatro ámbitos fundamentales: la migración y la seguridad internacional,

unas finanzas saneadas y una zona del euro fuerte, Europa como factor de innovación y creación de empleo, y una actuación en materia de clima y energía con visión de futuro.

La Presidencia holandesa quiso que la UE se concentrara en aquello que interesa a la ciudadanía y a las empresas europeas, una UE que genere crecimiento y empleo a través de la innovación, y conecte con la sociedad civil. La Presidencia quiso fomentar la acción en el ámbito de la UE solo cuando es más eficaz que las políticas de nivel nacional.

En su programa de trabajo, en el apartado relativo a la fiscalidad, se propusieron varios temas.

El 17 de junio 2015, la Comisión presentó un plan de acción para reformar el sistema de impuesto de sociedades en la UE. El plan incluyó una serie de iniciativas destinadas a poner fin a la evasión de impuestos, garantizar la sostenibilidad de los ingresos y fortalecer el mercado interior para los negocios.

La Presidencia de los Países Bajos quiso dar prioridad a las medidas contra la evasión y la elusión fiscal, incluyendo el aumento de la transparencia en los esfuerzos para abordar la evasión de impuestos corporativos, basada en el paquete de medidas acordadas en el proyecto BEPS de la OCDE en octubre de 2015. Durante la Presidencia de los Países Bajos la Comisión presentó una propuesta para la conversión de las medidas BEPS de la OCDE en legislación europea. La Presidencia de los Países Bajos también quiso introducir la discusión sobre la inclusión de una cláusula de imposición efectiva mínima en la Directiva de intereses y cánones.

En la primera mitad de 2016, la Comisión publicó un plan de acción para un régimen más eficaz del IVA, incluyendo el IVA sobre las transacciones transfronterizas dentro de la UE. En el contexto del mercado único digital, el plan de acción propuso medidas para un régimen de IVA eficiente y a prueba de fraude, que incluía una propuesta sobre los tipos de IVA y el comercio electrónico.

La cuestión de un impuesto sobre las transacciones financieras (ITF) también fue discutida de nuevo durante la Presidencia neerlandesa, con el fin de que el principal grupo de Estados miembros que han optado por una más estrecha cooperación en este área se pongan de acuerdo sobre una propuesta de directiva.

2. FISCALIDAD DEL AHORRO

2.1. Derogada la Directiva sobre fiscalidad del ahorro

La Directiva 2003/48/CE, que desde 2005 permitía a las administraciones tributarias acceder mejor a la información relativa a los ahorradores privados, fue derogada, el 10 de noviembre de 2015, por el Consejo ECOFIN. La derogación de la Directiva responde al refuerzo de las medidas para impedir la evasión fiscal ya que se había creado una considerable duplicación con otros textos legislativos en este ámbito, y con la derogación se elimina esta duplicación. Asimismo, la derogación de la Directiva 2003/48/CE formaba parte de un paquete de medidas de transparencia fiscal que fue presentado por la Comisión en marzo de 2015.

La Directiva 2003/48/CE requería el intercambio automático de información entre Estados miembros de la UE sobre los rendimientos del ahorro privado. De esa forma, el pago de intereses realizado en un Estado miembro a los residentes de otros Estados miembros quedaba sujeto a imposición conforme a la legislación del Estado de la residencia fiscal. La Directiva se modificó en marzo de 2014 por última vez para recoger las modificaciones de los productos del ahorro así como la evolución del comportamiento de los inversores.

Por otra parte, en diciembre de 2014, el Consejo adoptó la Directiva 2014/107/UE que modifica las disposiciones sobre obligatoriedad del intercambio automático de información entre administraciones tributarias. Esta Directiva extendió el ámbito de aplicación del citado intercambio a los intereses, dividendos y otros tipos de rendimientos. La Directiva 2014/107/UE entró en vigor

el 1 de enero de 2016. El ámbito de aplicación de la Directiva 2014/107/UE es más amplio que el de la Directiva 2003/48/CE y prevé que, en caso de coincidencia de ámbitos de aplicación, prevalece la Directiva 2014/107/UE.

La Directiva 2014/107/UE aplica una norma única internacional elaborada por la OCDE para el intercambio automático de información. La norma de la OCDE fue aprobada por los Ministros de Finanzas del G20 en septiembre de 2014.

Para dar cumplimiento a la Directiva 2014/107/UE, los acuerdos de la UE con Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza fundamentados inicialmente en la Directiva 2003/48/CE, deben adaptarse a la nueva Directiva y a la norma única internacional.

2.2. Acuerdos fiscales con Liechtenstein, Suiza, San Marino, Andorra y Mónaco

El Consejo ECOFIN, de 8 de diciembre de 2015, aprobó la celebración de acuerdos fiscales con Liechtenstein y Suiza, y dio su visto bueno a que se firmara un acuerdo con San Marino. El acuerdo con San Marino fue firmado directamente después de la sesión del Consejo. Los tres acuerdos requieren el intercambio automático de información sobre ahorradores privados de forma que las administraciones tributarias obtendrán un mejor acceso transfronterizo a la información sobre las cuentas financieras de los residentes de las demás.

Asimismo, el 12 de febrero de 2016, la UE y Andorra firmaron un nuevo acuerdo de transparencia fiscal que hará más difícil para los ciudadanos de la UE ocultar ingresos no declarados en las entidades financieras de Andorra. En 2018, Andorra y los Estados miembros de la UE intercambiarán automáticamente información sobre las cuentas financieras de los residentes de la otra parte. De este modo se garantizará que ambas partes están mejor equipadas para detectar y perseguir a los evasores fiscales, que ya no podrán aprovechar el secreto bancario para ocultar en el extranjero ingresos y activos. Según el nuevo acuerdo, los Estados miembros recibirán los nom-

bres, direcciones, números de identificación fiscal y fechas de nacimiento de sus residentes con cuentas en Andorra, así como otra información financiera y sobre el saldo de la cuenta, todo lo cual se ajusta perfectamente a la labor de la UE para aumentar la transparencia fiscal y combatir el fraude y la evasión fiscales, así como a la norma internacional de la OCDE y el G20 para el intercambio automático de información.

La UE y Mónaco rubricaron, el 22 de febrero de 2016, un nuevo acuerdo de transparencia fiscal. El acuerdo establece que Mónaco y los Estados miembros de la UE intercambiarán automáticamente la información sobre las cuentas financieras de cada uno de sus residentes a partir de 2018. La información se recogerá a partir del 1 de enero de 2017. La firma formal del nuevo acuerdo tendrá lugar antes del verano, tan pronto como el Consejo de la UE autorice la propuesta de la Comisión Europea.

3. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

3.1. Erosión de la base imponible y traslado de beneficios

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 BEPS 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 Plan de Acción BEPS 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.

Los trabajos en relación al Plan de Acción BEPS terminaron durante la Presidencia luxemburguesa. En la reunión de los Gobernadores de Bancos Centrales y los Ministros de Finanzas del G20, de octubre 2015, se dio la bienvenida a los resultados de los trabajos así como al papel de liderazgo en los mismos por parte de la UE. Los trabajos también fueron presentados a los jefes de Estado del G20 en Antalya, Turquía, los días 15 y 16 de noviembre de 2015. En el Consejo ECOFIN de 8 de diciembre de 2015, los Ministros acogieron con satisfacción las conclusiones de estos trabajos.

En relación a la aplicación del proyecto BEPS mediante legislación de la UE, los Ministros recordaron que las conclusiones sobre las acciones 2 (mecanismos híbridos), 3 (normativa sobre sociedades extranjeras controladas), 4 (normativa sobre limitación de intereses), 6 (normativa general contra las prácticas abusivas), 7 (estatuto de establecimiento permanente) y 13 (información por países) podrían aplicarse, tras un análisis técnico adicional, a través de propuestas legislativas que se centraran en los aspectos internacionales de la lucha contra BEPS, sin impedir la aplicación por los Estados miembros de otras disposiciones nacionales o basadas en convenios cuyo objeto sea la lucha contra BEPS.

El Consejo invitó a la Comisión Europea a que presentara una propuesta sobre estos aspectos internacionales que tuviese plenamente en cuenta los trabajos realizados sobre estas cuestiones en el marco de los expedientes legislativos en curso, especialmente en materia de la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS).

Asimismo, observó que se plantea la introducción de una cláusula conjunta contra las prácticas abusivas en el contexto de la refundición de la Directiva sobre intereses y cánones, tras la introducción de una cláusula similar en la Directiva sobre sociedades matrices y filiales, especialmente sobre la base de las conclusiones sobre la acción 6 del proyecto BEPS.

Los Ministros reconocieron, igualmente, la necesidad de que se siga debatiendo sobre el concepto de imposición efectiva mínima, en particular en la refundición de la Directiva sobre intereses y cánones. Además, invitaron a la Comisión a que reflexionara sobre las posibilidades de mejorar la disponibilidad de los datos y estadísticas sobre fiscalidad de las empresas a escala de la UE a tenor de las conclusiones del proyecto BEPS en relación con la acción 11 (evaluación y seguimiento de BEPS).

En el marco de un planteamiento no vinculante complementario, el ECOFIN observó que las conclusiones sobre la acción 2 del proyecto BEPS (neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos) se están teniendo en cuenta en los trabajos en curso del subgrupo sobre mecanismos híbridos del Grupo Código de Conducta, e invitó al Grupo y al Subgrupo a que debatieran sobre las formas de mecanismos híbridos que no se abordan a través de la legislación de la UE.

Los Ministros recordaron su aprobación previa del planteamiento de nexo modificado e invitaron al Grupo Código de Conducta a que se atuviese a este planteamiento, que se recoge en las conclusiones sobre la acción 5 del proyecto BEPS (prácticas tributarias perniciosas), a efectos de supervisar los procesos legislativos necesarios para que los Estados miembros cambien sus regímenes vigentes de reducción de tipos para las rentas procedentes de determinados activos intangibles.

Del mismo modo, invitaron al Grupo Código de Conducta a que, en vista del cuarto criterio, evaluara la conveniencia de desarrollar directrices de la UE para aplicar las conclusiones del proyecto BEPS sobre las acciones 8-9-10 (asegu-

rar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor) y sobre la acción 13 (análisis de la documentación sobre precios de transferencia) con la asistencia de la Comisión y sus órganos consultivos, especialmente el Foro conjunto de la Unión Europea sobre precios de transferencia en el ámbito de la fiscalidad de las empresas.

Invitaron, igualmente, al Grupo Código de Conducta a que evaluara la oportunidad de desarrollar directrices de la UE para aplicar las conclusiones del proyecto BEPS de la OCDE sobre la acción 12 (revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva), especialmente con vistas a facilitar el intercambio de dicha información entre las administraciones fiscales.

En referencia a otros asuntos relativos a la aplicación, el ECOFIN observó que algunas conclusiones del proyecto BEPS de la OCDE afectan a los convenios bilaterales contra la doble imposición suscritos por los Estados miembros, y consideró que sería útil establecer alguna forma de cambio de impresiones a través del Grupo de Alto Nivel.

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

El Consejo ECOFIN, de 8 de diciembre de 2015, examinó el estado de las discusiones técnicas sobre la propuesta BICCS. La Presidencia luxemburguesa explicó que había iniciado la discusión sobre una posible división de la propuesta para centrarse en los aspectos internacionales anti-BEPS. El objetivo es lograr una rápida coordinación en la UE con el proyecto BEPS de la OCDE.

La Comisión anunció su intención de relanzar el proyecto BICCS con una nueva propuesta legislativa que presentaría en 2016.

3.3. Directiva sobre normas de transparencia para los acuerdos tributarios transfronterizos

El Consejo ECOFIN, de 8 de diciembre de 2015, adoptó una Directiva destinada a mejorar la

transparencia en relación con los acuerdos tributarios formulados por los Estados miembros a empresas sobre tratamiento de la fiscalidad en casos específicos.

La Directiva requerirá a los Estados miembros que intercambien de modo automático información relativa a los acuerdos tributarios previos con efecto transfronterizo y a los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Los Estados miembros que reciban la información podrán solicitar más información cuando proceda.

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 de la Comisión en la medida en que sea necesario para el seguimiento de la correcta aplicación de la Directiva.

La Directiva garantizará que, cuando un Estado miembro emita un acuerdo tributario previo o un acuerdo previo sobre 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.

La Directiva está en consonancia con el Plan de Acción BEPS. Las nuevas normas serán de aplicación a partir del 1 de enero de 2017. Mientras tanto seguirá siendo de aplicación la obligación vigente de intercambiar 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 con efecto transfronterizo y los acuerdos previos sobre precios de transferencia se han formulado, modificado o renovado 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 con efecto transfronterizo y los acuerdos previos sobre precios de transferencia se han formulado, modifica-

do o renovado 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 precios de transferencia formulados a las empresas con un volumen de negocios neto anual inferior a 40 millones de euros a nivel de grupo, si dichos acuerdos se formulan, modifican o prorrogan antes del 1 de abril de 2016. No obstante, esta excepción no se aplicará a las empresas que realicen principalmente actividades financieras o de inversión.

Esta Directiva es la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

3.4. Paquete de lucha contra la elusión fiscal

La Comisión Europea presentó, el 28 de enero de 2016, un paquete de lucha contra la elusión fiscal que insta a los Estados miembros a que adopten una posición más sólida y coordinada contra las empresas que pretendan evitar pagar su parte equitativa de los impuestos y a que apliquen los estándares internacionales contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. El paquete adoptado refleja el actual enfoque político y económico mundial en materia de impuesto sobre sociedades en el marco de BEPS.

Este paquete contiene 6 medidas:

- Una Comunicación paraguas que recoge el contexto político, económico e internacional del paquete de lucha contra la evasión fiscal y las medidas que forman parte del paquete.
- Una Directiva de lucha contra la elusión fiscal con medidas jurídicamente vinculantes para hacer frente a algunos de los mecanismos de elusión fiscal más frecuentes.
- Una revisión de la Directiva sobre la cooperación administrativa.
- Una Recomendación relativa a los convenios fiscales.
- Una Comunicación sobre una estrategia exterior de eficacia fiscal.
- Un estudio sobre la planificación fiscal agresiva que examina los principales canales utilizados por las empresas para eludir el pago de impuestos.

El paquete se basa en los tres pilares centrales del programa de la Comisión para conseguir una fiscalidad más equitativa: garantizar una fiscalidad eficaz en la UE, aumentar la transparencia fiscal y garantizar unas condiciones equitativas.

En relación al primer pilar, el principio fundamental aplicado a la fiscalidad de las empresas es que las empresas pagan sus impuestos allí donde obtienen sus beneficios. El paquete incluye propuestas concretas para ayudar a los Estados miembros a garantizar que así sea. En este sentido, la Comisión propone una Directiva de lucha contra la elusión fiscal con medidas jurídicamente vinculantes para hacer frente a algunos de los mecanismos de elusión fiscal más frecuentes. Asimismo, en su Recomendación relativa a los convenios fiscales aconseja a los Estados miembros sobre la mejor manera de proteger sus convenios fiscales contra el abuso, de manera compatible con el derecho de la UE.

En segundo lugar, la transparencia es decisiva para detectar las prácticas de planificación fiscal agresiva por parte de las grandes empresas y garantizar una competencia fiscal leal. El paquete de lucha contra la elusión fiscal pretende aumentar la transparencia sobre los impuestos abonados por las empresas mediante una revisión de la Directiva sobre la cooperación administrativa. En virtud de las normas propuestas, las autoridades nacionales intercambiarán información fiscal sobre las actividades de las empresas multinacionales, país por país. De esta manera, todos los Estados miembros tendrán información

esencial para detectar los riesgos de elusión fiscal y orientar mejor sus auditorías fiscales.

Finalmente, la elusión fiscal y la competencia fiscal perniciosa son problemas mundiales. Las medidas para impedirlos deben ir más allá de las fronteras de la UE. A medida que los Estados miembros van trabajando en la aplicación de nuevos estándares mundiales de transparencia y competencia leal en materia tributaria, es importante que los socios internacionales de la UE sigan su ejemplo. Los países en vías de desarrollo también deben incluirse en la red internacional de buena gobernanza fiscal, de forma que también puedan beneficiarse de la lucha global contra la elusión fiscal. Por esta razón, el paquete adoptado incluye una Comunicación sobre una estrategia exterior de eficacia fiscal, cuyo objetivo es reforzar la cooperación con los socios internacionales en la lucha contra la elusión fiscal, mejorar las medidas de la UE para promover una fiscalidad justa a escala mundial basada en estándares internacionales y crear un enfoque común frente a las amenazas exteriores de elusión fiscal. Se contribuirá así a garantizar unas condiciones justas y equitativas para todas las empresas y países.

El paquete incluye, igualmente, una Comunicación general y un documento de trabajo de los servicios de la Comisión, que explican las razones políticas y económicas subyacentes a las distintas medidas y al plan más amplio de la Comisión contra la elusión fiscal. Se adjunta a ella un nuevo estudio sobre la planificación fiscal agresiva, que examina los principales canales utilizados por las empresas para eludir el pago de impuestos.

La Comisión presentó el paquete de medidas a los Ministros en el Consejo ECOFIN, de 12 de febrero, y se mantuvo un primer intercambio de puntos de vista. La Presidencia de Países Bajos adelantó que su intención era alcanzar un acuerdo para junio sobre dos de las propuestas:

- Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior;
- Revisión de la Directiva sobre la cooperación administrativa para que las autoridades nacionales intercambien información fiscal sobre las actividades de las empresas multinacionales, país por país.

3.5. Propuesta de Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior

La Directiva de lucha contra la elusión fiscal establece normas para combatir las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior y es uno de los elementos constitutivos del paquete de medidas de lucha contra la elusión fiscal de la Comisión, presentado el 28 de enero de 2016. Surge a raíz de la finalización del proyecto BEPS del G20 y la OCDE y responde a la demanda del Parlamento Europeo, de varios Estados miembros, de las empresas y la sociedad civil, y de algunos de los socios internacionales de reforzar y dotar de mayor coherencia al enfoque de la UE en materia de lucha contra el fraude del impuesto sobre sociedades.

Los mecanismos objeto de la Directiva reflejan situaciones en las que los contribuyentes actúan en contra del objetivo efectivo de la legislación, aprovechando las disparidades existentes entre los diferentes regímenes fiscales nacionales para reducir su carga fiscal. Los contribuyentes pueden beneficiarse de tipos impositivos reducidos o de dobles deducciones o asegurarse de que su renta queda exenta mediante su deducción en una determinada jurisdicción sin que resulte incluida, a nivel transfronterizo, en la base imponible de otra. Estas situaciones provocan un falseamiento de las decisiones de las empresas en el mercado interior y, a menos que se resuelvan eficazmente, pueden dar lugar a un entorno de competencia fiscal desleal.

La Directiva establece normas de lucha contra la elusión fiscal en seis ámbitos específicos: deducibilidad de los intereses; imposición de salida; cláusula de inversión (switch over); norma general contra las prácticas abusivas (NGCPA); nor-

mas relativas a las sociedades extranjeras controladas (SEC); y marco para hacer frente a las asimetrías híbridas.

Esta propuesta de Directiva fue discutida en las siguientes reuniones del grupo de trabajo de fiscalidad directa adscrito al ECOFIN: 9 de febrero, 16 de febrero, 18 de marzo, 6 de abril, 15 de abril, 25 de abril, y 4 de mayo.

El Consejo ECOFIN, de 25 de mayo, debatió sobre varios de los elementos de la propuesta de Directiva. La discusión cubrió los siguientes ámbitos de la propuesta: normas relativas a las SEC; la inclusión de una cláusula switch over; las asimetrías híbridas entre los sistemas fiscales nacionales; y la norma de limitación de intereses. El ECOFIN evaluó la manera de avanzar en estos asuntos para poder alcanzar un acuerdo en su reunión del 17 de junio.

3.6. Revisión de la Directiva sobre la cooperación administrativa para que las autoridades nacionales intercambien información fiscal sobre las actividades de las empresas multinacionales, país por país

El ECOFIN, de 25 de mayo, adoptó esta Directiva sobre la notificación por parte de las empresas multinacionales de información tributaria y el intercambio de dicha información entre Estados miembros. La Directiva se basa en las recomendaciones de la OCDE de 2015 para hacer frente a BEPS y forma parte del conjunto de propuestas formuladas por la Comisión Europea, en enero de 2016, para reforzar las normas contra la elusión del impuesto de sociedades.

La Directiva convertirá la medida 13 del Plan BEPS de la OCDE, relativa a la notificación país por país por parte de las empresas multinacionales, en un instrumento de la UE jurídicamente vinculante y garantizará una aplicación armonizada en la UE de la citada medida. Abarca a grupos de empresas con ingresos consolidados totales a nivel de grupo de 750 millones de euros como mínimo. El principal objetivo de la Directiva es evitar que las empresas multinacionales aprovechen las especificidades técnicas de un

sistema fiscal o las divergencias entre sistemas fiscales diferentes para reducir o eludir sus obligaciones fiscales.

Para aumentar la transparencia, la Directiva exige a las empresas multinacionales que proporcionen información detallada país por país relativa a los ingresos, beneficios, impuestos pagados, capital, activos, inmovilizado material y número de empleados. Esta información deberá notificarse ya para el ejercicio fiscal 2016 a la administración tributaria del Estado miembro donde se sitúe el domicilio fiscal de la empresa matriz del grupo. Cuando la empresa matriz no tenga su domicilio fiscal en la UE y no presente un informe, deberá hacerlo a través de sus filiales en la UE. Dicho "informe secundario" será opcional para el ejercicio fiscal 2016, pero obligatorio a partir del ejercicio fiscal 2017.

La Directiva exige a las administraciones tributarias que intercambien estos informes automáticamente, de modo que pueda evaluarse el riesgo de elusión fiscal relacionado con los precios de transferencia. Para ello, se basa en el marco actual de la UE para el intercambio automático de información entre las administraciones tributarias, establecido por la Directiva 2011/16/UE. Se utilizará una red común de comunicaciones existente, con el consiguiente ahorro de costes de ejecución.

La Directiva establece los siguientes plazos: 12 meses tras la finalización del ejercicio fiscal para que las empresas presenten la información; y otros tres meses para que las administraciones tributarias intercambien automáticamente la información.

También exige que los Estados miembros establezcan normas sobre las multas aplicables a las infracciones.

La Directiva garantizará una aplicación armonizada en la UE de la recomendación de la OCDE relativa a la notificación país por país.

3.7. Transparencia fiscal - aspectos de terceros países

El ECOFIN, de 25 de mayo, adoptó Conclusiones sobre los aspectos de terceros países del paquete de medidas de lucha contra la elusión fiscal de la Comisión. Las Conclusiones se refieren a dos elementos del paquete: la Comunicación sobre una estrategia exterior de eficacia fiscal; y la Recomendación sobre la aplicación de las medidas de la OCDE contra el uso indebido de convenios fiscales.

En sus Conclusiones, el Consejo se compromete a establecer una lista UE de jurisdicciones de terceros países no cooperantes y a considerar medidas defensivas coordinadas. Los trabajos comenzarán en septiembre el año 2016 con miras a la aprobación en 2017. Las Conclusiones también destacan la importancia de ayudar a los países en desarrollo en el cumplimiento de estándares de buena gobernanza fiscal.

3.8. 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 grupo de trabajo de fiscalidad directa adscrito al ECOFIN trató sobre esta propuesta de refundición y, en concreto, sobre la inclusión de una cláusula sobre imposición efectiva mínima en sus reuniones de 26 de enero y 16 de febrero. En estas reuniones se puso en evidencia que hay dos bloques de países: los que están a favor de la inclusión de la cláusula y los que están en contra.

3.9. Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas

El Consejo ECOFIN, de 8 de diciembre de 2015, confirmó que los trabajos sobre el futuro del Código de Conducta y su refuerzo debían centrarse en hacer un mejor uso del mandato vigente del Código; en examinar las posibilidades y modalidades de prolongar el mandato y actualizar los criterios; y en la posible necesidad de adaptar la gobernanza del Código en consecuencia.

Se aprobó el nuevo programa de trabajo del Grupo.

Los Ministros confirmaron su invitación al Grupo Código de Conducta para que elaborara directrices generales a fin de evitar la elusión fiscal y BEPS e invitaron al Grupo de Alto Nivel sobre Fiscalidad a que debatiera una revisión del mandato en relación con el concepto de que los beneficios estén sujetos, si procede, a un nivel de imposición efectivo dentro de la UE, con independencia de las competencias de los Estados miembros en materia de fiscalidad.

Se convino que en los procedimientos de desmantelamiento y mantenimiento del statu quo previstos en los apartados C y D del Código deberían cubrir las directrices generales existentes y futuras desarrolladas por el Grupo. En este sentido, se invitó al Grupo a que garantizara a través de tales directrices generales una aplicación eficaz a escala de la UE de las conclusiones pertinentes del proyecto BEPS cuando no estuviesen cubiertas por la legislación de la UE, y de conformidad con el nuevo programa de trabajo del Grupo.

Los Ministros convinieron que el Grupo debería aclarar el tercer criterio mediante el desarrollo de directrices sobre la base de la conclusión relativa a la acción 5 del proyecto BEPS así como el cuarto criterio mediante la elaboración de directrices a la luz de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia, modificadas por las conclusiones relativas a las acciones 8-9-10 del proyecto BEPS.

Finalmente, el ECOFIN acogió con satisfacción la reciente declaración conjunta con Suiza y el diálogo en curso con Liechtenstein.

Asimismo, el ECOFIN de 8 de marzo de 2016, adoptó Conclusiones sobre el Código de Conducta de fiscalidad de las empresas. En las Conclusiones del Consejo se prevé una mejora de la gobernanza, la transparencia y los métodos de trabajo de dicho grupo. Mejorará la eficiencia mediante una mayor rapidez de la evaluación de los regímenes fiscales potencialmente per-

niciosos, con una intervención más temprana y más frecuente del Consejo. Se reforzará la información al público de los trabajos en curso y pasados del grupo.

La Presidencia holandesa quiere tomar una decisión para finales de junio 2016 sobre la revisión del mandato del grupo.

4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

4.1. Propuesta de Directiva por la que se mantiene el tipo normal mínimo de IVA¹

El 25 de mayo de 2016, el Consejo ha adoptado una Directiva por la que se mantiene dos años más en el 15% el tipo normal mínimo del IVA.

El tipo normal mínimo tiene como finalidad evitar una divergencia excesiva en los tipos de IVA que aplican los Estados miembros, así como los desequilibrios estructurales o las distorsiones de la competencia que de ello pudieran derivarse. Hasta el 31 de diciembre de 2015 se aplicó un tipo normal mínimo del 15%. Habida cuenta de las deliberaciones en curso sobre las normas definitivas para una zona única europea del IVA, la Directiva proroga el tipo normal mínimo durante un periodo suficiente para garantizar la seguridad jurídica. Mantiene en el 15% el tipo desde el 1 de enero de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2017. La Directiva ha sido adoptada sin debate en una sesión del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros.

4.2. Informe especial del Tribunal de Cuentas Europeo nº 24: "La lucha contra el fraude del IVA intracomunitario: es necesaria una acción más enérgica"²

Cada año la Unión Europea pierde miles de millones de euros de sus ingresos por IVA a causa de las actividades de la delincuencia organizada. Dado que las exportaciones de bienes y servicios de un

Estado miembro de la UE a otro están exentas del IVA, los delincuentes pueden evadir este impuesto de manera fraudulenta en el Estado miembro de destino, lo que da lugar a pérdidas de ingresos para los Estados afectados y para la UE.

Este informe examina cómo está haciendo frente la UE al fraude del IVA intracomunitario. Se han observado insuficiencias que indican que el actual sistema no es suficientemente eficaz y que deben resolverse.

El informe llama a actuar con mayor determinación y, en concreto, se plantean una serie de recomendaciones.

Mientras que la autoridad de aprobar y aplicar nuevas medidas jurídicas recae básicamente en los Estados miembros, la Comisión debería:

- a) iniciar un esfuerzo coordinado por parte de los Estados miembros para establecer un sistema común de recopilación de estadísticas sobre el fraude del IVA intracomunitario;
- b) proponer modificaciones legislativas que permitan contrastar con eficacia los datos aduaneros y del IVA;
- c) dar iniciativas e incitar a los Estados miembros a solventar deficiencias en Eurofisc;
- d) instar a los Estados miembros a coordinar mejor sus políticas sobre la inversión del sujeto pasivo;
- e) en el contexto de su evaluación de los dispositivos de cooperación administrativa, centrarse en mejorar la puntualidad de las respuestas a las solicitudes de información, la fiabilidad del VIES y el seguimiento de las constataciones de sus informes anteriores sobre cooperación administrativa;
- f) suprimir, con los Estados miembros, las barreras jurídicas que impiden el intercambio de información entre las autoridades administrativas, judiciales y policiales a nivel

¹ <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-5931-2016-INIT/es/pdf>

² <http://www.eca.europa.eu/en/Pages/DocItem.aspx?did=35308>

nacional y de la UE. En particular, la OLAF y Europol deberían tener acceso a los datos de VIES y Eurofisc, y los Estados miembros deberían beneficiarse por su parte de la información facilitada por estos organismos.

4.3. Plan de Acción sobre el IVA³

El 7 de abril de 2016 la Comisión aprobó un Plan de Acción sobre el IVA, titulado: "Hacia un espacio único de IVA en la UE". El plan de acción establece medidas inmediatas y urgentes para hacer frente a la brecha del IVA y adaptar el sistema del IVA a la economía digital y a las necesidades de las PYMEs. También proporciona orientaciones claras hacia un espacio europeo único de IVA en relación con el sistema definitivo del IVA para el suministro transfronterizo y propone opciones para una política modernizada de las normas comunitarias que regulan los tipos de IVA.

Las acciones clave se enmarcan en 4 apartados:

- a) Iniciativas políticas recientes y en curso
- b) Medidas urgentes para contrarrestar la brecha del IVA
- c) Hacia un espacio único europeo de IVA
- d) Hacia una política modernizada de tipos de IVA

El 25 de mayo de 2016, el Consejo ECOFIN dio a conocer sus conclusiones respecto al mencionado Plan de Acción sobre el IVA.

Se trata de una serie de 33 mensajes políticos que sirven para marcar las posiciones del Consejo en esta materia.

El Consejo de la Unión Europea (ECOFIN):

- ACOGE favorablemente la Comunicación de la Comisión "Hacia un espacio único de IVA de la UE – la hora de la verdad" (Plan de Acción

IVA) y TOMA NOTA del Informe Especial del Tribunal de Cuentas N° 24: "La lucha contra el fraude intracomunitario del IVA: es necesaria más acción", así como de las conclusiones y recomendaciones que figuran en el mismo;

- RECUERDA las conclusiones del Consejo de 15 de mayo de 2012 "sobre el futuro del IVA", en el que el Consejo hizo hincapié en que la UE necesita un sistema de IVA más simple, y al mismo tiempo más eficiente, más robusto, a prueba de fraude y adaptado al mercado único y en el que señaló los siguientes principios y consideraciones legales, que deben ser tenidos en cuenta en cumplimiento de cualquier acción futura: coste-eficacia, proporcionalidad, unanimidad, la legislación de protección de datos, de conformidad con el principio de subsidiariedad y el pleno respeto a las competencias respectivas de la Unión y los Estados miembros;

- ESTÁ DE ACUERDO que el sistema de IVA de la UE necesita ser modernizado y mejorado con estos objetivos generales en mente, al tiempo que destaca la importancia de mantener el entorno empresarial de la UE competitivo;

- RECONOCE los objetivos planteados en el Plan de Acción del IVA, que proporcionan un marco para lograr una zona de IVA único de la UE, y

- APRUEBA las siguientes conclusiones:

I. Sobre medidas urgentes para luchar contra el fraude del IVA y contrarrestar la brecha de IVA

El Consejo de la Unión Europea:

1. RECUERDA la enorme importancia de normas legales sólidas que obstaculicen el fraude del IVA y SE MUESTRA DE ACUERDO con la Comisión y el Tribunal de Cuentas de que la mejora de la cooperación administrativa entre las autoridades fiscales es de significativa importancia en la lucha contra el fraude del IVA, y por lo tanto SE COMPROMETE a continuar el debate para ampliar el alcance de la cooperación administrativa y la intensificación de esfuerzos para intercambiar información entre las administraciones fiscales;

³ <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7687-2016-INIT/es/pdf>

2. CONFIRMA que hay una necesidad de una mayor cooperación en aras de un buen entendimiento entre las empresas y las administraciones fiscales, así como entre las administraciones fiscales de los Estados miembros de la UE;

3. DESTACA que otras iniciativas en este ámbito deberían sumarse a las normas e instrumentos existentes y también deberían garantizar un alto nivel de protección de datos, y respetar totalmente los principios de soberanía, subsidiariedad y proporcionalidad;

4. TOMA NOTA de la intención de la Comisión de presentar en 2017 una propuesta legislativa destinada a mejorar el intercambio y el análisis de la información clave y prever la realización de auditorías conjuntas;

5. RECONOCE que la mejora del intercambio de información podría dar lugar a una clara mejora de la eficiencia en la lucha contra el fraude del IVA, y PIDE a la Comisión que proponga formas de abordar los obstáculos legales y limitaciones prácticas que pudieran existir en la UE y en los Estados miembros que impiden dar un salto cualitativo en esta materia en la UE;

6. DESTACA que este trabajo debe promover la cooperación y cubrir toda la gama de medios y métodos y alineación de procedimientos, incluyendo, entre otras cosas, VIES, Eurofisc, procedimientos de retroalimentación y del régimen aduanero 42, donde deben abordarse también los retos tanto de las aduanas como de las autoridades tributarias;

7. ESPERA con interés las demás medidas contempladas en el Plan de Acción del IVA que la Comisión propondrá al Consejo con el objetivo de mejorar la cooperación entre las administraciones tributarias y las autoridades aduaneras;

8. DESTACA que como se discutió en una reunión informal de los ministros de Economía y Finanzas en Ámsterdam, el intercambio automático de información es uno de los caminos a seguir en la lucha contra el fraude;

9. CONFIRMA que la evaluación y análisis de riesgo sigue siendo un área importante para la mejora en la UE, e INVITA a la Comisión, después de que los resultados del estudio de viabilidad sobre el Análisis de Redes de Transacciones hayan sido evaluados por los Estados miembros, a presentar iniciativas pertinentes que permitan a los Estados miembros, que deseen iniciar esta herramienta de forma voluntaria, puedan ejercer dicha opción, y al mismo tiempo, PIDE a la Comisión considerar las posibilidades de una base jurídica explícita;

10. RECONOCE que algunos Estados miembros están más gravemente afectados por el fraude en el IVA que otros y por la necesidad de encontrar soluciones prácticas y a corto plazo rápidamente, y TOMA NOTA de la posición de la Comisión en relación a una posible excepción temporal para determinados Estados miembros de aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en un ámbito de aplicación más amplio y que la aplicación de dicha excepción requeriría medidas legislativas;

11. CONFIRMA que tales excepciones no deben obstaculizar de manera desproporcionada el buen funcionamiento del mercado interior;

12. DESTACA, sin perjuicio de un sistema definitivo del IVA, que la información obtenida a partir de una excepción temporal podría ser útil para decidir sobre la forma más eficaz de lucha contra el fraude del IVA, y ESPERA con interés un análisis en profundidad de la Comisión sobre las posibilidades de una excepción temporal, que se presentará en el próximo ECOFIN de junio;

13. TOMA NOTA de las medidas no legislativas por las que la Comisión tiene la intención de abordar la diferencia de IVA y SUBRAYA que el Consejo examinará estas medidas no legislativas sobre la base de los principios de soberanía, subsidiariedad y proporcionalidad.

II. Sobre acciones a corto y medio plazo sobre la zona IVA y las PYME

El Consejo de la Unión Europea:

14. CELEBRA la petición de la Comisión para reducir las cargas para el cumplimiento del IVA por parte de las empresas, especialmente para las PYME, tanto dentro como fuera de los Estados miembros, y TOMA NOTA de la intención de la Comisión de presentar propuestas legislativas en 2016 y 2017;

15. DESTACA que el objetivo final es que los costos del cumplimiento del IVA en el mercado único se acerquen a los niveles de los mercados nacionales, sin embargo, una mayor simplificación no debe dar lugar a un aumento del riesgo de fraude del IVA o a un aumento desproporcionado de los costos de la administración tributaria;

16. DESTACA la importancia de reflexionar sobre la posición de las micropymes en el sistema del IVA, con el fin de promover el crecimiento, el empleo y la economía real de la UE, sin provocar distorsiones de la competencia;

17. En el contexto de la estrategia para el mercado único digital, SUBRAYA la importancia de encontrar una solución a nivel de la UE con rapidez para eliminar la desventaja competitiva para los proveedores de la UE y se COMPROMETE a revisar el alcance y discutir la posibilidad de derogar la exención del IVA para la importación final de pequeños envíos de mercancías en la UE por parte de proveedores fuera de la UE, teniendo en cuenta también el impacto de posibles cambios en la administración de aduanas;

18. RECONOCE la necesidad de simplificar el comercio electrónico transfronterizo, y la oportunidad de ampliar la "ventanilla única" para la venta en línea de bienes tangibles a los consumidores finales y PIDE un análisis y trabajo técnico para ser llevado a cabo como medida de simplificación común a nivel UE, incluyendo un umbral;

19. SEÑALA que el debate continuará en relación con una posible introducción de medios legales que autoricen los controles en el país de origen, incluyendo una única auditoría de las empresas transnacionales;

20. En este contexto, ESPERA recibir los resultados

del estudio que está elaborando la Comisión sobre los obstáculos del IVA al comercio electrónico transfronterizo y las propuestas legislativas de la Comisión;

21. DESTACA que las mejoras en el sistema actual podrían ser posible y necesarias en el corto plazo.

III. Sobre el régimen definitivo del IVA (Zona Única de IVA en la UE)

El Consejo de la Unión Europea:

22. TOMA NOTA de las observaciones hechas por la Comisión en su plan de acción del IVA en cuanto a la forma de avanzar hacia un sistema definitivo del IVA y de su intención de presentar una propuesta legislativa en 2017 para el sistema definitivo del IVA para el comercio transfronterizo, como un primer paso;

23. TOMA NOTA, mientras trabaja hacia el sistema definitivo del IVA en la UE, de la importancia de respetar plenamente los principios de subsidiariedad y proporcionalidad y de tener en cuenta las posibles soluciones a nivel de la UE que mejor se ajusten a los aspectos sobre los cuales los Estados miembros seguirán ejerciendo su competencia;

24. REITERA que el principio de "imposición en el Estado miembro de origen de la entrega de bienes o servicios", tal como se prevé en el artículo 402 de la Directiva 2006/112 / CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe ser sustituido por el principio de "imposición en el Estado miembro de destino" para el sistema definitivo del IVA para las transacciones B2B, como se indica en las conclusiones del Consejo de 15 de mayo de 2012;

25. ACOGE favorablemente el trabajo técnico en profundidad realizado por la Comisión hasta la fecha, así como el diálogo de amplia base que inició con los Estados miembros para examinar en detalle las diferentes formas posibles de aplicar de la mejor manera el principio de destino;

26. DESTACA, no obstante, que el trabajo tiene que continuar para establecer las bases para la decisión política en relación con el sistema definitivo del IVA;

27. TOMA NOTA de que la inversión del sujeto pasivo en el Estado miembro de destino podría ser analizado como una opción para la imposición propuesta de los suministros transfronterizos para el sistema definitivo del IVA;

28. DESTACA que el Consejo continuará siguiendo el debate para llegar a un acuerdo sobre la orientación política a la Comisión para llevar a cabo un análisis más detallado que le permita llevar a cabo este trabajo y que el Consejo pueda evaluar adecuadamente el impacto de las posibles soluciones técnicas y adoptar aquellas que se adapten mejor a los objetivos comunes de la UE.

IV. Sobre los tipos de IVA

El Consejo de la Unión Europea:

29. TOMA NOTA de las direcciones de actuación propuestas en el Plan de acción de la Comisión sobre el IVA en relación con el sistema de tipos de IVA y su intención de hacer una propuesta legislativa en 2017, proponiendo una reforma para dar más libertad a los Estados miembros en el establecimiento de los tipos y proponiendo dos opciones;

30. RECUERDA las conclusiones del Consejo Europeo de 17-18 de marzo de 2016, que dio la bienvenida a "la intención de la Comisión de incluir propuestas para una mayor flexibilidad a los Estados miembros en lo que respecta a los tipos reducidos del IVA, que proporcionarían la opción a los Estados miembros de un IVA tipo cero para los productos sanitarios";

31. SE FELICITA por la intención de la Comisión de presentar una propuesta para una mayor flexibilidad para los Estados miembros, de modo que puedan beneficiarse de los tipos reducidos y tipo cero existentes en otros Estados miembros, INVITA a la Comisión a que incluya una evaluación

de impacto, y SUBRAYA que sigue siendo necesario un suficiente nivel de armonización en la UE y que la solución adoptada tiene que ser cuidadosamente equilibrada para evitar la distorsión de la competencia, el aumento de costes de las empresas y el impacto negativo en el funcionamiento del mercado único;

32. INVITA a la Comisión a que presente una propuesta legislativa que integre las disposiciones relativas a los tipos del IVA para las publicaciones electrónicas en el contexto de las iniciativas sobre el mercado único digital a finales de 2016 y que incluya una evaluación de impacto;

33. PIDE a la Comisión, en línea con las Conclusiones del Consejo Europeo de marzo de 2016, que presente al Consejo una propuesta legislativa previendo una opción para los Estados miembros de IVA reducido o de tipo cero para los productos sanitarios para mujeres en cuanto sea posible.

4.4. Nuevas notas explicativas sobre los servicios relacionados con bienes inmuebles

A efectos de aplicar el IVA, se distinguen cuatro tipos de transacciones:

- suministro de bienes
- adquisición intracomunitaria de bienes
- prestación de servicios
- importación de bienes

Dependiendo de la naturaleza de la transacción, se aplican diferentes reglas para determinar el lugar de imposición.

En el caso concreto de la prestación de servicios, la Comisión ha redactado unas notas explicativas sobre las normas de la UE referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles a efectos de IVA que entrarán en vigor en 2017⁴.

⁴ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/

Estas notas se han publicado en 23 lenguas oficiales de la UE, y proporcionan información de contexto sobre las normas relativas al lugar de realización de las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles, así como explicaciones sobre cómo deben entenderse dichas normas según la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea.

No son jurídicamente vinculantes y no impiden que los Estados miembros y las administraciones tributarias nacionales adopten directrices nacionales sobre el mismo asunto.

El objetivo de estas notas explicativas es contribuir a una mejor comprensión de la legislación europea, principalmente del Reglamento de ejecución (UE) n° 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento (UE) n° 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios. Estas notas explicativas pueden ser consideradas una herramienta de orientación cuyo uso puede esclarecer la aplicación práctica de la legislación europea del IVA en lo que respecta a los servicios relacionados con bienes inmuebles.

Las notas explicativas han sido elaboradas por la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea (DG TAXUD) tras una amplia consulta con los Estados miembros y con representantes empresariales.

5. PROCEDIMIENTOS

5.1. Dictámenes motivados

19 de noviembre de 2015

La Comisión pide a Alemania que adapte al Derecho de la UE sus normas sobre el impuesto de sucesiones aplicable a las pensiones alimenticias especiales

La Comisión Europea ha pedido a Alemania que ponga su normativa fiscal relativa a las pen-

siones alimenticias especiales en consonancia con la legislación de la UE. La legislación alemana permite a las autoridades fiscales de ese país conceder una pensión alimenticia especial al cónyuge o la pareja registrada de una persona fallecida únicamente si al menos uno de los dos tiene su residencia fiscal en Alemania. Dicha pensión no puede concederse al cónyuge o la pareja registrada cuando hereden una propiedad o una inversión situadas en Alemania, si tanto el causante como el heredero son residentes fiscales en otro Estado miembro. La Comisión considera que se trata de una restricción injustificada de la libre circulación de capitales (artículo 63, apartado 1, del TFUE), ya que el valor de la herencia se ve reducido cuando no se cumplen tales criterios sobre residencia fiscal. Por otra parte, esta medida puede disuadir a otros ciudadanos de la UE de invertir su capital en propiedades y valores alemanes. 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 de la UE (TJUE).

La Comisión pide a España que ponga fin al trato fiscal discriminatorio de las entidades extranjeras sin fines lucrativos y sus contribuyentes

La Comisión Europea ha pedido a España que modifique sus normas sobre la fiscalidad de determinados ingresos obtenidos por entidades extranjeras sin fines lucrativos y de determinadas contribuciones aportadas a tales entidades. En la actualidad, las entidades españolas sin fines lucrativos pueden beneficiarse de algunas desgravaciones. Los contribuyentes que aportan fondos a dichas entidades también pueden acceder a diversos incentivos fiscales en relación con sus aportaciones. Sin embargo, esta norma no se aplica a las entidades sin fines lucrativos extranjeras que obtienen ingresos comparables en España, pero están establecidas en otro Estado de la UE o del EEE y no tienen una filial en España. Estas entidades no pueden beneficiarse de dichas desgravaciones, y a los contribuyentes españoles se les niegan los incentivos fiscales similares. La Comisión considera que esto es discriminatorio y supone una restric-

[documents/taxation/vat/how_vat_works/explanatory_notes_new_es.pdf](https://ec.europa.eu/taxation/customs/media/144824/attachments/documents/taxation/vat/how_vat_works/explanatory_notes_new_es.pdf)

ción de la libre circulación de capitales, según la interpretación del Tribunal de Justicia en los asuntos C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer y C-318/07, Persche). A un español que haga un donativo económico a una fundación comparable establecida en otro Estado miembro debe permitírsele deducir el mismo importe de su base imponible que si dicho donativo se hubiera hecho a una fundación española. Una fundación extranjera que obtenga ingresos (por ejemplo, rentas) de España debe estar exenta de imposición por esos ingresos, del mismo modo que lo estaría una fundación española. Por ello, la Comisión ha pedido a España que modifique su normativa para adaptarla al Derecho de la UE.

La Comisión pide a los Países Bajos que modifique la cláusula de limitación de beneficios del Convenio fiscal entre los Países Bajos y Japón para evitar la doble imposición

La Comisión Europea ha pedido a los Países Bajos que modifique la cláusula de limitación de beneficios del Convenio fiscal entre ese país y Japón, que entró en vigor el 1 de enero de 2012, para evitar la doble imposición. La Comisión considera que, teniendo en cuenta asuntos anteriores como C-55/00, Gottardo, y C-466/98, «cielo abierto», un Estado miembro que celebre un tratado con un tercer país no puede conceder un mejor trato a las empresas en poder de accionistas residentes en su propio territorio, que a empresas comparables cuyos accionistas residen en otro lugar de la UE o el EEE. Del mismo modo, no puede otorgar mejores condiciones a las sociedades que cotizan en su mercado bursátil que a aquellas que negocian en bolsa en otro lugar de la UE o el EEE. Sin embargo, en virtud de las actuales condiciones de la cláusula de limitación de beneficios, algunas entidades quedan excluidas de las ventajas del convenio fiscal. Esto significa que sufren mayores retenciones fiscales sobre los dividendos, intereses y derechos percibidos de Japón que empresas similares cuyos accionistas son neerlandeses o cuyas acciones cotizan y se negocian en bolsas de valores reconocidas, que incluyen algunas bolsas de la UE e incluso de terceros países.

10 de diciembre de 2015

La Comisión pide a Alemania que modifique su normativa sobre impuestos especiales para los pequeños envíos de productos del tabaco no comerciales y remitidos por particulares

La Comisión Europea ha pedido oficialmente a Alemania que cambie su legislación en materia de impuestos especiales en lo relativo a su aplicación a los productos del tabaco enviados por particulares de otros países de la UE en paquetes pequeños sin fines comerciales. Con arreglo a las disposiciones actuales, se calcula un impuesto especial alemán para estos envíos. Sin embargo, debido a la ausencia del mercado fiscal alemán, que debe solicitarse y colocarse en los productos antes de que entren en el territorio alemán, estos productos no pueden entregarse al destinatario. La consecuencia es que son decomisados y posteriormente destruidos. La Comisión considera que el decomiso sistemático y la destrucción de mercancías sin diferenciación alguna por las circunstancias del caso son contrarios al principio de proporcionalidad consagrado por el Derecho de la UE.

La Comisión pide a Italia que modifique su legislación sobre los impuestos especiales aplicables a la gasolina y el gasóleo en la región de Friul-Venecia Julia

La Comisión Europea ha pedido oficialmente a Italia que modifique su legislación por la que se concede una reducción del precio de la gasolina y el gasóleo a los automovilistas residentes en la región italiana de Friul-Venecia Julia. La Comisión considera que esta contribución constituye una reducción de los impuestos especiales sobre el combustible. La Directiva sobre impuestos energéticos (Directiva 2003/96/CE del Consejo) no prevé tales reducciones o exenciones.

28 de abril de 2016

La Comisión insta a Alemania a modificar sus normas del IVA en relación con el transporte transfronterizo de viajeros por carretera

La Comisión Europea ha pedido oficialmente a Alemania que modifique su IVA en relación con el transporte transfronterizo de viajeros por carretera. Este país aplica actualmente las normas del IVA de modo que considera los servicios de transporte transfronterizo de viajeros de corta duración (trayectos de menos de 10 km) como un servicio extranjero a efectos fiscales, lo que implica que estos servicios no están sujetos a imposición en Alemania. Según el Derecho de la UE, los servicios de transporte de viajeros deben gravarse en el lugar en el que se realice el transporte y deben ser proporcionales a las distancias recorridas. Por ejemplo, un servicio de autobús transfronterizo que tiene lugar en parte en un Estado miembro A, y en parte en un Estado miembro B, debe ser gravado en el Estado miembro A en relación con la distancia recorrida en él, y en el Estado miembro B, en lo que respecta al resto de la distancia recorrida. La norma aplicada en Alemania no está permitida con arreglo a la Directiva sobre el IVA (Directiva 2006/112/CE del Consejo) y no puede considerarse una medida de simplificación, ya que no está destinada a facilitar la recaudación del IVA, sino más bien a no recaudar el IVA en absoluto.

La Comisión pide a Francia que elimine la discriminación en materia de imposición de dividendos cuya fuente sean otros Estados miembros de la UE

La Comisión Europea ha pedido hoy a Francia que se ajuste plenamente a la sentencia en el asunto Accor (C-310/09) del TJUE, de 15 de septiembre de 2011, en respuesta a unas cuestiones prejudiciales planteadas por el Consejo de Estado francés en el marco de un contencioso sobre la restitución de determinadas cantidades de impuestos pagadas en Francia por sociedades matrices con filiales en otros Estados miembros de la Unión Europea. En diciembre de 2012, el Consejo de Estado interpretó de manera restrictiva dicha sentencia del TJUE en dos de sus sentencias. La Comisión considera que estas sentencias no respetan el Derecho de la Unión por lo que respecta a lo siguiente: no se ha tenido en cuenta la imposición a la que se ha sometido a las filiales establecidas fuera de la Unión; se ha aplicado una limitación sistemática del crédito

fiscal al tercio de unos dividendos redistribuidos en Francia que provienen de una filial establecida en otro Estado miembro de la Unión; se ha exigido la presentación de pruebas o justificantes formales desproporcionados.

5.2. Recursos ante el Tribunal de Justicia de la UE (TJUE)

28 de abril de 2016

La Comisión lleva a Alemania ante el Tribunal por no modificar las normas del IVA aplicables a las agencias de viajes

La Comisión Europea ha decidido llevar a Alemania ante el TJUE por no haber aplicado correctamente el régimen especial de las agencias de viajes del IVA, tal como se establece en la Directiva sobre el IVA. Este régimen pretende simplificar y modificar las normas del IVA aplicables a las agencias de viajes que venden viajes combinados dentro de la UE. Todas las agencias de viajes están obligadas a aplicar el régimen, siempre que se cumplan las condiciones requeridas por la Directiva. En esta se establece que las agencias de viajes deben fijar su margen de beneficio (la diferencia entre el coste real para la agencia y el importe total que debe abonar el viajero, sin el IVA) como base imponible del IVA. El objeto de esta norma es establecer la igualdad de condiciones para los proveedores y eliminar las distorsiones de la competencia. La Comisión Europea envió un dictamen motivado a las autoridades alemanas el 24 de septiembre de 2015. Como Alemania ha incumplido su obligación de poner su legislación en consonancia con el Derecho de la UE, la Comisión Europea ha decidido llevarla ante el TJUE.

5.3. Sentencias del TJUE

23 de diciembre de 2015

Sentencia del TJUE en el asunto C-333/14 Scotch Whisky Association y otros / Lord Advocate

En 2012, el Parlamento escocés adoptó una ley relativa al precio mínimo de las bebidas alcohólicas.

cas en Escocia. Esta ley fija un precio mínimo por unidad de alcohol (PMU) que deben respetar todas las personas que poseen una licencia que permite vender al por menor bebidas alcohólicas en Escocia. Este precio mínimo se calcula aplicando una fórmula que tiene en cuenta el contenido y el volumen de alcohol en el producto. El Tribunal de Justicia estima que la normativa escocesa tiene un efecto muy restrictivo en el mercado, que podría evitarse introduciendo una medida fiscal dirigida a incrementar el precio del alcohol en lugar de una medida que fije un precio mínimo de venta por unidad de alcohol. En este sentido, la ley escocesa que fija un precio mínimo de venta por unidad de alcohol es contraria al Derecho de la Unión, ya que pueden introducirse medidas fiscales menos restrictivas.

Sentencia del TJUE en los asuntos acumulados C-250/14 y C-289/14 Air France-KLM y Hop!-Brit Air / Ministère des Finances et des Comptes publics

El TJUE recuerda que el IVA se devenga cuando, por un lado, la cantidad pagada por el cliente a la compañía aérea esté directamente vinculada a un servicio (el transporte aéreo) y, por otro, se preste ese servicio. No obstante, el Tribunal de Justicia precisa que la contraprestación del precio del billete no depende de que el pasajero se presente físicamente al embarque, sino que consiste en el derecho que adquiere el pasajero a disfrutar de la prestación del servicio de transporte, con independencia de que el pasajero ejercite ese derecho. Dicho de otro modo, basta con que la compañía aérea ponga al pasajero en condiciones de disfrutar del servicio de transporte para que se devengue el IVA. A este respecto, el Tribunal de Justicia indica que el IVA es exigible desde el momento del cobro del precio del billete. El Tribunal dicta así que el IVA es exigible en el caso de los billetes de avión no utilizados y no reembolsables.

6. INFORMES Y PUBLICACIONES

“Taxation Papers”

WORKING PAPER N. 58 – 2015 - Tax Reforms in EU Member States: 2015 Report

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

WORKING PAPER N. 59 – 2015 - Tax Shifts

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_59.pdf

WORKING PAPER N. 60 – 2015 – Wealth distribution and taxation in EU Members

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_60.pdf

WORKING PAPER N. 61 – 2015 – Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf

WORKING PAPER N. 62 – 2015 – Financial Transaction Taxes in the European Union

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_62.pdf

Otros Informes

Informe de la Comisión al Consejo sobre la evaluación REFIT de la Directiva 2011/64/UE y sobre la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52015DC0621&from=ES>

THE CONCEPT OF TAX GAPS - Report on VAT Gap Estimations by FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041)

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

Evaluation of current arrangements for the holding and moving of excise goods under excise duty suspension

<http://bookshop.europa.eu/en/evaluation-of-current-arrangements-for-the-holding-and-moving-of-excise-goods-under-excise-duty-suspension-pbKP0215865/>



TRATAMIENTO FISCAL DE LOS ARRENDAMIENTOS URBANOS

JAVIER ARMENTIA BASTERRA (*)

I.- INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo tiene como objeto analizar el tratamiento fiscal que tiene el arrendamiento de elementos patrimoniales, haciendo referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

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

1.- Concepto de Rendimiento de Capital Inmobiliario.

En términos generales se puede decir que los rendimientos de capital inmobiliario son los que proceden de la cesión de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.

En concreto, este tipo de rendimientos alcanza a los que procedan del arrendamiento, subarrendamiento o la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los inmuebles rústicos y urbanos.

De la definición anterior se observa que los rendimientos de capital inmobiliario gravitan sobre tres requisitos generales: percepción de rentas, cesión de bienes o derechos y elementos inmuebles. Pues bien, sobre estos requisitos básicos se

pueden realizar las siguientes precisiones o matizaciones que, finalmente, configuran el concepto de rendimiento de capital inmobiliario.

1. Rentas o rendimientos percibidos. La catalogación de "rendimiento" precisa de la existencia/percepción de renta. A este respecto hay que tener en cuenta lo siguiente:

- Puede tratarse tanto de contraprestaciones como de cualquier tipo de utilidad que obtenga el contribuyente.
- Es indiferente la denominación que otorguen las partes interesadas a las contraprestaciones o utilidades, así como la naturaleza que tengan las mismas.
- Las utilidades o contraprestaciones obtenidas pueden ser tanto dinerarias, como en especie (=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 concede las rentas en especie. En el caso de que el pagador de las rentas entregue importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria por el importe entregado).

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

2. Cesión. La cesión implica o requiere capacidad o título para efectuarla. Esto es, las contraprestaciones o utilidades percibidas por el contribuyente deben proceder, bien de forma directa bien de forma indirecta, de elementos patrimoniales, bienes o derechos cuya titularidad le corresponda. En este sentido hay que señalar que no se grava la mera titularidad de elementos patrimoniales, bienes o derechos, sino que se somete a gravamen la obtención efectiva de renta, excepción hecha del caso particular que más adelante se comenta en el apartado dedicado a la estimación de rendimientos.

La titularidad del elemento patrimonial, bien o derecho puede ser plena, repartida en el caso de existencia de un usufructuario y un nudo propietario, o compartida caso de copropiedad.

En el caso de propiedad lo normal es constituir un arrendamiento o subarrendamiento sobre el inmueble y en el caso de la constitución o cesión de un derecho o facultad debe recaer sobre un bien o derecho inmobiliario. Además esta constitución o cesión de derechos reales debe ser onerosa, ya que si es gratuita el rendimiento es cero. Lo anterior implica lo siguiente:

la participación del arrendador en el subarriendo se califica como rendimiento de capital inmobiliario.

Ahora bien, y como excepción a este requisito, se consideran rendimientos de capital inmobiliario los obtenidos por los titulares de las viviendas o derechos reales de usufructo que recaigan sobre las mismas, siempre que se acojan a los programas de vivienda vacía o se alquilen o cedan a las sociedades a las que se aplique el régimen especial de entidades con actividad calificada de arrendamiento de inmuebles regulado en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

- El bien o derecho puede tener naturaleza rústica o urbana.
- Los bienes o derechos no deben encontrarse afectos a actividades económicas realizadas por el perceptor de los rendimientos.

Como aclaración al concepto de rendimientos de capital inmobiliario hay que señalar que las rentas derivadas de la transmisión de la titulari-

La constitución o cesión se realiza por el:			
Propietario		Titular del derecho o facultad de goce o disfrute	
De un derecho real de uso o disfrute sobre inmuebles (básicamente, de un usufructo, de un derecho de uso y habitación o de un derecho real de aprovechamiento por turnos)	Capital inmobiliario	Si el cedente del derecho o facultad es titular de un derecho real sobre el inmueble	Capital inmobiliario
De un derecho o facultad de goce o disfrute que no constituya derecho real	Capital inmobiliario	Si el cedente del derecho o facultad no es titular de un derecho real sobre el inmueble	Capital mobiliario

3. Inmuebles. En relación con este requisito cabe señalar lo siguiente:

- La cesión debe recaer directamente sobre un inmueble. Esto es, debe existir como activo subyacente un elemento patrimonial de naturaleza inmobiliaria. Precisamente por este motivo en los casos de subarrendamiento, el subarrendador percibe rendimientos de capital mobiliario, en cambio

dad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributan como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por la normativa expresamente se califiquen como rendimientos de capital.

2.- Arrendamiento de Inmuebles.

En el caso del arrendamiento de inmuebles surge la cuestión de si esta actividad genera ren-

dimientos de capital inmobiliario o se trata de rendimientos de actividad económica. La trascendencia de la calificación es importante debido a que si, por ejemplo, la renta se califica como rendimiento de actividad económica se producen los siguientes efectos:

- Los rendimientos se integran en la base imponible general y, por lo tanto, se someten a la tarifa que grava la base liquidable general cuyos tipos marginales se mueven entre el 23% y el 49%. En cambio, la base liquidable del ahorro tributa a unos tipos que se mueven entre el 20% y el 25%.
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos se suman al rendimiento ordinario de la actividad económica para así determinar el rendimiento neto de la misma.
- A efectos de determinar la base imponible general, los rendimientos negativos de las actividades económicas únicamente se pueden compensar con rendimientos económicos positivos procedentes también de actividades económicas.
- Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas pueden aplicar determinadas deducciones contempladas en el Impuesto sobre Sociedades que incentivan la realización de determinadas actividades.
- Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas deben cumplir determinadas obligaciones registrales y contables.

Pues bien, es preciso determinar en qué supuestos el arrendamiento de inmuebles tiene la consideración de actividad económica. La normativa resuelve esta cuestión señalando que tienen esta calificación los casos en que para la ordenación de la misma se cuente, como mínimo, con una persona empleada que cumpla los siguientes requisitos:

- Tener contrato laboral,
- trabajar a jornada completa y
- trabajar con dedicación exclusiva en el arrendamiento de inmuebles.

Ahora bien, no se tienen en cuenta, a los efectos de cumplir con el requisito de persona empleada, a las que se encuentren respecto del contribuyente en la siguiente situación:

- Cónyuge, pareja de hecho (a la que resulte aplicable la Ley de Parlamento Vasco que las regula), ascendiente, descendiente o colateral de segundo grado, ya tenga su origen en el parentesco de consanguinidad, de afinidad, de la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho o de la adopción.
- Personas que tengan la consideración de vinculadas en los términos que se regula esta materia en el Impuesto sobre Sociedades.

3.- Rendimiento Íntegro.

El rendimiento íntegro que se debe computar a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es el importe que por todos los conceptos se reciba del arrendatario, subarrendatario, cesionario o beneficiario de la constitución del derecho o facultad de uso o disfrute.

Esta definición obliga a tener que determinar lo que se entiende por "todos los conceptos". Pues bien, dentro del mismo se incluye:

- El importe que pueda corresponder por la cesión de bienes cedidos junto con el bien inmueble, siempre y cuando haya una correlación razonable inmueble-mueble.
- Los gastos que el propietario repercute al arrendatario o cesionario. Por otra parte hay que tener en cuenta que el importe repercutido constituye un gasto deducible (salvo para determinados arrendamientos

de vivienda, que como se verá más adelante tienen limitados los gastos deducibles).

Criterios de la Administración tributaria
<p>Para determinar la base de la retención sobre los rendimientos de capital inmobiliario debe tenerse en cuenta no sólo el importe correspondiente al concepto de renta, sino también otras cantidades que pueden ser objeto de repercusión al arrendatario (por ejemplo, gastos de comunidad, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, etc.).</p> <p>En consecuencia, los ingresos íntegros de capital inmobiliario estarán conformados, de una parte, por el importe de la renta que perciba el arrendador y, de otra, por el resto de conceptos que cobre el titular del inmueble, para, posteriormente, si estos conceptos tienen la consideración de gastos deducibles, deducirlos de cara a determinar el rendimiento neto.</p>

Ejemplo
<p>Una persona alquila un local comercial dónde el arrendatario desarrolla su actividad empresarial. La cantidad que cobra al mes es de 1.200 euros. Impuesto sobre el Valor Añadido incluido.</p> <p>El rendimiento íntegro por el alquiler de esta lonja es el siguiente: $1.200 \text{ euros} \times 12 \text{ meses} = 14.400 / 1,21 = 11.900,82 \text{ euros}$.</p> <p>La renta anual se divide por 1,21, ya que el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido es el 21%.</p> <p>El arrendador declarará:</p> <ol style="list-style-type: none"> En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: un rendimiento íntegro de 11.900,82 euros En el Impuesto sobre el Valor Añadido, y bajo el concepto de "IVA devengado", un importe de 2.499,18 euros.

No se incluye el Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, pudiera gravar la operación de cesión del elemento patrimonial. El Impuesto sobre el Valor Añadido se liquida al margen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4.- Calificación de Rendimientos.

Existe una serie de rendimientos que en la práctica generan polémica sobre su naturaleza jurídica. Veamos algunos ejemplos:

SUPUESTOS	CALIFICACIÓN
El arrendatario realiza obras en el bien cedido sin contar con el permiso del arrendador. Estas obras pasan a ser propiedad del arrendador en el momento de finalización del contrato de arrendamiento	Constituyen rendimiento de capital inmobiliario para el arrendador.
El arrendador indemniza al arrendatario como consecuencia de la resolución del contrato de arrendamiento	Para el arrendatario: la cantidad percibida constituye ganancia patrimonial, siendo su período de generación el número de años transcurridos desde la firma del contrato, incluidas sus prórrogas. Para el arrendador constituye una mejora (mayor valor de adquisición del inmueble arrendado).
El arrendador participa en el subarriendo	Para el arrendador se trate de un rendimiento de capital inmobiliario. Para el arrendatario, a su vez subarrendador, constituya rendimiento de capital mobiliario.
Arrendamiento de local de negocio	Hay que diferenciar entre: <ol style="list-style-type: none"> Arrendamiento sin más de un local: el rendimiento es de capital inmobiliario. Arrendamiento de negocio, esto es, se alquila el local y el negocio o industria en él establecido: el rendimiento es de capital mobiliario.
Rendimientos procedentes de contratos de aparcería. El contrato de aparcería es un contrato en virtud del cual el titular de la finca rústica cede su uso y disfrute, así como parte de maquinaria, ganado o capital para su explotación agraria, conviniendo con el cesionario el reparto de los productos obtenidos de la explotación.	Rendimientos de actividad económica.

5.- Integración de los Rendimientos de Capital Inmobiliario en la Base Imponible General o del Ahorro.

Dentro de los rendimientos de capital inmobiliario hay que diferenciar según la base (general o del ahorro) en que se integran.

Los efectos que se producen según en qué base imponible se integren los rendimientos son los siguientes:

Tipo de gravamen	Los rendimientos que se integran en la base general tributan en base a una tarifa más progresiva y con tipos más elevados que los rendimientos que se integran en la base del ahorro.
Gastos deducibles	De los rendimientos que se integran en la base general se permite deducir los gastos necesarios para obtener los mismos, mientras que los rendimientos que se integran en la base del ahorro tienen limitados los gastos deducibles.
Rendimientos irregulares	Este tratamiento no se aplica a los rendimientos que se integran en la base del ahorro y sí a los que forman parte de la base general.

La integración de los rendimientos se realiza de la siguiente forma:

Integración en la base imponible	Rendimientos a integrar
General	Los rendimientos que no se integran en la base imponible del ahorro.
Del ahorro	Los rendimientos derivados de arrendamiento de vivienda a que se refiere el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

El cuadro anterior requiere determinar el tipo de arrendamiento de vivienda que se contempla en el artículo 2 de la Ley de Arrendamientos Urbanos, toda vez que únicamente los rendimientos procedentes del mismo se integran en la base imponible del ahorro.

Dicho artículo 2 se refiere expresamente al arrendamiento de vivienda y se complementa con el artículo siguiente dedicado al arrendamiento para uso distinto del de vivienda. El contenido de estos dos artículos se puede resumir de la siguiente manera:

Arrendamiento de vivienda	Es el que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial es satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario. Este arrendamiento alcanza al mobiliario, trasteros, plazas de garaje y otras dependencias cedidas como accesorios por el mismo arrendador.
	Criterio de la Administración tributaria:
Arrendamiento para uso distinto del de vivienda	Es el que recae sobre una edificación cuyo destino primordial es distinto al señalado anteriormente para el arrendamiento de vivienda, esto es, su destino primordial no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendamiento. En este grupo se encuentran, entre otros, los arrendamientos de: <ul style="list-style-type: none"> - Fincas urbanas por temporada, como por ejemplo, de verano. - Celebrados para ejercer en el inmueble una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural, docente o de otro tipo. - Viviendas a sociedades para que éstas las destinen a residencia de sus trabajadores.

En consecuencia:

Los rendimientos que se integran en la base imponible del ahorro son los procedentes de arrendamientos de viviendas cuyo destino primordial, y esta es la característica fundamental, es satisfacer necesidades permanentes de vivienda del inquilino.

Ejemplo	
El arrendamiento de los siguientes inmuebles se integra en la siguiente base imponible:	
Vivienda para pasar las vacaciones de verano	Base imponible general
Vivienda de temporada	Base imponible general
Local comercial	Base imponible general
Vivienda para instalar una consulta médica	Base imponible general
Garaje	Base imponible general
Vivienda para estudiantes	Base imponible general
Vivienda a un trabajador que se instala en la misma al encontrar trabajo	Base imponible del ahorro
Vivienda a un trabajador que se instala en la misma al encontrar trabajo. Junto a la vivienda también se alquila un garaje, si bien éste lo alquila otra persona	El alquiler de vivienda se integra en la base imponible del ahorro y el del garaje en la base imponible general
Vivienda a una persona que se instala en la misma al encontrar trabajo. Sin embargo al poco tiempo se traslada a otra provincia al cambiar de trabajo	Base imponible del ahorro
Vivienda alquilada a una sociedad que ésta destina a residencia de sus trabajadores	Base imponible general, toda vez que el arrendatario es la sociedad
Arrendamiento de habitaciones	Base imponible del ahorro, siempre que el arrendador no preste servicios propios de actividad de hospedaje, ya que entonces los rendimientos se calificarán como procedentes de actividades económicas

¿Qué consecuencia se desprende de lo acabado de señalar? La consecuencia es que no todo arrendamiento de vivienda va a integrarse en la base imponible de ahorro, sino que unos se integrarán en la base imponible del ahorro y otros en la base imponible general según, tal como se ha señalado anteriormente, que la vivienda arrendada tenga, o no, como destino primordial satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario.

Finalmente hay que indicar que se encuentran asimilados a los rendimientos procedentes de

arrendamiento de vivienda que se integran en la base imponible del ahorro los rendimientos obtenidos por los titulares de las viviendas o de los derechos reales de usufructo que recaigan sobre las mismas que se acojan a lo dispuesto en los Decretos del Gobierno Vasco por los que se promueve e impulsa la puesta en el mercado de viviendas vacías o se cedan o alquilen a sociedades que se beneficien del régimen especial de entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles regulado en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

RESUMEN	
Tipo de arrendamiento	Base imponible en que se integran
De vivienda que satisface necesidades permanentes de vivienda habitual	Ahorro
Para uso distinto del de vivienda, incluidos los arrendamientos de viviendas que no satisfagan necesidades permanentes de vivienda del inquilino (por ejemplo, locales, oficinas, lonjas, etc.)	General

6.- Rendimientos Irregulares.

a.- Porcentajes de integración.

Tal como se ha indicado anteriormente, el tratamiento establecido para los rendimientos irregulares no se aplica a todos los rendimientos de capital inmobiliario, sino únicamente a los rendimientos que se integran en la base imponible general. Ello es debido a que el tratamiento especial de los rendimientos irregulares trata de "compensar" el incremento de la progresividad que se produce cuando se incluyen en un período impositivo los rendimientos generados en varios períodos impositivos. A estos efectos hay que tener en cuenta que aunque las dos bases liquidables, la general y la del ahorro, se encuentran gravadas por tarifas o escales progresivas, la tarifa aplicable a la base liquidable del ahorro es bastante menos progresiva que la aplicable a la base liquidable general.

Por tanto:

	¿Se les aplica el tratamiento establecido para los rendimientos irregulares?
Rendimientos procedentes de viviendas que se integran en la base imponible del ahorro	No
Rendimientos procedentes de viviendas que se integran en la base imponible general	Si
Resto de rendimientos de capital inmobiliario que se integran en la base imponible general	Si, en los términos que se detallan a continuación

El tratamiento establecido para los rendimientos irregulares tiene el siguiente contenido:

Período de generación	Porcentaje de integración del rendimiento
Superior a dos años y no se obtiene de forma periódica o recurrente (más de dos y hasta cinco años)	60%
Superior a cinco años y no se obtiene de forma periódica o recurrente	50%
Los Rendimientos calificados como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Estos rendimientos son, exclusivamente y siempre y cuándo se imputen en un único período impositivo, los siguientes: <ul style="list-style-type: none"> - Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio. - Indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble. 	50%
Ahora bien, y como especialidad, los rendimientos derivados de la constitución (se hace referencia a la constitución, no a la cesión) de derechos reales de uso o disfrute sobre bienes inmuebles:	100%

En relación con los rendimientos irregulares hay que resolver las siguientes cuestiones o interrogantes:

Los rendimientos no se deben percibir de forma periódica o recurrente	Así, si el contrato tiene, por ejemplo, una duración de dos años y medio y se percibe el importe de la renta al final del contrato, el rendimiento se califica de irregular, siempre y cuando el cobro de los alquileres se realice al final del período de vigencia y no sea lo normal o habitual
¿Qué sucede con los gastos correspondientes a períodos impositivos en los que no existen rendimientos íntegros ya que éstos se producen al finalizar el plazo superior a dos años?	No cabe aplicar esos gastos por la razón de que el rendimiento neto de cada inmueble no puede generar rendimiento anual negativo. Por lo tanto como en ese año el rendimiento es cero, los gastos deducibles no pueden operar, ya que generaría rendimiento negativo y éste no cabe
¿Qué sucede en los casos en que no se puede determinar el número de años de generación del rendimiento?	En estos casos, y tras acreditar que el período de generación del rendimiento es superior a dos años, se estima que el mismo es de tres años, lo que determina la aplicación del porcentaje de integración del 60%
¿Qué sucede en los casos en que los rendimientos con un período de generación de más de dos años o más de cinco años se cobren en varios períodos impositivos?: Nota: no se hace referencia a los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo ya que estos rendimientos deben imputarse en un único período impositivo.	Se aplicarán los porcentajes de integración del 60% o del 50% cuando el cociente resultante de la operación que se señala a continuación origine un cociente superior a dos o a cinco, respectivamente. La operación que hay que realizar es la siguiente: Número de años de generación del rendimiento (computado de fecha a fecha) Número de períodos impositivos de fraccionamiento.
	Hay que tener en cuenta que en el numerador se toman como referencia años (de generación del rendimiento irregular), mientras que en el denominador se toman como referencia períodos impositivos (de fraccionamiento) que no tienen que ser necesariamente seguidos. Si el cociente anterior es mayor a dos se aplica el 60% y si es mayor de cinco se aplica el 50%.

Ejemplo
<p>Una persona recibe un rendimiento de capital inmobiliario, que se ha de integrar en la base imponible general, por importe de 100.000 euros. Este rendimiento se ha generado en 12 años y se va a percibir en los períodos impositivos 1, 2, 4 y 7.</p> <p>El rendimiento íntegro que se tiene que computar es el siguiente:</p> $\frac{12 \text{ años de generación del rendimiento}}{4 \text{ períodos impositivos de fraccionamiento}} = \text{cociente } 3$ <p>Al ser el cociente mayor de 2 se aplicará el porcentaje de integración del 60%. Por lo tanto el rendimiento a integrar en la base imponible será:</p> $100.000 \times 60\% = 60.000 \text{ euros.}$

b.- Límite de aplicación de los porcentajes del 60% y 50%.

El tratamiento de los rendimientos irregulares se completa con un límite que se ha introducido recientemente. En efecto, la base máxima sobre la que se aplican los porcentajes de integración del 60% o del 50% no puede superar el importe de 300.000 euros anuales. Esto es, hasta esta cantidad se pueden aplicar los porcentajes de integración inferiores al 100%, pero a las cantidades que rebase dicha cifra se les aplicará el porcentaje de integración del 100%.

¿Qué sucede en el caso de que coincidan cantidades a las que se aplica el porcentaje del 60% y cantidades a las que se aplica el porcentaje del 50%? La normativa establece que para consumir el límite de 300.000 euros, primero se tomarán las cantidades a las que se aplica el porcentaje del 50% y posteriormente las cantidades a las que se aplica el porcentaje de integración del 60%.

Finalmente indicar que en los casos en que los rendimientos se reciban de forma fraccionada y proceda la aplicación del límite de 300.000 euros, éste se distribuirá proporcionalmente a las cantidades que se perciban en cada período de fraccionamiento.

Régimen transitorio
<p>Si los rendimientos que estamos denominando irregulares proceden de contratos o acuerdos suscritos con anterioridad al 1 de enero de 2014 no será de aplicación el límite de 300.000 euros, por lo que los porcentajes de 50% y del 60% se aplicarán sobre la totalidad del rendimiento íntegro.</p> <p>La clave para aplicar este régimen transitorio se encuentra en que los contratos o acuerdos han de estar suscritos antes de la entrada en vigor de la nueva normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, antes del 1 de enero de 2014.</p>

Criterio de la Administración tributaria: indemnización por una sociedad patrimonial en razón de la rescisión de un contrato de arrendamiento
<p>Consulta:</p> <p>El consultante suscribió un contrato de arrendamiento de un pabellón industrial de su propiedad por un período de 5 años. Para el caso de rescisión unilateral se fijó una indemnización, a favor del arrendador, consistente en dos mensualidades de la renta vigente en ese momento por cada año del contrato que restase de cumplir.</p> <p>Posteriormente el arrendatario rescindió, de forma unilateral, el contrato de arrendamiento, generando una indemnización a favor del arrendador. Se pregunta si la indemnización percibida se puede considerar renta irregular.</p>
<p>Contestación:</p> <p>La indemnización percibida tiene la naturaleza de rendimiento de capital inmobiliario y dado que se ha calculado sobre el plazo de tres años y tres meses que restaba para cumplir los cinco años de arrendamiento inicialmente pactados, se computará al 60% de su importe</p>

7.- Rendimiento Neto.

El rendimiento neto del capital inmobiliario se obtiene restando del rendimiento íntegro los gastos deducibles y la bonificación que, en su caso, resulten de aplicación.

Ahora bien, en esta materia hay que diferenciar lo que se muestra en la tabla de la página siguiente.

Rendimientos	Titular del derecho o facultad de goce o disfrute	Cálculo del rendimiento neto
Procedentes de viviendas que satisfacen necesidades permanentes de vivienda del arrendatario	Ahorro	Rendimiento íntegro – (Gastos deducibles tasados + Bonificaciones)
Diferentes de los anteriores	General	Rendimiento íntegro – Gastos necesarios para obtener los rendimientos, incluidas las amortizaciones

En el caso de que se computen rendimientos irregulares el sistema de cálculo del rendimiento neto es el siguiente:

Rendimiento neto = rendimiento íntegro que se computa al 100% + rendimiento resultante de la aplicación de los coeficientes del 60% o del 50% - (gastos deducibles + bonificación, en los casos que proceda).

8.- Gastos Deducibles y Bonificación.

Los gastos deducibles y bonificación aplicable son diferentes según se trate, tal como se ha indicado, de rendimientos procedentes de viviendas que se integran en la base imponible del ahorro, de los que se integran en la base imponible general.

a.- Rendimientos de capital inmobiliario procedentes del arrendamiento de viviendas que se integran en la base imponible del ahorro:

1.- Gastos deducibles:

Los gastos deducibles están tasados de tal forma que únicamente cabe aplicar los especificados expresamente. En efecto, sólo cabe deducir los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, así como los gastos de financiación.

2.- Bonificación:

Cabe deducir un 20% de los rendimientos íntegros obtenidos. Esta bonificación no se aplica a la diferencia entre el rendimiento íntegro y los gastos deducibles, sino que se aplica directamente sobre el rendimiento íntegro.

3.- Limitación de los gastos y bonificación aplicables.

El rendimiento neto no puede ser negativo, lo que implica que la suma de los gastos deducibles y la bonificación no puede superar al rendimiento íntegro. Además esta regla se aplica inmueble por inmueble.

Ejemplo		
Una persona tiene alquiladas dos viviendas con los siguientes datos:		
	Vivienda 1	Vivienda 2
Renta mensual obtenida	800	600
Ip.to. s/ Bienes Inmuebles	234	278
Intereses del préstamo		6.726
Amortizac. del préstamo	220	1.578
Gastos de comunidad		330
Arreglo del tejado		1.346
El rendimiento neto es el siguiente:		
	Vivienda 1	Vivienda 2
Renta anual obtenida	9.600	7.200
Ip.to. s/ Bienes Inmuebles	No deduc.	No deduc.
Intereses del préstamo		6.726
Amortizac. del préstamo		No deduc.
Gastos de comunidad:	No deduc.	No deduc.
Arreglo del tejado		No deduc.
Bonificación (20% del rendimiento íntegro)	1.920	1.441
Rendimiento neto:	7.680	0 No puede ser negat.

b.- Rendimientos de capital inmobiliario que se integran en la base imponible general:

b.1.- Gastos deducibles.

La clave que determina la deducibilidad de gastos es que éstos sean necesarios para la obtención de los rendimientos computables.

A título de ejemplo se pueden citar los siguientes:

1.- Al igual que en el caso anterior, cabe deducir los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, así como los gastos de financiación.

Legislación de Gipuzkoa

La deducción de los intereses de los capitales ajenos y demás gastos de financiación tiene como límite máximo el 50% de los rendimientos íntegros de los bienes inmuebles, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos

2.- Los tributos y recargos no estatales (por ejemplo, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles), así como las tasas (por ejemplo, alcantarillado, recogida de basuras, etc.) y recargos estatales que incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de los mismos. En este concepto ni entran los de carácter sancionador, no los que procedan del retraso en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

3.- Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación de servicios personales. Entre estos gastos cabe citar los de administración, vigilancia o portería.

4.- Los gastos generados por la formalización del arrendamiento, subarrendamiento, cesión o constitución de derechos.

5.- Los gastos de defensa jurídica relativos a los bienes, derechos o rendimientos.

6.- Los gastos de conservación y reparación, considerándose como tales:

a.- Los efectuados regularmente a fin de mantener el uso normal de los bienes materiales. Entre estos gastos se pueden citar los de pintado o arreglo de instalaciones.

b.- Los de sustitución de elementos.

No tienen esta consideración, y por lo tanto no son deducibles, los gastos destinados a la ampliación o mejora de los bienes.

En la práctica se presentan dificultades para determinar si el gasto es de conservación y reparación (y por lo tanto con la categoría de deducible) o es de mejora (no siendo deducibles). En este sentido una regla que puede servir para calificar estos gastos es considerar que los de conservación y reparación aparecen vinculados al mantenimiento de los bienes que generan el rendimiento a fin de garantizar su correcto uso y funcionamiento. En cambio las mejoras incorporan modificaciones en el elemento patrimonial, aumentando su valor de adquisición.

Ejemplos de gastos deducibles:

Ejemplos de gastos deducibles	
Pintado interior y exterior	Sí
Revoco de fachadas	Sí
Arreglo de ascensor	Sí
Arreglo del tejado	Sí
Sustitución del tejado	No
Sustitución del sistema eléctrico	Sí
Consolidación de la estructura del edificio	No
Obras de rehabilitación del inmueble con carácter previo a su arrendamiento	No

7.- Las primas de contratos de seguro sobre los bienes o derechos generadores de los rendimientos. En este concepto entran los seguros de responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales u otros de naturaleza análoga.

Hay que tener en cuenta que en el caso de que, al producirse un siniestro, se perciba una indemnización, deberá calcularse la ganancia o pérdida patrimonial.

8.- Las cantidades destinadas a servicios o suministros siempre que los satisfaga el arrendador.

9.- Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los bienes cedidos con

él, siempre que se cumpla el requisito de depreciación efectiva. ¿Y cuándo se entiende que se cumple el requisito de depreciación efectiva? Este requisito se entiende cumplido:

- a.- En el caso de los inmuebles cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar el 3% sobre el coste de adquisición satisfecho, excluyéndose el correspondiente al suelo.

Caso de que desconozca el valor del suelo, éste se calcula, para cada año, prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción.

- b.- En el caso de bienes muebles, naturalmente susceptibles de ser utilizados por un período superior al año, cedidos conjuntamente con el inmueble, el requisito de la depreciación efectiva se entiende cumplido cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar a los costes de adquisición los coeficientes mínimos que resulten de la tabla de amortización contenida en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

A estos efectos hay que tener en cuenta que si el inmueble se ha adquirido a título lucrativo (por ejemplo, por herencia o donación) se considerará como coste de adquisición el valor que corresponda por aplicación de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De los rendimientos procedentes de la titularidad de derechos o facultades de uso o disfrute podrá amortizarse el coste de adquisición satisfecho. La amortización será la siguiente:

- a.- Cuando el derecho o facultad tenga plazo de duración: el que resulte de dividir el coste de adquisición del derecho o facultad por el número de años de duración del mismo.
- b.- Cuando el derecho o facultad fuese vitalicio: el resultado de aplicar al coste de adquisición satisfecho el porcentaje del 3%.

En el caso de las amortizaciones hay que tener en cuenta que la suma de las efectuadas no puede exceder del valor de adquisición del bien o derecho de que se trate.

Ejemplo
<p>Una persona adquirió un local por importe de 253.000 euros. Cuando se escrituró su compraventa no se desglosó la parte del precio que correspondía al suelo y a la construcción. Sin embargo este local tiene un valor catastral de 93.000 euros de los que 67.000 euros corresponden al valor de la construcción. Ahora este local se ha alquilado. ¿Cómo se determina la amortización deducible?</p>
<p>En el caso de los inmuebles se puede amortizar, cada año, el 3% del coste de adquisición satisfecho, excluyéndose el correspondiente al suelo.</p>
<p>Teniendo en cuenta que:</p>
<p>Valor catastral = Valor del suelo + Valor de la construcción</p>
<p>Por tanto:</p>
$93.000 = 67.000 + 26.000$
<p>A continuación hay que calcular el peso específico del valor del suelo en el valor catastral, que resulta ser del 27,96%. Esto es, el valor del suelo representa respecto al valor catastral el 27,96%.</p>
<p>Por lo tanto la base de amortización de este año del local comercial será:</p>
$253.000 \times 72,04\% = 182.261,20 \text{ euros.}$
<p>Por consiguiente cabe deducir en concepto de amortización:</p>
$3\% \text{ de } 182.261,20 = 5.467,84 \text{ euros.}$

- b.2.- Gastos que no tienen la consideración de deducibles.

No tienen el carácter de gastos deducibles los siguientes:

- a.- Los que sean a cargo del arrendatario. Si los gastos se repercuten al arrendatario, su importe constituye un ingreso computable y un gasto deducible.
- b.- Los que se producen por alteraciones patrimoniales, como por ejemplo los derivados de siniestros o las indemnizaciones al arrendatario por la resolución del contrato.
- c.- Los que no están directamente relacionados con la obtención de ingresos computables.

b.3.- Limitación de los gastos deducibles.

Finalmente indicar que, al igual que sucede en el caso de los arrendamientos que se integran en la base del ahorro, la suma de los conceptos deducibles no puede generar, para cada inmueble, rendimiento neto negativo.

9.- Estimación de Rendimientos.

Como excepción al requisito general señalado al comienzo de este trabajo, que requiere la percepción de renta, cabe la posibilidad de que la Administración pueda computar un determinado rendimiento siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a.- La Administración dispone de información de la que se deduce que los bienes inmuebles se encuentran arrendados, subarrendados o se han cedido derechos o facultades de uso y disfrute sobre inmuebles.

b.- El contribuyente no declara rendimientos por dichos conceptos.

Cumpléndose estos requisitos, la Administración considerará que se ha producido un rendimiento del 5% del valor del inmueble, calculado según la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio (en el caso de Álava y Bizkaia) o del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas (en el caso de Gipuzkoa).

Legislación de Gipuzkoa

El porcentaje es del 10% durante los periodos impositivos 2014 y 2015.

Ahora bien, no se aplica esta estimación de rendimiento cuando el beneficiario de la cesión sea un pariente o familiar cercano al contribuyente (cónyuge, pareja de hecho o pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive).

Régimen transitorio

Este régimen de estimación de rentas no se aplica a los contratos de arrendamiento anteriores a 9 de mayo de 1985.

10.- Imputación Temporal de los Rendimientos de Capital Inmobiliario.

Frente a la regla general de que los ingresos y gastos se imputan al período en que se devengan, con independencia del momento en que se realice el cobro o el pago, existe una regla especial aplicable a los rendimientos de capital inmobiliario.

En base a esta regla especial, estos rendimientos se imputarán al período impositivo en que se produzca el correspondiente cobro. Por lo tanto rige el principio de caja en lugar del principio de devengo.

11.- Tipo de Gravamen.

La cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es el resultado de la siguiente operación:

<p>Base liquidable general x escala aplicable a la base liquidable general - minoración de cuota (actualmente: 1.389 euros) = Cuota procedente de la base liquidables general.</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p>Base liquidable del ahorro x escala aplicable a la base liquidable del ahorro = Cuota procedente de la base liquidable del ahorro.</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p>Valor de transmisión de valores admitidos a negociación en mercados regulados de valores (siempre que se cumplan determinados requisitos) x 3%.</p>

Lo anterior lleva a tener que concretar la escala aplicable a la base liquidable general y a la base liquidable del ahorro. Estas escalas son actualmente las siguientes:

a.- Escala aplicable a la base liquidable general.

La base liquidable general se grava con una tarifa que se mueve entre el 23% y el 49%. A medida que la base liquidable general es más elevada, la cuota íntegra será también más elevada de forma progresiva.

La escala vigente que en estos momentos se aplica sobre la base liquidable general es la siguiente:

Base liquidable general hasta Euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable hasta Euros	Tipo aplicable %
0	0	15.550	23,0
15.550	3.576,5	15.550	28,0
31.100	7.930,5	15.550	35,0
46.650	13.373,0	19.990	40,0
66.640	21.369,0	25.670	45,0
92.310	32.920,5	30.760	46,0
123.070	47.070,1	56.390	47,0
179.460	73.573,4	En adelante	49,0

b.- Escala aplicable a la base liquidable del ahorro.

La base liquidable del ahorro también se encuentra sometida a una tarifa progresiva, pero con unos tipos que se mueven entre el 20% y el 25%. Esta escala es la siguiente:

Parte de base liquidables del ahorro (euros)	Tipo aplicable %
Hasta 2.500,00	20,00
Desde 2.500,01 hasta 10.000,00	21,00
Desde 10.000,01 hasta 15.000,00	22,00
Desde 15.000,01 hasta 30.000,00	23,00
Desde 30.000,01 en adelante	25,00

12.- Deducción por Alquiler.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece una deducción de la cuota para los supuestos en que el contribuyente viva de alquiler en una vivienda que constituya su residencia habitual.

Esta deducción, que dispone de un régimen general y de un régimen especial, se articula bajo las siguientes características generales:

a.- Régimen general.

Los contribuyentes pueden deducir el 20% de las cantidades que satisfagan durante el período impositivo por el concepto de alquiler de su vivienda habitual. Esta deducción tiene un límite de 1.600 euros anuales.

Por lo tanto:

Régimen general
Cantidad satisfecha en concepto de alquiler x 20% = Deducción de la cuota. La base máxima de esta deducción es de 8.000 euros, ya que: $8.000 \times 20\% = 1.600$ euros (= límite máximo de la deducción)

b.- Régimen especial.

La aplicación del régimen especial se reserva para los siguientes grupos de contribuyentes:

- Menores de 30 años.
- Titulares de familia numerosa.

La edad o la condición de titular de familia numerosa se ha de tener a la fecha de devengo del impuesto, esto es, a 31 de diciembre de cada año o, en su caso, a la fecha de fallecimiento del contribuyente.

En estos casos se puede deducir el 25% de las cantidades que se satisfagan durante el período impositivo por el concepto de alquiler de su vivienda habitual. Esta deducción tiene un límite de 2.000 euros anuales.

Por lo tanto:

Régimen especial
Cantidad satisfecha por alquiler x 25% = Deducción de la cuota. La base máxima de la deducción es de 8.000 euros, ya que: $8.000 \times 25\% = 2.000$ euros (= límite máximo de la deducción).

¿Qué sucede en los casos que se tribute de forma conjunta y un obligado tributario tenga una edad inferior a 30 años y otro una edad superior? En estos casos se aplica en la autoliquidación conjunta el porcentaje del 25% y operará el límite de 2.000 euros, esto es, se aplica el régimen especial.

c.- Base de la deducción.

La base de la deducción sobre la que se aplica el correspondiente porcentaje de deducción está formada por el importe que satisfaga el inquilino por el alquiler de la vivienda. Ahora bien, si el arrendatario recibe subvenciones por alquiler de la vivienda, las mismas se restarán de las cantidades satisfechas siempre y cuando dichas subvenciones se encuentren exentas de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esto es:

Base de la deducción
Importe satisfecho por el arrendatario - subvenciones recibidas que se encuentren exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

d.- Exceso de deducción.

Las cantidades no deducidas por superar el límite máximo de deducción no se guardan para los períodos impositivos sucesivos.

e.- Individualización de la deducción.

Esta deducción se vincula a cada contribuyente, por lo que en caso de que varias personas, con o sin relación familiar, vivan en la misma vivienda, el porcentaje y límite de deducción se aplicará respecto de cada una de ellas, siempre que tributen de forma individual.

f.- Supuesto especial de deducción.

Existe un supuesto en que se permite aplicar esta deducción a pesar de que para el beneficiario de la deducción la vivienda no constituye su residencia habitual.

Efectivamente, en los supuestos en los que, por decisión judicial, se haya establecido la obligación de pagar el alquiler de la vivienda familiar a cargo exclusivo del contribuyente, éste tendrá derecho a practicar en su autoliquidación esta deducción. Si el pago del alquiler corresponde a ambos contribuyentes, la deducción se prorratea entre ellos y se practica en la autoliquidación

de cada uno en la proporción que corresponda. En estos casos se aplica el régimen general, esto es se aplica la deducción del 20% con el límite de 1.600 euros.

Ahora bien, si la persona que tiene que pagar el alquiler de la referida vivienda familiar tiene menos de 30 años, se aplicará el régimen especial, esto es, el 25% de deducción con el límite de 2.000 euros.

Obsérvese que en estos supuestos no se hace referencia a vivienda habitual sino a vivienda familiar a fin de señalar a la vivienda que en su momento fue habitual pero que para ese contribuyente concreto ya no lo es en estos momentos.

Resumen		
Existe una deducción de la cuota para los supuestos en que el contribuyente viva de alquiler en una vivienda que constituya su residencia habitual.		
	% de deducción	Límite de deducción
Régimen general	20	1.600 euros
Régimen especial: - Menores de 30 años - Titulares de familia numerosa	25	2.000 euros

II.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

1.- Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

El hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido se refiere a las prestaciones de servicios o entregas de bienes realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el marco de su actividad económica.

Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, establecimientos mercantiles, son prestaciones de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, sometidos al mismo. Ahora bien, hay que diferenciar los arrendamientos así entendidos de aquellos en que se pacta una posterior cesión del bien, como el arrendamiento con opción de compra, los cuales son considerados como entregas de bienes.

2.- Arrendamientos Exentos.

Están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los arrendamientos que tengan la consideración de prestaciones de servicios y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute (usufructo, uso y habitación, servidumbre, enfiteusis, censos y derecho de superficie), que tengan por objeto:

- a. Terrenos, incluidas las construcciones agrarias usadas para la explotación de una finca rústica. Se exceptúan de la exención las construcciones dedicadas a ganadería independiente.
- b. Edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios, y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención se extiende a los edificios o parte de los mismos destinados a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas del Impuesto de Sociedades. Esta exención alcanza a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y a los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no alcanza a los arrendamientos de:

- a. Terrenos para estacionamiento de vehículos, para depósito o almacenaje o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial o para exposiciones o publicidad.
- b. Terrenos o viviendas con opción de compra, cuya entrega estuviese sujeta y no exenta.
- c. Apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de servicios complementarios propios de hostelería.

d. Edificios o partes de los mismos para ser subarrendados.

e. Edificios o partes de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con la Ley de Arrendamientos Urbanos.

RESUMEN DE LOS ARRENDAMIENTOS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO:	
a.- Terrenos:	
Para explotaciones agrícolas:	Exentos
Para aparcamiento, almacén, exposiciones, publicidad o instalación de elementos de las actividades empresariales:	No exentos
Con opción de compra cuando la entrega esté gravada:	No exentos
b.- Edificaciones:	
Viviendas:	Exentos
Asimiladas a viviendas:	No exentos
Subarrendadas:	No exentos
Con opción de compra la entrega de la vivienda esté gravada:	No exentos

3.- Tipo Tributario.

a.- Arrendamientos con opción de compra de edificios destinados a viviendas.

Tributan al tipo reducido del 10% los arrendamientos con opción de compra de edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

b.- Viviendas adquiridas por entidades dedicadas al arrendamiento.

Se aplica el tipo del 4% a las entregas de viviendas adquiridas por entidades que apliquen el régimen especial previsto en el Impuesto sobre Sociedades siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación en el Impuesto sobre Sociedades establecida para dichas entidades.

c.- Arrendamientos con opción de compra de viviendas de protección oficial

Tributan al tipo del 4% los arrendamientos con opción de compra de edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

Ejemplos
<p>1.- Un particular que alquila una plaza de garaje o un local comercial ¿debe girar el Impuesto sobre el Valor Añadido?</p> <p>Un particular que destina al alquiler un garaje o un local comercial de su propiedad se convierte en empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y debe repercutir e ingresar el impuesto así como cumplir el resto de obligaciones de los sujetos pasivos.</p>
<p>2.- Un particular que alquila una vivienda incluyendo en dicho alquiler el de una plaza de garaje anexa ¿debe girar el Impuesto sobre el Valor Añadido?</p> <p>El alquiler de viviendas está exento y si la plaza es anexa a la vivienda la operación estará exenta.</p>

4.- Doctrina Administrativa.

a.- En caso de alquiler, si existe la obligación por parte del arrendatario de soportar también el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, los gastos de comunidad, de calefacción, de agua, de luz así como las reparaciones, estas cantidades ¿se deben sumar al importe del alquiler para el cálculo del 21% del Impuesto sobre el Valor Añadido?

La base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en el arrendamiento de un local comercial está constituida por el importe total de la contraprestación, incluyéndose no solo el importe de la renta, sino también las cantidades asimiladas a la renta y cualquier crédito efectivo del arrendador frente al arrendatario derivado de la prestación arrendaticia y de otras accesorias a la misma, como los gastos de comunidad, el importe del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, los gastos de calefacción, agua, luz y de repercu-

siones por obras y otros conceptos análogos que se repercutan por el arrendador al arrendatario.

b.- ¿Forma parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido el importe de la fianza entregada al arrendador por el arrendatario de un local?

Las cantidades de dinero entregadas al arrendador en concepto de fianza que deben ser devueltas al término del contrato al arrendatario no integran la base imponible al no tener el carácter de contraprestación.

c.- ¿Una comunidad de propietarios de un centro comercial debe facturar con el Impuesto sobre el Valor Añadido a sus integrantes por la distribución de los ingresos generados por el alquiler a terceros de espacios comunes del centro comercial?

El Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que están sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas 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.

Por otra parte, se considera empresarios o profesionales, a las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales, definidas como las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de la producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios; y a quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

La operación que realiza la comunidad de propietarios, consistente en la distribución de los ingresos obtenidos en una actividad por la que ya ha tributado por el Impuesto sobre el Valor Añadido, no constituye una operación sujeta al mismo, ya que no implica la realización de actividad empresarial o profesional.

d.- Una sociedad mercantil ha arrendado una vivienda a otra empresa para ser utilizada como vivienda habitual por un empleado de esta última. ¿Se encuentra sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido el arrendamiento de la vivienda?

Están sujetas a este tributo 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.

Se reputan empresarios o profesionales, entre otros, las sociedades mercantiles.

Se entiende por prestación de servicios, entre otros, los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

Están exentos del Impuesto sobre el valor Añadido los arrendamientos que tengan la consideración de servicios que tengan por objeto edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios a estas últimas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos. Esta exención no se extiende a los arrendamientos de viviendas efectuados a personas o entidades que no los destinen directamente a vivienda.

En consecuencia, el alquiler de una vivienda realizado a una sociedad no está exento del impuesto por no tener uso exclusivo para vivienda al ser una persona jurídica la arrendataria, independientemente de que la use la sociedad, la subarriende o la ceda a un trabajador.

Por lo tanto en el presente caso, el arrendamiento de la vivienda, dado que el arrendatario es una sociedad mercantil que a su vez cederá su uso en nombre propio a un empleado, estará sujeto y no exento al Impuesto sobre el Valor Añadido.

e.- Una entidad pretende alquilar una parte de una bodega de vinos para el almacenamiento de barricas de vinos, siendo las barricas y el vino propiedad del arrendatario.

El arrendamiento de una parte de la bodega para almacenar barricas está sujeto y no exento al Impuesto sobre el Valor Añadido, con lo que en las facturas que se emitan por dichos servicios deberá repercutirse dicho tributo.

f.- Comunidad de apartamentos tutelados privados que arrienda espacios hosteleros. ¿Se puede emitir factura por las operaciones de arrendamiento repercutiendo el Impuesto sobre el Valor Añadido?

Las operaciones que realiza la comunidad de propietarios consistentes en el arrendamiento de espacios hosteleros de su propiedad están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas, por lo que por las mismas la comunidad tendrá las siguientes obligaciones:

- Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de la actividad de arrendamiento.
- Expedir factura mediante la que repercutirá el impuesto.
- Presentar declaraciones-liquidaciones por el impuesto.
- Llevar libro-registro de facturas emitidas y recibidas.

g.- Una comunidad de bienes alquila un pabellón concediendo un período de carencia de renta por la realización de obras de las cuales se hará cargo la parte arrendataria. ¿Se produce el devengo de Impuesto sobre el Valor Añadido por el arrendamiento de un pabellón durante el período de carencia concedido para la realización de obras?

En cuanto al devengo, la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que “en los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, el impuesto se devengará en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción. No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando,

habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o a la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha. "Asimismo, en este caso hay que considerar que la base imponible de dicho impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente del destinatario o de terceras personas, incluyéndose en el concepto de contraprestación cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la operación gravada, derivado tanto de la prestación principal como de las accesorias de la misma.

En relación con la determinación de la base imponible en los arrendamientos de bienes inmuebles sujetos y no exentos al Impuesto sobre el Valor Añadido, la Dirección General de Tributos ha determinado lo siguiente: "Se incluyen en el concepto de contraprestación, no solamente el importe de la renta, sino también las cantidades asimiladas a la renta y cualquier otro crédito efectivo del arrendador frente al arrendatario derivado de la prestación arrendaticia y de otras accesorias a la misma".

En consecuencia, la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en el arrendamiento de inmueble objeto de consulta estará constituida por el importe total de la contraprestación del referido servicio, incluyéndose en dicho concepto no solamente el importe de la renta, sino también las cantidades asimiladas a la renta y cualquier crédito efectivo del arrendador frente al arrendatario derivado de la prestación arrendaticia y de otras accesorias a la misma, como los gastos de obras y mejoras que según cláusulas contractuales sean por cuenta del arrendatario.

Para la determinación de la base imponible hay que tener en cuenta lo dispuesto en la Norma Foral que establece lo siguiente: "En las operaciones cuya contraprestación no consista en di-

nero se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes. No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior".

De acuerdo con lo expuesto, habrá que distinguir dos supuestos:

- Obras que deba efectuar el arrendatario por compromiso adquirido con el arrendador y que mejoran el local arrendado. La base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación durante todo el contrato de arrendamiento, que incluirá la totalidad de las rentas satisfechas en metálico más el valor de mercado de la obra efectuada por el arrendatario, siempre que la suma de ambos no sea inferior al valor de dicho contrato de arrendamiento en el mercado. En este supuesto, el devengo del impuesto se produce el 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación del arrendamiento, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha, siempre que el período de carencia de rentas fuera inferior a 31 de diciembre.
- Obras que se realizan por el arrendatario, sin compromiso con el arrendador, que no mejoran el local que se arrienda y que se destinan para la utilización exclusiva del arrendatario, durante el tiempo del arrendamiento. En este supuesto, la base imponible será el importe del arrendamiento (sin que haya que incrementar la base imponible con las obras que realiza el arrendatario) devengándose el impuesto en el momento que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción efectiva.

h.- Exención o no al Impuesto sobre el Valor Añadido de los arrendamientos realizados conforme al artículo 3 de la Ley de Arrendamientos Urbanos (previsto para los arrendamientos de uso distinto a vivienda, en particular, los de temporada).

La Ley de Arrendamientos Urbanos define en primer lugar (en el artículo 2) como arrendamiento de vivienda aquel que recae sobre una edificación cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, para posteriormente (en su artículo 3) establecer como arrendamiento para uso distinto del de vivienda aquel que tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior. En especial, según dicho artículo 3 tienen la consideración de arrendamiento para uso distinto del de vivienda, los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra, y los celebrados para ejercerse en la finca una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural o docente, cualesquiera que sean las personas que los celebren.

Por su parte, la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido, considera exentos los arrendamientos que tengan por objeto edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios a estas últimas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos. Esta exención no se extiende a los arrendamientos de viviendas efectuados a personas o entidades que no los destinen directamente a vivienda, como por ejemplo, el alquiler de una vivienda realizado a una persona jurídica o para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. No obstante, no puede entenderse, con carácter general, que por el hecho de que el contrato de arrendamiento de una edificación tenga la consideración de arrendamiento para uso distinto del de vivienda, conforme a la Ley de Arrendamientos Urbanos, no pueda quedar exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que en dicho concepto quedan comprendidos los supuestos de arrendamiento que si se destinan a uso como vivienda pero que no tienen carácter permanente, como pueden ser los de temporada.

Por tanto, los arrendamientos que según la Ley de Arrendamiento Urbanos tengan la consideración de arrendamientos para uso distinto del vivienda resultarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que el arrendatario, persona física, lo destine directa y exclusivamente a vivienda. Por el contrario, los arrendamientos que según la Ley de Arrendamiento Urbano tengan la consideración de arrendamientos para uso distinto del de vivienda en las que el arrendatario no lo destine directamente a vivienda estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, como por ejemplo, los destinados al desarrollo una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural o docente.

III.- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

1.- Hecho Imponible.

En principio se puede afirmar, sin perjuicio de lo que se indica a continuación, que se encuentra sujeto a este impuesto el arrendamiento de inmuebles en general y, por lo tanto, también el de viviendas. Los subarrendamientos se equiparan a los arrendamientos a efectos de la liquidación de este tributo.

Ahora bien, este impuesto gira exclusivamente sobre operaciones que no constituyan actos del tráfico empresarial, por lo que hay que distinguir cuando un arrendamiento se encuentra sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido y cuando al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que no procede liquidación por los arrendamientos sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por su parte, en el Impuesto sobre el Valor Añadido se declara exento el arrendamiento de los edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a vivienda, incluidos los garajes y anexos accesorios. Este círculo se cierra con la afirmación de que se encuentran sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y

Actos Jurídicos Documentados los arrendamientos de inmuebles sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- Sujeto Pasivo.

Se establece que el sujeto pasivo es el arrendatario.

En caso de impago del impuesto, la Administración tributaria podrá exigir el pago del mismo al arrendador (que de esta forma se convierte en responsable subsidiario) si hubiera percibido el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario el justificante de haber satisfecho el impuesto.

3.- Base Imponible.

Existen las reglas siguientes:

- a) Si es conocida la duración del contrato: se computa como base la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato.

- b) Reglas especiales:

- b.1 Si no consta la duración del contrato: la base se computará por seis años, sin perjuicio de las liquidaciones adicionales que deban practicarse caso de continuar vigente después de esos seis años. Por lo tanto, la base está constituida por la cantidad total a satisfacer en seis años.

- b.2 Arrendamiento de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa: se computará, como mínimo, un plazo de duración de tres años.

4.- Cuota Tributaria.

La cuota tributaria de los arrendamientos se obtendrá aplicando sobre la base la tarifa establecida en la Norma Foral reguladora del impuesto de que se trata. En el caso de Álava esta tarifa es la siguiente:

Euros			
Hasta	30,05		0,09
De	30,06	a	60,10
De	60,11	a	120,20
De	120,21	a	240,40
De	240,41	a	480,81
De	480,82	a	961,62
De	961,63	a	1.923,24
De	1.923,25	a	3.846,48
De	3.846,49	a	7.692,95
De	7.692,96	en adelante	0,024040 euros por cada 6,01 o fracción.

Ejemplo
Arrendamiento de vivienda por tres años con una renta mensual de 400 euros.
Base imponible: 400 euros x 12 meses x 3 años = 14.400 euros.
Cuota: $30,77 + \{(14.400 - 7.692,96) / 6,01\} \times 0,024040 = 57,59$ euros.

I. ACERCAMIENTO A LA MATERIA

1.a) Orígenes del Concierto, naturaleza jurídica e instrumentalización formal

Las relaciones de orden tributario entre Euskadi y el Estado español se regulan mediante el sistema de Concierto Económico, cuya aplicación provee a la Comunidad Autónoma del País Vasco de los recursos típicos de una Hacienda Pública a través de la recaudación de los tributos. El actual Concierto Económico entre el Estado y la CAPV, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, de artículo único, plasma el acuerdo adoptado entre ambas administraciones en el seno de la Comisión Mixta de Cupo el 6 de marzo de 2002, y regula el sistema de financiación propio del País Vasco, en virtud del cual se establecen las relaciones financieras y tributarias entre aquél y el Estado español.

La aprobación del Concierto vigente por dicha Ley 12/2002, ha sido posteriormente modificada por las Leyes 28/2007, de 25 de Octubre, y por la Ley 7/2014, de 21 de abril, cuyo contenido será objeto de análisis más adelante. El Concierto vigente con carácter de indefinido, se configura como un marco estable que garantiza su continuidad al amparo de la Constitución y del Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV), previéndose su adaptación a las modificaciones que experimente el sistema tributario estatal.

El Concierto se estructura en 3 Capítulos, centrándose el primero en los tributos y las relaciones tributarias; el segundo en las relaciones financieras, instrumentalizadas a través del Cupo, y el tercero, en las Comisiones y Junta Arbitral de Concierto Económico.

1.b) Actual Concierto: Relaciones tributarias y autonomía normativa de los TTHH

El capítulo I del Concierto Económico, además de establecer los principios generales aplicables a las relaciones tributarias con el Estado, distribuye las competencias relativas a las capacidades normativas, de inspección y de exacción entre el País Vasco y el Estado, en relación con cada una de las figuras tributarias concertadas que componen el sistema tributario de los Territorios Históricos, estableciendo, asimismo, las reglas necesarias para distribuir las competencias en relación con cuestiones específicas, materiales o formales, de cada uno de los impuestos.

El artículo 1 del Concierto Económico establece que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, atendiendo siempre al principio de solidaridad en los términos indicados en la Constitución y el EAPV, dentro de la estructura general impositiva del Estado y en coordinación y armonización con el Estado, tal y como establecen los artículos 2, 3 y 4 del mismo.

El régimen de Concierto Económico asegura que el País Vasco disponga de un sistema tributario completo con excepción de aquellas competencias que el propio Concierto, en su artículo 5, califica como exclusivas del Estado. Estas son la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Estos se conocen como tributos no concertados, siendo, por tanto, todos los demás tributos concertados.

De otro lado, se distingue entre tributos de normativa autónoma (IRPF, Impuesto de Sucesiones y Donaciones, Impuesto del Patrimonio, Impuesto de Sociedades, IRNR con establecimiento permanente, Impuesto de Transmisiones Patrimo-

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

niales ...) y de normativa común (IVA, Impuestos especiales, Impuesto sobre actividades del Juego, el nuevo Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica creado en 2013...), en virtud de la capacidad normativa, o de la ausencia de la misma, de los Territorios Históricos para regular los diferentes impuestos.

Esta diferenciación entre tributos concertados de normativa autónoma y de normativa común atiende a la titularidad del poder normativo, es decir, al ente, Estado o Territorio Histórico, bajo cuya normativa se regula su obligación tributaria. En términos generales, los Territorios Históricos del País Vasco gozan de una amplia competencia normativa en los impuestos directos y una muy limitada competencia normativa en los impuestos indirectos. Sin embargo, existen excepciones como el IRNR, impuesto directo con muy limitada autonomía normativa ya que el Concierto Económico señala expresamente que éste es "un tributo concertado que se registrará por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado". Ahora bien, sí se reconoce capacidad normativa respecto a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero. En estos casos se aplica la normativa foral en los mismos supuestos en que se aplica la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades. Otra excepción, en sentido contrario, sería el ITP, impuesto indirecto con amplia autonomía normativa y limitada sólo en las siguientes materias: operaciones societarias, letras de cambio y documentos con funciones de giro.

No obstante, los tributos de normativa autónoma también tienen determinadas limitaciones o supuestos en los que, no obstante su capacidad normativa,¹ se aplica la normativa común. Destacan fundamentalmente las existentes en determinadas retenciones, como actividades económicas o rendimientos de capital mobiliario, o en el IS en los grupos de consolidación fiscal.

También encontramos otras en los hechos im-
ponibles operaciones societarias y documentos

con función de giro en el ITP; en IS o en IRNR con establecimiento permanente, cuando no tributan exclusivamente en el País Vasco y realizan fuera del País Vasco más del 75% de sus operaciones, o en ISD cuando el causante o donatario de bien mueble no haya adquirido la residencia en el País Vasco con más de 5 años de antelación al devengo.

En todo caso, la autonomía normativa de los Territorios Históricos tiene las limitaciones derivadas del artículos 2 y 3 del Concierto, que hacen mención respectivamente a los principios generales y de armonización fiscal con el Estado que se han de respetar necesariamente.

En coherencia con estos principios, la Disposición Adicional Segunda del Concierto señala, asimismo, que en el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, o se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta, o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento, lo que asegura que, en cada momento, el régimen concertado se adapte a la situación real y a la estructura del sistema impositivo vigente en el Estado.

La Comisión Mixta del Concierto Económico (CMCE), órgano que rige las relaciones tributarias y financieras entre Euskadi y el Estado tiene, en virtud del artículo 62 del Concierto Económico, entre otras funciones, la de acordar las modificaciones de su texto legal.

Tal y como hemos comentado en la introducción, a partir del acuerdo alcanzado en la CMCE de 16 de enero de 2014, con efectos desde el 1 de enero de 2013, se ha resuelto la concertación, esto es, la inclusión bajo el sistema del Concierto de varios impuestos aprobados los últimos años por la Administración del Estado y cuya exacción, gestión y recaudación pasa a manos

¹ Ver tabla Capacidad Normativa en Anexo III.

de las Diputaciones Forales de Araba, Bizkaia y Gipuzkoa:

1. Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas
2. Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito
3. Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica
4. Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos e Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos
5. Nuevo Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero
6. Impuesto sobre Actividades de Juego

Estas nuevas concertaciones exigieron una nueva redacción del articulado del Concerto, que requirió su posterior tramitación en las Cortes Generales a efectos de su incorporación al texto legal del Concerto, plasmándose finalmente en la Ley 7/2014, de 21 de abril, así como la aprobación por las Juntas Generales de los tres Territorios Históricos de las diferentes Normas Forales por las que se regulan cada una de las nuevas figuras impositivas.

Reseñar como crítica a esta nueva concertación que no sólo no ha ampliado las competencias normativas de los Territorios Históricos, sino que a sensu contrario se ha concertado un nuevo impuesto, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, que pese a ser un impuesto directo, es un tributo cuya normativa aplicable es la de territorio común, lo que se podría considerar como un retroceso en la autonomía normativa de los Territorios Históricos. Adicionalmente la recaudación obtenida por este impuesto se transferirá al Estado, ya que el citado Acuerdo de la CMCE determina que se le compensará financieramente por la diferencia entre la recaudación obtenida por los Territorios

Históricos correspondientes a este impuesto y la variación en el importe del Cupo derivada de la incorporación de los ingresos que figuren en el Presupuesto de Ingresos del Estado por la recaudación del citado impuesto.²

1.c) Puntos de conexión del Concerto: concepto, significado, y relevancia de los puntos de conexión residencia habitual y domicilio fiscal

El Concerto Económico utiliza el concepto de "punto de conexión" para repartir las competencias entre los distintos sistemas tributarios que conviven en el Estado español; es decir, para determinar cuándo la capacidad de exacción, normativa y de inspección de un tributo corresponde a las instituciones competentes de los Territorios Históricos del País Vasco y cuando al Estado. Es por ello, que resulta evidente la gran trascendencia e implicaciones que tiene el concepto del punto de conexión.

El modelo para el reparto de dichas competencias utiliza criterios diferentes en cada uno de los Impuestos, como podemos ver en las diferentes secciones del Capítulo I del Concerto. Así son parámetros de reparto competencial, entre otros, los siguientes: residencia habitual o domicilio fiscal del obligado tributario, lugar de realización de las operaciones, volumen de operaciones, lugar donde radiquen los bienes, lugar donde deban inscribirse los documentos, residencia del causante y localización del riesgo. Debido a su gran impacto en la recaudación de los Territorios Históricos, así como por la creciente complejidad y litigiosidad entre las distintas administraciones tributarias que su interpretación y aplicación provocan, hemos elegido como objeto de este trabajo la residencia habitual y el domicilio fiscal; puntos de conexión que nos van a determinar la competencia exaccionadora, normativa e inspectora de tributos en los

² Esta compensación financiera desaparecerá cuando según lo previsto en la legislación del sector eléctrico del Estado, se dejen de destinar los ingresos afectos al Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, a la financiación de los costes del sistema eléctrico, según lo dispuesto en la DA 2ª de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales de sostenibilidad energética

sistemas tributarios de los Territorios Históricos en relación al IRPF, Impuesto sobre el Patrimonio e ISD por obligación personal, IS, IRNR mediante establecimiento permanente, e IVA. Como consecuencia de la convivencia de varias administraciones tributarias en el ámbito territorial del Estado español, el Concierto Económico contiene además criterios específicos, de volumen de operaciones y localización de las mismas, necesarios para proceder al reparto de la carga tributaria que deba imputarse a cada una de dichas administraciones.

La determinación del domicilio o la residencia fiscal de los contribuyentes constituye una de las pugnas básicas entre las administraciones tributarias no solo en el ámbito interno del Estado español, sino también en el ámbito internacional de relaciones entre los diferentes Estados. En consecuencia, y con carácter general, las diferentes legislaciones tributarias ponen gran énfasis en establecer una serie de criterios para la determinación del domicilio fiscal o de la residencia habitual de los contribuyentes.

A la hora de repartir competencias o establecer puntos de conexión, el Concierto tiene como referencia los criterios clásicos de residencia habitual y domicilio fiscal que se recogen con carácter general en el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que establece reglas para la distribución de la potestad tributaria entre diferentes Estados.

La relevancia de la determinación del domicilio o la residencia fiscal queda patente, asimismo, en el diseño del reparto competencial entre los diferentes sistemas jurídico-tributarios que coexisten en el Estado español, jugando un claro papel incluso en el reparto interno dentro de cada uno de ellos, como es en el régimen de cesión a las Comunidades Autónomas de Régimen Común o en el régimen foral entre los tres Territorios Históricos, mediante el denominado "intraconcierto". En relación a este último, no existe una disposición normativa que lo regule, sino que está basado en el consenso alcanzado por los

tres Territorios históricos en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE)³, que se implementará en las Normas Forales reguladoras de cada impuesto por cada uno de los Territorios Históricos.

Sin embargo, debido a diferentes factores tales como la complejidad de la realidad jurídica y económica de los contribuyentes y el innegable papel que juega la prueba en esta materia, la actual regulación normativa no consigue evitar la existencia de discrepancias constantes en relación a la domiciliación de contribuyentes concretos, lo que obliga para su interpretación a recurrir a la doctrina administrativa existente, la cual citaré continuamente a lo largo de este trabajo: criterios administrativos (consultas vinculantes, Instrucciones ...), resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo de Bizkaia (TEAF) y resoluciones de la Junta Arbitral, atendiendo asimismo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo a este respecto.

II. RESIDENCIA HABITUAL

2.a) Criterios para la determinación de la residencia habitual en el Concierto Económico

Los criterios para la determinación de la residencia habitual de las personas físicas y del domicilio fiscal de las jurídicas se encuentran establecidos en relación a los sistemas tributarios del País Vasco en la sección XVI del capítulo I, artículo 43 del Concierto. El artículo 43.Cuatro del Concierto establece que a los efectos del Concierto Económico se entenderán domiciliadas fiscalmente en el País Vasco las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco, indicando también los criterios a tener en cuenta para entender que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco.

Es interesante analizar las similitudes entre los puntos de conexión utilizados en el Concierto para

³ El OCTE fue creado en el marco de la Ley 3/1989, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, como elemento clave sobre el que deben pivotar las acciones a desarrollar en el ámbito de la coordinación normativa entre los Territorios Históricos.

determinar la residencia habitual de las personas físicas, y los utilizados en el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE. En términos generales podemos afirmar que los criterios de determinación de la residencia habitual en el Concierto están inspirados en el contenido de dicho artículo, que recoge que en caso de conflicto entre Estados en cuanto a la fijación de la residencia de una persona física se utilizarán los siguientes criterios de forma sucesiva: en primer lugar, la vivienda permanente; en segundo lugar, el centro de intereses vitales, definido como las relaciones económicas más estrechas; y de forma subsidiaria, el domicilio habitual y nacionalidad, recurriendo en última instancia al acuerdo amistoso entre administraciones.

Mucho más claro es el paralelismo con los criterios de determinación de la residencia habitual de la Ley de Cesión, que desarrolla en parte el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.⁴ En el artículo 28 de dicha Ley se establecen cuáles son los criterios para la determinación de la residencia habitual de las personas físicas, siendo el primer criterio utilizado el de permanencia (con presunción de residencia en función de la vivienda habitual), el segundo criterio utilizado el de centro de intereses y el tercero, el de la última residencia declarada. Estos criterios de determinación de la residencia habitual, de aplicación sucesiva, son prácticamente idénticos a los establecidos en el Concierto Económico con el País Vasco, que pasamos a analizar en profundidad a continuación.

Para empezar nuestro análisis, y como cuestión preliminar, se debe analizar si nos encontramos ante una persona residente fiscal en territorio español, para, una vez constatado este hecho por aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, atribuir la competencia tributaria sobre dicho contribuyente, o bien al País Vasco o bien a territorio común.

⁴ Ley de Cesión, Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común; y que desarrolla la LOFCA, Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas.

Como se ha mencionado, los apartados uno, dos y tres del artículo 43 del Concierto, establecen las diferentes reglas o criterios que tenemos que aplicar a la hora de determinar la residencia que pasamos a analizar a continuación.

El primero de ellos parte de que el contribuyente ha permanecido más de 183 días en territorio español por aplicación consecutiva de las reglas que en él se establecen. Los criterios regulados en los apartados dos y tres del artículo 43 del Concierto económico, por el contrario, serán de aplicación para aquellas personas que son residentes en territorio español pero no por un criterio de permanencia, sino por las presunciones en ellos establecidas, en virtud de lo dispuesto en la Ley 36/2006 de IRPF.

1. Criterio de permanencia

El artículo 43.Uno.Primer del Concierto establece que, con carácter general, la residencia habitual de las personas físicas atribuye la competencia a la administración tributaria en cuyo ámbito territorial se haya permanecido el mayor número de días, bien sea en el periodo impositivo -caso del IRPF-, o en el año inmediato anterior -caso del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, Impuesto de Transmisiones Patrimoniales e 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 IRPF a la fecha del devengo de aquéllos. Es decir, el artículo 43.uno.Primer se rige por el criterio de permanencia a la hora de determinar la residencia habitual.

El artículo 43 del Concierto establece también una presunción de permanencia, basada en el lugar de la vivienda habitual. Para ello establece que, salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual. A los efectos de definir qué se entiende por vivienda habitual acudimos a lo establecido por el artículo 67 del Reglamento del IRPF, que la define como aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de 3 años.

El propio Concierto nos da cierta pauta a la hora de determinar el periodo de permanencia estableciendo que para su cómputo se tendrán en cuenta las ausencias temporales. Más concretamente, y en desarrollo de este criterio, el artículo 3 de la Norma Foral 13/2013 del IRPF, nos indica "Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales, salvo que se demuestre la residencia fiscal en otro país". Nótese que no es la administración tributaria la que debe probar la residencia fiscal del contribuyente, sino que, a sensu contrario, es el contribuyente quien debe probar la residencia fiscal en otra administración.

Podemos afirmar sin ánimo a equivocarnos que la cuestión de cómo computar el periodo de permanencia es uno de los elementos claves, más controvertidos y de más difícil prueba en la práctica a la hora de abordar la determinación de la residencia habitual de las personas físicas. Es por ello que nos encontramos con múltiple y amplia doctrina administrativa que trata de arrojar cierta luz sobre esta materia, fundamentalmente criterios derivados de consultas tributarias o resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, así como Resoluciones de la Junta Arbitral que tratan de dirimir las discrepancias que esta cuestión suscita en relación a contribuyentes concretos.

Pasamos a comentar algunos de los pronunciamientos más significativos que pueden servir de buena guía para el entendimiento de la aplicación de este criterio.

- *Computo de las ausencias temporales*

En relación al IRPF, computarán las ausencias temporales a efectos determinar el periodo de permanencia, salvo que se demuestre la residencia fiscal en otro país. No debe probar la Administración la residencia fiscal del contribuyente, sino que es el contribuyente quien debe probar la residencia fiscal en otra administración. Según la consulta de la Hacienda Foral de Bizkaia de 20 de junio de 2006, la consultante será contribuyente del IRPF y tributará bajo normativa del Territorio Histórico de Bizkaia a la Hacienda vizcaína,

a pesar de haber probado la permanencia fuera del territorio español durante más de 183 días, por no haber demostrado la residencia fiscal en otro Estado, tal y como exigen las Normas Forales del impuesto para que no se computen las ausencias temporales a los efectos de determinar el periodo de permanencia.

- *Medios de prueba para la acreditación de la permanencia*

La consulta de la Hacienda Foral de Bizkaia de 3 de abril de 2012 incide en que la residencia habitual, y más concretamente la permanencia de un contribuyente en uno u otro territorio, es una cuestión de hecho que puede ser acreditada por cualquier medio de prueba admitido en derecho, tal y como se indica en el artículo 104 de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGT). Adicionalmente, en esta consulta se hace incidencia en que el empadronamiento es sólo un medio de prueba más, no un factor determinante para establecer la residencia habitual: "cabe indicar que la determinación de la competencia para exaccionar el IRPF debe llevarse a cabo mediante la aplicación de las reglas establecidas en los artículos 6 y 43 del Concierto Económico, por lo que el hecho de que el consultante se encuentre empadronado en uno u otro territorio no altera las conclusiones alcanzadas en esta respuesta". Sobre el empadronamiento también se incide en la consulta de la Hacienda Foral de Bizkaia de 24 de mayo de 2010, que nos aclara que el concepto de residencia no viene determinado por el empadronamiento, que es solo un medio de prueba más; pero que el traslado de residencia habitual a territorio común, con residencia efectiva por más de 183 días supone tributación a la Agencia Estatal, con independencia del empadronamiento.

Asimismo, la Resolución 6/2009 de la Junta Arbitral, de fecha 3 de abril, respecto a un conflicto de presunción de residencia habitual en el lugar de ubicación de la vivienda habitual, pone el énfasis también en la valoración de la prueba, indicando que "las alegaciones del contribuyente

vierten consideraciones sobre la permanencia del núcleo familiar (esposa e hijos) en Bizkaia con aportación de pruebas (alta en el IAE de la esposa, matriculación en un colegio de la localidad de los hijos, certificado de empadronamiento etc.) que son relevantes por cuanto el artículo 36.Uno. Primera del Concierto establecía que, salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio vasco cuando radique en él su vivienda habitual. La presunción derivada del hecho de que la vivienda habitual del contribuyente se encontraba en Bizkaia quedaría destruida si de las pruebas que obran en el expediente resultase probado que el contribuyente permaneció un mayor número del período impositivo fuera del lugar de radicación de la vivienda habitual. Por otro lado, la actuación de la AEAT se basa en indicios que no constituyen prueba suficiente para destruir la presunción del art. 36.Uno del Concierto". En otros términos, debería la AEAT haber aportado pruebas más sólidas para desvirtuar la presunción del Concierto derivada de la radicación de la vivienda habitual del contribuyente, que la Junta Arbitral considera probada, y apoyar la tesis de la permanencia en territorio común durante un mayor número de días del período impositivo, que hubiera determinado la residencia en dicho territorio, la cual hubiera constituido el punto de conexión necesario para atribuirle la competencia para exigir el IRPF.

En determinados supuestos, tal y como indica la Resolución de la Junta Arbitral 2/2015, de 26 de Enero, la permanencia de una persona en un determinado lugar es un hecho material que no es posible probar de manera directa, como sucede en el citado conflicto, en el que ninguna de las dos administraciones ha aportado en sus alegaciones ningún elemento indiciario del que pudiera inferirse una presunción de residencia en uno u otro territorio; por tanto, no siendo posible determinar el lugar de la residencia habitual 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, es obligada la remisión a la segunda de las reglas establecidas en el artículo 43.Uno del Concierto Económico, que se refiere

al centro de intereses del obligado tributario.

Dicha segunda regla, a aplicar en caso de no poder determinarse la residencia habitual por el criterio de permanencia física, es la de centro de intereses (artículo 43.Uno.Segundo del Concierto): "Cuando el contribuyente tenga en el País Vasco su principal centro de intereses, considerando como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF excluyéndose las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional".

Por otro lado, la Norma Foral de IRPF, en su artículo 3.2, recoge el ya mencionado intraconcierto, al establecer que: "Cuando de conformidad con lo previsto en el párrafo anterior, las personas físicas tengan su residencia habitual en el País Vasco, se considerará que las mismas residen en Bizkaia cuando radique en dicho territorio el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales, profesionales o intereses económicos".

Por último, la tercera regla a aplicar de manera supletoria para poder determinar la residencia habitual en Bizkaia, según el artículo 43.uno. Tercero del Concierto, será "cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF". Se trata de una presunción de permanencia iuris tantum, que admite, por tanto, prueba en contrario.

Como hemos indicado anteriormente, los criterios regulados en los apartados dos y tres del artículo 43 del Concierto Económico, que pasamos a comentar, serán de aplicación para aquellas personas que son residentes en territorio español pero no por un criterio de permanencia, sino por las presunciones en ellos establecidas, en virtud de la Ley 36/2006 de IRPF.

2. Criterio de centro principal de intereses económicos

Según indica el artículo 43.Dos del Concierto, las personas físicas residentes en territorio español

que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural y que no puedan acreditar ser residentes fiscales en otra Administración tributaria, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales, profesionales o intereses económicos. Y sucesivamente, se considerarán residentes en Bizkaia, si habiendo sido considerados residentes en el País Vasco, tienen en Bizkaia núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales, o de sus intereses económicos.

3. Criterio de intereses vitales

Asimismo, el artículo 43.Tres del Concierto establece una presunción de residencia en función de los intereses vitales del contribuyente: "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". Nos encontramos ante una presunción iuris tantum, que, por lo tanto, admite prueba en contra.

A modo de resumen de las ideas expuestas, es interesante presentar el siguiente cuadro⁵:

Criterio para la determinación del domicilio en el PV: Residencia habitual en el País Vasco (art 43 Concierto)				
Criterios para la determinación de la residencia habitual en el PV				
Requisito previo	Tener la condición de residente en territorio español			
Criterios	Contribuyentes permanezcan +183 días en territorio español	1. PERMANENCIA superior en PV	del periodo impositivo	IRPF
			del año anterior	ISyD, ITPyAJD e IDMT
			la del IRPF a fecha de devengo	Resto de impuestos
		2. INTERESES ECONOMICOS Centro principal de intereses en el PV (obtención de la mayor parte de la BI del IRPF)		
		3. Última residencia declarada en el PV a efectos del IRPF		
	Contribuyentes permanezcan -183 días en territorio español	Centro principal de intereses o base de actividades económico/ profesionales en el PV		
		INTERESES VITALES: Cónyuge e hijos menores tengan la residencia habitual en el PV		

2.b) La residencia habitual en la imposición directa de las personas físicas

2.b.1) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF):

a) Normativa aplicable y exacción:

El Concierto Económico, en su Capítulo I - Sección 2, artículo 6.1, nos indica en cuanto a normativa aplicable y exacción del IRPF, que 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, según el artículo 43 del Concierto.

Al referir la residencia habitual de las personas físicas, en dicho artículo, se establece como punto de conexión el País Vasco, y no el territorio histórico en concreto. Este hecho genera problemas de determinación de la diputación foral competente, los cuales habrán de resolverse a través de la normativa interna de cada Territorio Histórico, especialmente en los casos en que una persona física sea residente en el País Vasco por residir en él más de 183 días del período impositivo pero no cumpla el citado lapso temporal en ninguno de los tres territorios. Así, la Norma Foral 13/2013 del Impuesto sobre la Renta de las Perso-

nas (NFIRPF), en artículo 3.Uno.Primer, completa diciendo que: "Cuando permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo, el número de días que permanezca en Bizkaia sea superior al número de días que

⁵ Fuente: Documentación MAF Cámara de Comercio.

permanezca en cada uno de los otros dos Territorios Históricos del País Vasco", se entenderá la residencia habitual en Bizkaia.

Continúa el Concierto Económico, en su artículo 6.Dos diciendo: "cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa. "En este caso cabe encontrar supuestos en los que se perderán competencias en relación a contribuyentes con residencia habitual en el País Vasco en favor de la administración tributaria de territorio común, y supuestos, a la inversa, en que se atraerá a la competencia de las diputaciones forales a contribuyentes no residentes en el País Vasco.

En todo caso, parece que sería más correcto utilizar el criterio del territorio donde resida el contribuyente con mayor base imponible, no liquidable, ya que teniendo en cuenta las posibles diferencias en la estructura del IRPF vasco y estatal en lo que atañe a los mecanismos de subjetivización -mínimo familiar y/o deducciones en la cuota-, la base liquidable puede, a igualdad de bases imponibles, no ser comparable.

b) Excepciones y ampliación en la aplicación del criterio de residencia habitual

El artículo 4 de la NFIRPF, nos indica cuales son las excepciones en la aplicación del criterio de residencia habitual, produciéndose un supuesto especial de obligación de contribuir; es decir, serían sujetos pasivos de IRPF del Territorio Histórico de Bizkaia, pese a no ser residentes en dicho territorio. Este supuesto es de aplicación a las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente, pareja de hecho constituida según Ley 2/2003, de 7 de mayo, o hijos menores de edad que, habiendo estado sometidos a la normativa tributaria vizcaína de este Impuesto, pasen a tener su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

- a) Miembros de misiones diplomáticas españolas.
- b) Miembros de las oficinas consulares españolas.
- c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales.
- d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.
- e) Funcionarios o personal laboral al servicio de la administración pública vasca destinados en las delegaciones del País Vasco en el extranjero.

Por otro lado, y según se recoge en el artículo 21.Uno del Concierto Económico, se produce una ampliación indirecta del ámbito subjetivo de aplicación del impuesto, consecuencia de la conocida como Sentencia Schumacher⁶, que marcó el inicio de la aplicación de las libertades fundamentales en el ámbito fiscal, según el artículo 48 del Tratado de la Unión Europea.

Dicha sentencia obligó a modificar el tratamiento fiscal de los no residentes pero residentes en la UE, a efectos de IRNR, mediante la introducción del régimen especial opcional del IRNR, para contribuyentes residentes en otros Estados de la Unión Europea. En nuestra normativa dicha opción se recoge en el artículo 40 de la NF 12/2013 de IRNR, que establece que dichos contribuyentes pueden optar por tributar como contribuyentes del IRPF en Bizkaia siempre que las rentas que se citan a continuación hayan tributado efectivamente durante el período por el IRNR, y concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que haya obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades econó-

⁶ Sentencia TJCE 1995/13 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

micas, como mínimo, el 75 % de la totalidad de su renta.

- b) Que los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en el País Vasco representen la mayor parte de la totalidad de la renta obtenida en España.
- c) Que los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en el Territorio Histórico de Bizkaia sean superiores a los obtenidos en cada uno de los otros dos Territorios Históricos.
- d) Que esas rentas hayan tributado efectivamente durante el período por IRNR.

Un tercer supuesto excepcional lo encontramos en el artículo 4.Tres de la NFIRPF que establece un régimen opcional de tributación para impatriados. En su virtud, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en Bizkaia como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán optar por tributar por el IRNR, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los 5 períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que el desplazamiento a territorio español se produzca para el desempeño de trabajos especialmente cualificados, relacionados con la actividad de investigación y desarrollo definidos en la NFIS, supuesto es mucho más restrictivo que el aplicado en territorio común.
- b) Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español. No importa la nacionalidad, el criterio utilizado es la residencia.
- c) Que dicho desplazamiento se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.
- d) Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Se entenderá cumplida esta

condición cuando la parte de los trabajos que se presten en el extranjero no exceda del 15% de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural.

- e) Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente en España de una entidad no residente en territorio español.
- f) Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el IRNR.

Este régimen es sumamente interesante para las rentas más altas porque ofrece una tributación a un tipo fijo del 24.75%.

c) Problemática relativa a la doble imposición

Asimismo, cabe destacar que la creciente movilidad geográfica y el traslado de residentes desde el País Vasco no sólo a territorio común sino también a otros países, está originando un incremento notable de consultas vinculantes relativas a esta cuestión, que en ocasiones, obliga a las administraciones vascas a analizar los convenios de doble imposición entre el Reino de España y otros países, por ser los contribuyentes vascos residentes fiscales de manera temporal en dichos países, con el fin de evitar la doble imposición.

En este ámbito y por razones de vecindad, consideramos relevante la Consulta de Hacienda Foral de Bizkaia de 19 de diciembre de 2013, que pasamos a analizar en detalle.

Los consultantes residieron en Irún (Gipuzkoa) hasta agosto de 2011. A partir de esa fecha, residen en la localidad francesa de Urrugne. Ella trabaja desde su domicilio en Francia, para una empresa de Bilbao. Los comparecientes aportan copia de su declaración del IRPF del ejercicio 2011, presentada ante la Hacienda Foral de Gipuzkoa, así como copia de la declaración correspondiente a 2012, presentada ante la Administración francesa. Desean que se tenga en consideración su cambio de residencia a Fran-

cia y se elimine la doble imposición a la que puede estar sometida la esposa.

La resolución de esta consulta dicta que en lo que se refiere a las obligaciones tributarias de la consultante por el IRPF, se hace necesario concretar previamente dónde se encuentra su residencia fiscal, ya que ésta determinará su sujeción en Bizkaia, bien al IRPF, bien al IRNR.

Así, el artículo 2 de la NFIRPF indica que: "Lo dispuesto en esta Norma Foral será de aplicación las personas físicas que, conforme a lo dispuesto en el artículo siguiente, tengan su residencia habitual en Bizkaia". A estos efectos, el artículo 3 de la misma NFIRPF prevé que "se entenderá que una persona física tiene su residencia habitual en el Territorio Histórico de Bizkaia por la aplicación sucesiva de las tres reglas ya mencionadas (residencia habitual, centro de intereses e última residencia declarada)". Por otro lado, en el artículo 5 de la NFIRPF se indica que: "Lo previsto en esta Norma Foral se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que forman parte del ordenamiento interno español".

A estos efectos, debe tenerse lo dispuesto en el Convenio entre el Reino de España y la República Francesa. En consecuencia, y de acuerdo con el citado Convenio estamos ante un hipotético caso de doble residencia, en Bizkaia y en Francia, dado que según los requisitos del artículo 4.Dos del Convenio la consultante también es residente fiscal en Francia.

En atención a la condición de que también es residente fiscal en Francia, la consultante no ostentará condición de residente en Bizkaia y, por tanto, no estará sujeta al IRPF, sino, en su caso, al IRNR, dado que se cumplen los supuestos de que: a) no permanece en territorio español durante más de 183 días del año natural; b) acredita su residencia fiscal en Francia mediante su certificado de residencia a efectos fiscales expedido por las autoridades tributarias francesas.

A la contribuyente le resultará, por tanto, de aplicación lo indicado en el artículo 15.Uno del Con-

venio, según el que "los sueldos, salarios y remuneraciones obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante". La consultante afirma en el escrito presentado que realiza la totalidad de su trabajo desde su domicilio en Francia, si bien para una empresa domiciliada en Bizkaia. Consecuentemente, partiendo, como se deduce de los datos aportados, de que trabaja para una entidad privada, a la vista de lo indicado en el artículo 15 del Convenio y en el artículo 12.Dos de la NFIRNR, no cabe sino concluir que los rendimientos de trabajo que obtiene la compareciente no se encuentran sujetos en Bizkaia al IRNR. Además, al tratarse de una persona con residencia fiscal en Francia, dichos rendimientos tampoco se encuentran sujetos aquí al IRPF.

De manera que las retenciones que se le hayan practicado a cuenta de uno u otro impuesto serán improcedentes y deberán serle reintegradas, previa solicitud al efecto. Para poder obtener esta devolución, la consultante deberá aportar certificado que acredite su residencia fiscal en Francia expedido por las autoridades tributarias galas.

d) Cambios de residencia que determinan cambios de competencia

Con respecto a los cambios de residencia que determinan cambios en la competencia, el artículo 43.Cinco del Convenio establece que cuando un obligado tributario cambie su domicilio deberá ponerlo en conocimiento de la administración tributaria mediante declaración expresa a tal efecto, sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la administración hasta tanto se presente la citada declaración. Según este último artículo, y a efectos de IRPF, la comunicación se entiende producida por presentación de autoliquidación ante la nueva administración competente, según Resolución del TEAF de 24 de febrero de 2011.

e) Normativa antifraude

Destacar también la existencia de cláusulas antifraude en prevención de cambios de residencia

fraudulentos. En relación a los cambios que se produzcan dentro del territorio español, regulados en el artículo 43.Siete del Concierto y artículo 3 de la NFIRPF, se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, 3 años, que no ha existido cambio cuando concurren las siguientes circunstancias:

1. Que el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible de este impuesto sea superior en, al menos, un 50% a la del año anterior al cambio.
2. Que en el año en el cual se produzca dicha situación la tributación efectiva por este impuesto sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio.
3. Que en el año siguiente a aquél en el que se produce el cambio de residencia o en el siguiente, se vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.

En lo que respecta a cambios de residencia a paraísos fiscales, se exigirá prueba de permanencia en el paraíso fiscal durante más de 183 días, no siendo suficiente la prueba de residencia fiscal. Si el contribuyente es de nacionalidad española, por aplicación de la norma antielusión, regulada en el artículo 10 de la NFIRPF, se presumirá que no ha existido cambio de residencia fiscal durante cinco ejercicios; es decir, durante el año en que traslade su residencia y los cuatro siguientes. La norma no incide sobre los motivos por los cuales cambia su residencia a un paraíso fiscal -no siempre ha de tratarse de motivos fraudulentos, pudiendo venir motivado el cambio por, entre otros casos, un traslado laboral. Además, es un criterio que no admite prueba en contrario y es claramente discriminatorio entre los nacionales españoles frente a los no nacionales, porque si en este mismo caso el residente en Bizkaia que se traslada a un paraíso fiscal no tuviera la nacionalidad española, quedaría liberado de su sujeción a la jurisdicción de la Hacienda Foral vizcaína

por IRPF, y solamente tributaría, en su caso, por las rentas obtenidas en Bizkaia por IRNR.

f) Puntos de conexión de las retenciones

No podemos, por su gran incidencia recaudatoria para las Haciendas de las diferentes administraciones, dejar de analizar los puntos de conexión que se establecen en los artículos 7,8 y 9 del Concierto para las retenciones e ingresos a cuenta. A fin de constatar su relevancia y analizando los datos de recaudación de la Hacienda Foral de Bizkaia del año 2015, de un importe de 6.515,48 millones de euros de recaudación total; 2.750,19 millones, es decir un 42,2% corresponden a retenciones, y más concretamente, sólo las retenciones de rentas del trabajo suponen 2.338,99 millones de euros, es decir, un 35,9 % de la recaudación total.

De nuevo nos encontramos con la residencia habitual y el domicilio fiscal como puntos de conexión o criterios de reparto entre las diferentes administraciones. Además, y como característica propia de las retenciones, los criterios de reparto son comunes a varias figuras impositivas: el IRPF, IS y el IRNR con establecimiento permanente. Como podemos observar, por tanto, un solo hecho imponible en IRPF o IS puede tributar a ambas administraciones, común y foral, por existir distintos puntos de conexión en cuota y en retenciones. Por ejemplo, un trabajador asalariado residente habitual en Castro, pero cuyo centro de trabajo esté en Bizkaia, por estar aquí ubicado su centro de adscripción y alta en la Seguridad Social, será un obligado tributario de la Agencia tributaria Estatal, pero sus retenciones por rendimiento del trabajo se ingresarán en Bizkaia.

Tal y como establece el artículo 9.1.a segundo párrafo del Concierto Económico, tratándose de entidades que sean sujetos pasivos del IS, exigible por el Estado y las Diputaciones Forales según su volumen de operaciones, las retenciones corresponderán a ambas administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración efectuada por el IS. Estas retenciones se

exigirán conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación una u otra normativa, y la inspección se realizará por los órganos de la administración que corresponda por aplicación de este criterio.

En este momento procede recordar lo ya mencionado respecto a la gran limitación en la autonomía normativa de los Territorios Históricos consistente en que en las retenciones e ingresos a cuenta por Actividades Económicas, Rendimientos sobre Capital Mobiliario, y Gravamen Especial sobre Loterías y otros premios, sea de obligatoria aplicación la normativa aprobada en Territorio Común.

2.b.2) Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD)

a) Normativa aplicable y exacción

El Concerto Económico, en su Capítulo I, Sección 6 (ISD), artículo 25.Uno, nos indica, en cuanto a normativa aplicable y exacción que “el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma”. Corresponderá su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos:

- En las adquisiciones «mortis causa», y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.
- En las donaciones de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, cuando éstos bienes radiquen en territorio vasco.⁷

Destacar la utilización abusiva que se ha producido de la figura del pacto sucesorio inter vivos

⁷ A estos efectos, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 314 del Texto Refundido de la Ley del mercado de valores aprobado por **RDL 4/2015, de 23 de octubre (BOE 24 de octubre de 2015)**, que deroga Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores

con el fin de ocultar donaciones, especialmente de inmuebles localizados fuera de territorio vasco. Esto se produce porque las donaciones de bienes inmuebles localizados fuera de territorio vasco, de acuerdo con el punto de conexión de Concerto, tributarían en la Administración del Estado y con normativa de la Comunidad Autónoma correspondiente, lo cual puede llegar a ser mucho más gravoso para el contribuyente. En cambio, mediante la figura del pacto sucesorio se consigue modificar el punto de conexión, que pasa a ser el lugar de residencia habitual del instituyente. Para evitar la utilización abusiva de esta figura se ha regulado, en el artículo 5.b de la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del ISD, que el pacto sucesorio de presente cuando es parcial, es decir, cuando no comprenda la totalidad del patrimonio del instituyente, sea considerado fiscalmente como una donación.

- En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.
- En el supuesto en el que el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero (tributación por obligación real), cuando la totalidad de los bienes o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco; así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él.

b) Resolución 6/2015 de la Junta Arbitral: concepto totalidad de los bienes

Por otro lado, en referencia a este punto de conexión se ha planteado la duda de si la “totalidad de los bienes”, en la tributación por obligación real, se refiere al conjunto de los bienes propiedad del causante o a los bienes objeto de adquisición por un heredero. En este sentido se ha producido la reciente resolución 6/2015 de la Junta Arbitral, de 4 mayo. En el citado supues-

to, el fallecido, residente en Bizkaia, era titular de bienes situados en territorio foral y común pero tenía intención de transmitir a uno de sus herederos residente en EEUU únicamente unas participaciones en una sociedad sita en Bizkaia (es decir, ningún bien situado en territorio común), y se pretendía aclarar si en dicho supuesto era de aplicación la normativa foral o la de territorio común.

La Junta Arbitral en su resolución ha aclarado que el punto de conexión que establece que "la totalidad de los bienes o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco" debe considerar los bienes adquiridos por cada contribuyente no residente. Por ello, en el caso planteado, a la adquisición por parte de un hijo, residente en EEUU, exclusivamente de participaciones en una sociedad con domicilio fiscal en territorio foral le resultaría de aplicación la normativa foral del impuesto, con independencia de que el fallecido contase también con bienes en territorio común.

Destacar, asimismo, las limitaciones existentes a la autonomía normativa de los Territorios Históricos en el ámbito del ISD, ya que, según el artículo 25.Dos del Concierto: "En los supuestos contemplados en las letras a) y c) del apartado anterior, las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto". Esta mencionada limitación a la autonomía normativa, es decir, este criterio de aplicación de la normativa de territorio común, no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.Segundo del Estatuto de Autonomía, ni tampoco en los supuestos de las ausencias temporales del contribuyente.

c) Sentencia del Tribunal de Justicia Europeo de 3 de septiembre de 2014

La compatibilidad con el ordenamiento comunitario de los puntos de conexión en el régimen LOFCA en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se ha visto cuestionada por la sen-

tencia del Tribunal de Justicia Europeo de 3 de septiembre de 2014, que declara que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la UE⁸ y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, limitando la libertad de circulación de capitales, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España, y entre las donaciones de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste. Esta sentencia⁹ obligó a la publicación de nueva normativa estatal en materia de sucesiones por obligación real en el ámbito de territorio común, así como a una modificación del Concierto a fin de otorgar competencia normativa a los Territorios Históricos sobre los contribuyentes no residentes en este impuesto, materia pendiente aún de concertación.

2.b.3) Impuesto sobre el Patrimonio: Normativa aplicable y exacción

El Concierto Económico, en su Capítulo I-Seción 5, artículo 24.Uno, nos indica en cuanto a la normativa aplicable y su exacción que "el Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo concertado de normativa autónoma. Se exigirá por la Diputación Foral competente por razón del territorio o por el Estado, según que el contribuyente esté sujeto por el IRPF a una u otra administración, con independencia del territorio donde radiquen los elementos patrimoniales objeto de tributación".

Tratándose de sujetos pasivos por obligación real de contribuir, la exacción del Impuesto corresponderá a las Diputaciones Forales cuando el mayor valor de los bienes y derechos radique en territorio vasco. Es reseñable la diferencia con el

⁸ Publicado en el DOUE del 26 de octubre de 2012

⁹ Resolución TJUE de 3 de septiembre de 2014. Sigue la jurisprudencia en materia de sucesión de las sentencias Jäger, C 256/06, EU:C:2008:20, apartado 31, y Welte, EU:C:2013:662, apartado 23, y jurisprudencia citada, y, en materia de donación, en la sentencia Mattner, EU:C:2010:216, apartado 26.

punto de conexión con ISD por obligación real, que exigía que la totalidad de los bienes y derechos radicaran en territorio vasco. A estos efectos, se entenderá que radican en territorio vasco los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en dicho territorio.

Por otro lado, cuando el no residente que hubiera tenido en el País Vasco su última residencia opte por tributar conforme a la obligación personal, podrá tributar en territorio común o foral conforme a su respectiva normativa. Dicha opción se ejercitará mediante la presentación de declaración por obligación personal en el primer ejercicio en que hubiera dejado de ser residente en el País Vasco.

En cuanto a la regulación intraconcierto, la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, en su artículo 2 determina que esta Norma Foral será de aplicación a los siguientes contribuyentes:

- a) Por obligación personal, a las personas físicas que estén sujetas como contribuyentes por el IRPF cuya exacción corresponda a la Diputación Foral de Bizkaia, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto, con independencia del territorio donde radiquen los elementos patrimoniales objeto de tributación.
- b) Por obligación real, a las personas físicas no residentes en territorio español que sean titulares de bienes y derechos que radiquen en territorio español, cuando radicando en territorio vasco el mayor valor de dichos bienes y derechos el valor de los que radiquen en el Territorio Histórico de Bizkaia sea superior al valor de los que radiquen en cada uno de los otros Territorios Históricos.
- c) A las personas físicas no residentes en territorio español que hubieran tenido su última residencia en Bizkaia, siempre que opten por tributar en Bizkaia conforme a la obligación personal. La opción deberá

ejercitarse mediante la presentación de la autoliquidación por este impuesto en el primer ejercicio en que hubieran dejado de ser residentes en Bizkaia.

- d) A los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero y de organismos, instituciones o de Estados extranjeros en España, que quedarán sujetos a este impuesto por obligación personal o real, atendiendo a lo dispuesto para tales contribuyentes en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Asimismo, para la determinación de la residencia habitual nos remite también a lo dispuesto en la normativa del IRPF.

Comentar por último que aquellos contribuyentes que, según el último párrafo del artículo 4.º Tres de la NFIRPF relativo al régimen opcional de tributación para impatriados opten por tributar por el IRNR manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, quedarán asimismo sujetos por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

III. DOMICILIO FISCAL

4.a) Criterios para determinación del domicilio fiscal en el Concerto

A continuación, estudiaremos el segundo punto de conexión del Concerto objeto de análisis en este trabajo: el domicilio fiscal de las personas jurídicas, regulado en el artículo 4 de la Norma Foral del Impuesto de Sociedades 11/2013 (NFIS), en el marco del artículo 43.4 del Concerto, que dice que se entenderán domiciliadas fiscalmente en el País Vasco las personas jurídicas y demás entidades sometidas al IS 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, además de los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco, y las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en el País Vasco.

El Concierto Económico identifica el domicilio fiscal con el domicilio social, siempre que en el mismo se encuentre efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. La expresión “centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios” es una expresión compleja que no viene definida ni delimitada legalmente, sino que debe conformarse caso por caso, integrándose en función de las circunstancias concretas objetivas que concurren en cada supuesto, y fundamentalmente, en función de la concreta sociedad de la que se trata, y de la actividad a la que se dedica.

De nuevo apreciamos la inspiración del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE en la configuración de este punto de conexión. A estos efectos el apartado 3 de su artículo 4 establece que: “Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.”

Recurrimos una vez más a la doctrina administrativa para intentar delimitar y concretar el contenido de ambos criterios, a los efectos de realizar un primer acercamiento a los mismos:

- Como gestión administrativa se entenderán actividades como la llevanza de la contabilidad y facturación, gestión de cobros y pagos, lugar de custodia de los libros societarios, elaboración de declaraciones fiscales, sucursales de cuentas bancarias, o el lugar de contratación; valorándose como prueba en tal sentido los medios personales con los que cuenta la entidad en la localización desde la que sostiene que lleva a cabo la gestión administrativa, el lugar de alta en Impuesto de Actividades Económicas, el resultado de las visitas al domicilio fiscal, o los informes y diligencias de constancia de hechos extendidos por los inspectores .
- Como dirección de los negocios se valorarán elementos como el lugar de celebración de la Junta General o Consejo de Administración

según datos del Registro Mercantil y del Libro de Actas de Juntas Generales; valorándose como prueba del lugar de dirección de los negocios el domicilio fiscal de los consejeros o apoderados.

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. Nos encontramos ante un criterio subsidiario que puede ser utilizado si la complejidad del sistema de gestión y toma de decisiones impide identificar un único lugar en que se centralicen la gestión y dirección, ya que la existencia de varios niveles de decisión puede hacer que la dirección de los negocios esté repartida entre varios territorios.

La ubicación del domicilio fiscal de las personas jurídicas es uno de los asuntos más litigiosos entre las administraciones tributarias, ya que su localización en uno u otro territorio determina en muchos casos, la competencia exaccionadora, normativa e inspectora de tributos de gran impacto recaudatorio.

Asimismo, esta litigiosidad ha sido propiciada por tratarse de una cuestión de hecho, centrándose muchas veces en la valoración de la prueba, lo que ha dado lugar a un número muy elevado de discrepancias entre las Administraciones Tributarias finalmente dirimidas, bien por la Junta Arbitral, bien por el Tribunal Supremo, y que analizaremos a continuación.

Así, la Resolución de la Junta Arbitral 14/2015, que dice 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”. Nos remite a sus Resoluciones 4/2009, de 6 de marzo y 29/2011, de 22 de diciembre para ratificar que: “a la hora de determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas lo que importa no es su domicilio social, sino que 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".

Continúa dicha resolución diciendo: "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.); y será la valoración conjunta de la totalidad de los elementos de hecho y de las circunstancias expuestas, la que llevará a concluir cuál es el lugar en que se realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios".

En la misma línea, otras resoluciones de la Junta Arbitral están referidas a la localización del domicilio fiscal de entidades: las Resoluciones 2/2008 de 22 de diciembre, 2/2009 de 28 de enero, y la 11/2011 de 2 de mayo.

En estas resoluciones se toman en consideración las siguientes circunstancias: domicilio fiscal de los socios, administradores, apoderados, autorizados en cuentas y trabajadores (responsables de las áreas financiera, contable y legal), localización de las sucursales en que se hallan abiertas las cuentas bancarias, lugar de expedición y recepción de facturas, de gestión de cobros y pagos, de llevanza de la contabilidad, de conservación de la documentación, lugar de celebración de las juntas de socios y consejos de administración...

En definitiva, para localizar el domicilio se realiza un análisis fáctico pormenorizado que atiende a varios elementos que varían, lógicamente, en función del tamaño y estructura de cada sociedad.

Es interesante reseñar el último pronunciamiento del Tribunal Supremo en esta materia, de 1 de diciembre de 2015, interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución aprobada el 13 de octubre de 2014 por la Junta Arbitral del Concerto, en el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre la competencia para la devolución del IVA soportado por la entidad Ikea Norte, S.L. Dicha resolución de la Junta Arbitral declaró que la competencia para devolver el saldo IVA pendiente del año 2004 a favor de Ikea Norte, S.L., corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Relatamos brevemente los hechos. Ikea Norte, S.L., se constituyó el 29 de diciembre de 2004 y fijó su domicilio fiscal en San Sebastián de los Reyes, Madrid. El 31 de enero de 2005 solicitó y obtuvo la devolución correspondiente al IVA soportado en el año 2004 con carácter previo al inicio de su actividad. Posteriormente, el 1 de agosto de 2005, modificó su domicilio fiscal, trasladándolo a Barakaldo. Argumenta la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que la sociedad sólo presentó ante la dicha Agencia Estatal la solicitud de devolución del IVA previo al inicio de la actividad, pero no las declaraciones posteriores a ese momento, y los correspondientes ingresos, que se produjeron ante la Hacienda Foral de Bizkaia. Sostiene la Administración del Estado que, a la vista de tales hechos, la resolución impugnada provoca un enriquecimiento injusto en favor de la Diputación Foral de Bizkaia, y que "Ikea Norte, S.L., con la fijación de su domicilio durante tres días en el territorio común y su traslado a principios del año 2005 al territorio foral, ha realizado una planificación fiscal abusiva, haciendo recaer la carga fiscal en la Hacienda Estatal, permitiendo que los ingresos posteriores vayan a la segunda"; y solicita en base a ello, que se estime el recurso presentado, declarando

que la competencia para la devolución del IVA pendiente en el año 2004 a favor de Ikea Norte, S.L. corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia.

Por su parte, la Diputación Foral de Bizkaia contestó solicitando la desestimación íntegra del recurso contencioso-administrativo, y precisando que la resolución de la Junta Arbitral se basa en dos argumentos centrales:

- 1º) En los supuestos en los que la competencia para la exacción del IVA dependa del domicilio fiscal y se produzca un cambio del mismo, la devolución de los saldos pendientes en el momento del cambio incumbe a la Administración competente para la exacción del impuesto en el periodo de liquidación en que el saldo se originó, sin que tal obligación sea trasladable a la Administración del nuevo domicilio.
- 2º) El domicilio fiscal de Ikea Norte, S.L., en el periodo comprendido entre el 29 de diciembre de 2004, fecha de su constitución, y 15 de febrero de 2005, se encontraba en San Sebastián de los Reyes (Madrid). El traslado de domicilio social se produjo con posterioridad a la solicitud de devolución correspondiente el IVA soportado, con fecha 31 de enero de 2005.

Enfatiza la falta de coherencia de la postura mantenida en este caso por la Administración del Estado en relación con la sostenida en otros conflictos, y opina que la demandante pretende soslayar la normativa aplicable porque en una operación aislada produce un efecto no deseado para una de las Administraciones intervinientes, lo que debería calificarse como desleal y económicamente interesado, además de contravenir el espíritu del Concuerdo y la debida aplicación del ordenamiento jurídico. Destaca además, que el contribuyente no habría obtenido ningún beneficio fiscal de la operativa realizada por el hecho de que sea una Administración u otra la que tuviere que devolver las cuotas soportadas del IVA, sin que sea posible imaginar las razones por las que Ikea Norte, S.L., quisiera beneficiar a una Administración en detrimento de otra, sin ventaja alguna para ella.

Por su parte, el Tribunal Supremo reitera que el domicilio fiscal de Ikea Norte, S.L. en el periodo comprendido entre el 29 de diciembre de 2004, fecha de su constitución, y el 15 de febrero de 2015, fecha de traslado del mismo a Barakaldo, se encontraba en San Sebastián de los Reyes, Madrid; y que, por tanto, la competencia para la exacción del IVA en el año 2004 y para la devolución del saldo pendiente en ese año a favor de Ikea Norte, S.L., corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Ikea Norte, S.L., durante el ejercicio 2004 no realizó operaciones propias de su giro empresarial, pues el inicio de sus actividades se produjo el 1 de marzo de 2005; es decir, durante ese periodo tuvo un volumen de operaciones nulo. Con arreglo al artículo 27.Uno.Tercera del Concuerdo, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de siete millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en el que efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común, y a la Diputación Foral correspondiente, cuando esté situado en el País Vasco. Siendo así, resulta evidente que en este caso la Administración competente era la del Estado, competencia que alcanza no sólo a la potestad para recaudar, sino al deber de devolver las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios de actividades empresariales o profesionales¹⁰.

Si en el ínterin (entre la repercusión de la cuota correspondiente al impuesto devengado y la fecha en que se ejercita el derecho a la devolución) se ha producido un cambio de domicilio fiscal, trasladándolo desde el territorio común al foral, o viceversa, conforme a nuestra jurisprudencia, la Administración competente para la devolución es la que lo era para la exacción cuando el impuesto se generó. No entenderlo así supondría alterar la competencia de "exacción" prevista en el Concuerdo Económico. En el

¹⁰ Artículos 111.3, en relación con el 115, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

entorno de la distribución del poder tributario entre el Estado y los Territorios Históricos no resulta parámetro de enjuiciamiento adecuado analizar qué Administración resulta beneficiada por ese reparto ante una operación concreta y cuál perjudicada. El Concierto, como todo pacto, constituye un acuerdo, con cesiones y contraprestaciones, que buscan el equilibrio global. Por todo lo anterior desestima el recurso contencioso-administrativo 967/14, interpuesto por la Administración general del Estado contra la resolución aprobada el 13 de octubre de 2014 por la Junta Arbitral del Concierto, sobre la competencia para la devolución del IVA soportado por la entidad Ikea Norte, S.L. en el año 2004.

Como conclusión a este apartado de análisis sobre el domicilio fiscal de las sociedades, resaltar las palabras del Tribunal Supremo en la Sentencia de 17 de octubre de 2013, en las que claramente se ve el relevante papel que juegan los puntos de conexión, en este caso el de domicilio fiscal, como instrumento de reparto del poder tributario dentro del Estado español en el que conviven y se interrelacionan cinco sistemas tributarios y sus contribuyentes: "la determinación del domicilio fiscal del contribuyente no tiene per se sustantividad propia, sino que resulta relevante en función de una concreta relación jurídica tributaria que define, entre otras circunstancias, una determinada situación tributaria; que, además, en el sistema tributario del Estado español, en el que conviven varios regímenes tributarios diferenciados, adquiere especial significación. Por tanto, la determinación del domicilio fiscal del contribuyente, define su situación tributaria en relación a los concretos tributos cuya carga soporta y determina el sometimiento a uno de los regímenes coexistentes."

3.b) Domicilio fiscal en la imposición de las personas jurídicas

3.b.1) Impuesto sobre Sociedades: Normativa aplicable y exacción

Centrándonos, en primer lugar en un análisis más detallado del **Impuesto sobre Sociedades**; según nos indica el **artículo 14.Uno del Concierto** es un tri-

buto concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su **domicilio fiscal en el País Vasco**; salvo para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones¹¹ en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 % o más de su volumen de operaciones¹², que quedarán sometidos a la normativa estatal.

En sentido inverso, será de aplicación la normativa autónoma sólo a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, habiendo realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco. Como podemos ver, este es un criterio de atribución de normativa no recíproco, y claramente discriminatorio, que arrastra la potestad normativa hacia el Estado. Idéntico criterio se sigue para la atribución de la competencia inspectora, regulada en el artículo 19 del Concierto. De facto, se limita la competencia de las Haciendas forales respecto de estas grandes entidades con domicilio fiscal en Territorio Común, salvo por una cláusula residual y excepcional, a meras Haciendas gestoras sin ninguna potestad normativa ni de inspección.

¹¹ El Concierto Económico define el concepto Volumen de Operaciones como "el importe de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, (habituales y ocasionales), realizadas en su actividad". Este concepto ha sido clarificado en la Instrucción 7/2005 y 7/2008 del Director General de Hacienda, donde se indica que a los efectos de determinar el volumen de operaciones en relación con los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, se tendrán en cuenta también las contraprestaciones de las siguientes operaciones: el importe de los pagos anticipados, y las subvenciones vinculadas al precio de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que forman parte de la base imponible del IVA.

¹² Según Sentencia TS 17 de 10 de 2013, que tiene por objeto interpretar el alcance de la expresión "territorio de régimen común" en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, se concluye que "en las relaciones a los efectos del Concierto, entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, ésta debe considerarse "territorio en régimen común", lo que supone en la práctica incrementar el volumen porcentual de operaciones atribuidas a territorio común, y por tanto favorece a la Administración estatal a la hora de atribuirle competencias en materia de inspección y normativa.

Reseñar por otro lado, que el criterio de utilizar como base para la determinación de las competencias normativa e inspectora el volumen de operaciones del año anterior persigue un objetivo de seguridad jurídica, ya que de acuerdo con ese criterio se conocerá de forma previa cuál va a ser la Administración competente para la aplicación de normativa e inspección; seguridad jurídica que no se dará en el primer ejercicio de actividad de una sociedad.

Por otro lado, en cuanto a la regulación intracuerdo, la Norma Foral 11/2013 de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades (NIS), en su artículo 2, completa indicando los criterios para la determinación de la administración con competencia normativa del Impuesto, indicando que lo dispuesto en dicha Norma Foral será de aplicación a los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en Bizkaia.

No obstante, como excepciones menciona aquellos contribuyentes en los que concurran las dos siguientes circunstancias: 1) Que teniendo su domicilio fiscal en Bizkaia su 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 % o más de su volumen de operaciones, en cuyo caso la competencia normativa corresponderá al Estado. 2) Que el total de las operaciones realizadas en el País Vasco se hubiera realizado en uno o en los otros dos Territorios Históricos, en cuyo caso la competencia normativa corresponderá al Territorio Histórico en que se hubiera realizado la proporción mayor de su volumen de operaciones.

A la inversa, tendrá competencia normativa Bizkaia, en el caso de los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en Álava-Araba o Gipuzkoa, si: su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros; en dicho ejercicio no hubieran realizado en territorio común el 75 % o más de su volumen de operaciones; y el total de las operaciones realizadas en el País Vasco se hubiera realizado en Bizkaia; o bien, en caso de haberse realizado en Bizkaia y en el otro Territorio Histórico en el que no está su domicilio fiscal, hubieran realizado en

Bizkaia una proporción mayor del volumen de sus operaciones.

Por último, y de manera residual y no recíproca como hemos mencionado previamente, tendrá competencia normativa Bizkaia sobre los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en territorio común, cuando se cumplan las tres siguientes condiciones: su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco, y hubieran realizado en Bizkaia una proporción mayor del volumen de sus operaciones que en cada uno de los otros Territorios Históricos.

Analizando la relevancia cuantitativa de dichos criterios de atribución normativa, según datos de la Hacienda Foral de Bizkaia correspondientes al año 2013, aproximadamente a un 97% de las declaraciones de los contribuyentes del IS de dicho año les fue de aplicación la normativa Bizkaia, y la normativa estatal solo fue aplicable en torno a un 3% de las declaraciones, siendo la aplicabilidad de las normativas de Alava-Araba y Gipuzkoa residual, representado en torno al 0.3% de las declaraciones totales.

La competencia inspectora del IS viene recogida en el artículo 19 del Concuerdo, siendo el criterio de atribución de la competencia inspectora idéntico al de la competencia normativa regulado en el artículo 14, por lo que podemos concluir que las competencias normativa e inspectora coincidirán en el Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto a la Exacción, el artículo 15 del Concuerdo establece que corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 7 millones de euros.

Por el contrario, en aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 7 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a

la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio. Es decir, que en este caso el punto de conexión domicilio fiscal se ve matizado por otro criterio, que es el volumen de operaciones realizado por el sujeto pasivo en cada una de las Administraciones.

Destacar por último en cuanto al intraconcierto, que la NFIS en su artículo 3, nos dice que corresponderá a la Diputación Foral de Bizkaia la exacción del Impuesto en exclusiva, cuando el contribuyente tenga su domicilio fiscal en dicho territorio, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiese excedido de 7 millones de euros; o en proporción al volumen de operaciones realizado en Bizkaia durante el ejercicio, siempre que el volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiese excedido de 7 millones de euros.

Entrando de nuevo a analizar datos concretos de en cuanto a número de declaraciones, del total de declaraciones presentadas en el ejercicio 2013 en la Hacienda Foral de Bizkaia, en aproximadamente un 96% de las declaraciones la exacción ha correspondido en exclusiva al Territorio Histórico de Bizkaia, siendo sólo en torno al 4% de las declaraciones en volumen de operaciones, dato explicable por las características del tejido empresarial de nuestro territorio, compuesto fundamentalmente por pequeñas empresas.

3.b.2) IVA: Normativa aplicable y Exacción

Como consecuencia del carácter armonizado del Impuesto sobre el Valor Añadido en el ámbito de la Unión Europea, el Concerto establece en su artículo 26 que el IVA es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. Los Territorios Históricos no tienen competencias normativas en materia de IVA, salvo por lo que se refiere al cumplimiento de las obligaciones formales.

En cuanto a la Exacción del impuesto, el Concerto recoge en su artículo 27 los puntos de co-

nexión aplicables en cuanto a la distribución de la competencia para la exacción entre las Diputaciones Forales y la Administración del Estado; estableciendo para ello dos reglas, una general y otra especial, de modo similar a como lo recogía para el IS en el artículo 15.

Como regla general corresponderá la exacción del impuesto de forma exclusiva a la Diputación Foral donde radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo. Pero, se aplicará la regla especial en los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el año anterior, no ejercicio a diferencia del IS, hubiera superado los 7 millones de euros; los cuales tributarán a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado, o a ambas Administraciones, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio. Para determinar el volumen total de operaciones realizado en uno u otro territorio hay que tomar en consideración todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se encuentren sujetas, incluso las exentas, y las no sujetas al Impuesto, a excepción de las adquisiciones intracomunitarias. Para determinar el porcentaje de tributación a cada una de las administraciones, se excluirán las operaciones no sujetas, y las exentas que no den derecho a deducción.

En cuanto a la Inspección del Impuesto, el artículo 29. Seis del Concerto nos dice que la inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.

Por otro lado, 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:

1. En los 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.

2. En los 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, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 % o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado. 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.

En cuanto a la normativa intraconcerto, el artículo 2 bis de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, nos marca los criterios para la exacción del impuesto, indicando que la exacción del IVA se efectuará por esta Diputación Foral de Bizkaia ajustándose a las siguientes normas:

1. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiese excedido de 7 millones de euros tributarán, en todo caso y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a esta Diputación Foral, cuando su domicilio fiscal esté situado en el Territorio Histórico de Bizkaia.
2. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiese excedido de 7 millones de euros y operen exclusivamente en territorio vizcaíno tributarán íntegramente a esta Diputación Foral, con independencia del lugar en el que esté situado su domicilio fiscal.
3. Cuando el sujeto pasivo opere en territorio vizcaíno y además en otro u otros territorios y su volumen de operaciones en el año anterior hubiese excedido de 7 millones de euros, tributará a esta Diputación Foral en proporción al volumen de operaciones efectuado en Bi-

zkaia, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en este.

3.c) Procedimientos en relación a la domiciliación fiscal de contribuyentes

Por la mencionada litigiosidad entre Administraciones en cuanto a la domiciliación fiscal, tanto de los contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas, valoramos de manera muy positiva la riqueza de procedimientos operativos existentes en la actualidad en el marco del Concerto, para la resolución de discrepancias entre el País Vasco y el Estado, mediante el establecimiento y utilización de vías de resolución de carácter amistoso o arbitral. Es reseñable el protagonismo que el Concerto otorga a la Junta Arbitral, a la que en el artículo 66.Uno.b atribuye la competencia para resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

3.c.1) Procedimiento de cambio de domicilio por la Administración

El domicilio fiscal lo declara el contribuyente pero puede ser objeto de rectificación por la administración tributaria. A estos efectos, y teniendo como marco legal el artículo 47 de la NF 2/2005, General Tributaria, y el artículo 43.9 del Concerto, vamos a abordar en primer lugar el procedimiento amistoso de carácter preventivo acordado entre la Administración tributaria del Estado y la del País Vasco en 2006.

El establecimiento de este proceso amistoso ha tenido como consecuencia la resolución de la mayor parte de las discrepancias sobre domiciliación de los contribuyentes sin necesidad de acudir a la instancia arbitral.

Para cuantificar el impacto de este procedimiento, es reseñable el elevado número de expedientes de procedimiento amistoso que se han iniciado desde su implantación: aproximadamente 490, habiendo en este momento 123 expedientes en curso. Si miramos datos más recientes, en 2015 se han iniciado 39 procedimientos de modificación de oficio del domicilio fiscal,

de los cuales 12 se han iniciado a propuesta de la Hacienda Foral de Bizkaia, 1 a propuesta de la Hacienda Foral de Gipuzkoa y 26 a propuesta de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria¹³. La utilización de este procedimiento amistoso puede considerarse positiva desde una doble perspectiva: por un lado, posibilita que la relación entre las administraciones tributarias sea más ágil, y por otro lado, cara al contribuyente, evita las dilaciones que conlleva un procedimiento formal de cambio de domicilio.

En el ámbito de la Administración tributaria vizcaína y como consecuencia de dicho acuerdo, la Dirección General de Hacienda de Bizkaia dictó la Instrucción 6/2006, y la posterior Instrucción 2/2012, con la finalidad de establecer unas normas procedimentales y pautas de actuación a sus órganos en la tramitación de expedientes en los que se aprecie la necesidad de promover un procedimiento de rectificación de domicilio fiscal. A continuación analizaremos brevemente los hitos procedimentales más relevantes.

Los funcionarios encargados de la tramitación de los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos que aprecien la concurrencia de indicios sobre la necesidad de promover dicho procedimiento de rectificación, emitirán un informe motivado al respecto, incluyendo una suficiente descripción de los antecedentes y fundamentos de Derecho que resulten de aplicación; y pronunciándose sobre la Administración tributaria en cuyo ámbito deba fijarse el domicilio fiscal rectificado, y la fecha a que se retrotraen los efectos de dicha rectificación.

El mencionado informe se remitirá, con todos los antecedentes correspondientes, al responsable del que dependa el funcionario encargado de la tramitación del expediente para recabar su conformidad con los extremos expuestos en el mismo. El órgano responsable de visar el informe lo remitirá, visado, al Servicio de Control Censal y Tributos Locales para que elabore el acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación de domicilio fiscal y lo traslade, a través de la Subdi-

rección de Gestión Tributaria, a la Dirección General de Hacienda.

El Director General de Hacienda, si lo estima procedente, dictará acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal y propuesta de rectificación del domicilio fiscal para su remisión a la Administración tributaria afectada. El Servicio de Control Censal y Tributos Locales notificará al obligado tributario el contenido del citado acuerdo con advertencia de los efectos que se derivan del mismo. Asimismo, el Servicio de Control Censal y Tributos Locales comunicará el inicio del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal, a través de la Subdirección de Gestión Tributaria, a las Subdirecciones competentes para la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos que puedan verse afectados.

En cuanto a los efectos del inicio del procedimiento de rectificación de domicilio fiscal son los siguientes: si el obligado tributario cuyo domicilio fiscal esté siendo objeto de comprobación tuviera en la Hacienda Foral de Bizkaia procedimientos de aplicación de los tributos pendientes de resolución, en los casos en que la rectificación del domicilio fiscal sea determinante para el contenido del acto administrativo con el que concluyan los procedimientos de aplicación de los tributos o expedientes sancionadores correspondientes, las Subdirecciones competentes para su tramitación comunicarán al obligado tributario que el inicio del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal implica la interrupción justificada de dichos procedimientos por el tiempo que dure su completa tramitación o hasta que concluya el plazo máximo de resolución del mismo.

No obstante, hasta tanto sea resuelto el procedimiento, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las 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 del procedimiento.

¹³ Fuente: Datos internos de Hacienda Foral de Bizkaia.

En este punto, el Servicio de Control Censal y Tributos Locales trasladará la propuesta de rectificación del domicilio fiscal, con los antecedentes necesarios, a las Administraciones tributarias que puedan verse afectadas, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 43.Nueve del Concierto, iniciándose el procedimiento amistoso en el caso de que la otra Administración sea la Administración Tributaria del Estado; para que en el plazo de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en el que se les notifique la propuesta, se pronuncien sobre la rectificación del domicilio fiscal y la fecha a la que se deben retrotraer sus efectos.

En caso positivo, será el acuerdo entre las Administraciones implicadas el que determinará la Administración tributaria en cuyo ámbito territorial debe fijarse el domicilio fiscal.

Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

3.c.2) Discrepancias sobre cambio de domicilio y Junta Arbitral

En caso contrario, si persiste la discrepancia sobre el cambio de domicilio, se iniciará el procedimiento ante la Junta Arbitral del Concierto Económico, dispuesto en el artículo 43.Seis del Concierto Económico, de acuerdo al procedimiento definido en los artículos 10 y 11 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado mediante Real Decreto 1760/2007.

Si la Administración tributaria afectada por la rectificación del domicilio fiscal manifestara dentro del plazo de cuatro meses su disconformidad expresa con la propuesta de la Hacienda Foral de Bizkaia, el Servicio de Control Censal y Tributos Locales remitirá el expediente a la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica, en el plazo máximo de los tres días hábiles siguientes al día en que la comunicación de la otra Administración tributaria manifestando su disconformidad haya sido recibida en la Hacienda Foral de Bizkaia.

Tal y como dispone el artículo 9 del Reglamento de la Junta Arbitral, tanto la Administración del

Estado y Comunidades Autónomas de Régimen Común (en el caso de los tributos cedidos, como IRPF e ISD), como las Diputaciones Forales, pueden interponer conflicto ante la Junta Arbitral, cuando por aplicación de las normas contenidas en el Concierto existan discrepancias en relación a si el domicilio de los contribuyentes se encuentra situado en territorio común o foral. Es, asimismo, reseñable la inexistencia de cauces específicos y apropiados, para la resolución de conflictos en los que estén implicadas la Administración tributaria de Navarra y las del País Vasco.

En el caso de la Diputación Foral de Bizkaia, según el Reglamento de Estructura orgánica aprobado por Decreto Foral 197/2011, es competencia de la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica "la preparación, tramitación y seguimiento de conflictos que se interpongan ante la Junta Arbitral".

Cuando en el curso de cualquier procedimiento administrativo, los órganos competentes de la Hacienda Foral de Bizkaia consideren que debe interponerse conflicto ante la Junta Arbitral, emitirán informe motivado al respecto, que será remitido a la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica, para que ésta eleve a la Dirección General de Hacienda propuesta de acuerdo para plantear conflicto ante la Junta Arbitral. Adoptado dicho acuerdo por la Dirección General de Hacienda, la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica realizará la preceptiva comunicación al Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco, y se personará en la Junta Arbitral representando a la Diputación Foral de Bizkaia en la interposición del conflicto. Igualmente comunicará al obligado tributario con una copia de este acuerdo, y notificará a la otra Administración afectada.

Como requisito para la admisión del conflicto, tal como nos indica el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral, será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimien-

to, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

En cuanto a los efectos del inicio de este procedimiento, el artículo 66.Dos del Concierto establece que determinará la interrupción de la prescripción, y que las Administraciones afectadas se abstendrán de cualquier actuación ulterior. Por su parte, el artículo 15 del Reglamento de la Junta Arbitral establece que, una vez notificado el conflicto, las Administraciones afectadas deberán abstenerse de realizar cualquier actuación en relación con el asunto objeto del mismo hasta su resolución, y determina asimismo los efectos interruptivos de la prescripción o suspensivos de la caducidad, que tal notificación produce a los interesados.

La aprobación del Reglamento de funcionamiento de la Junta Arbitral ha hecho operativa la vía de arbitraje para la resolución de conflictos entre la Administración tributaria del Estado y la del País Vasco, destacando por su cuantía los conflictos relativos al domicilio fiscal de Sociedades: 45 conflictos sobre un total de 115 resoluciones.¹⁴ Las resoluciones de la Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo, según se recoge en el artículo 67 del Concierto.

Por último, reseñar que la comprobación del domicilio fiscal, según modificación efectiva recogida en el Acuerdo de la CMCE de enero de 2014, e incorporada en la Ley de Cupo 7/2014, tendrá efectos por un período mínimo de 3 años, tal y como nos indica el artículo 43.Nueve del Concierto:" cuando se produzca un cambio de oficio de domicilio, previo acuerdo de ambas Administraciones, o como consecuencia de una resolución de la Junta Arbitral, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el nuevo domicilio fiscal así determinado se mantendrá durante los tres años siguientes a la fecha de resolución".

Asimismo, en cuanto a la comunicación del cambio de domicilio fiscal, el artículo 47.Cuatro de la Norma Foral General Tributaria dispone: "Cuando el sujeto pasivo no haya comunicado a la administración tributaria, el cambio de su domicilio fiscal, se estimará subsistente, a todos los efectos, incluso al de notificaciones, el último declarado o el consignado por el mismo en cualquier documento de naturaleza tributaria". Por su parte, el Concierto, en su artículo 43.Quinco, establece que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto; presumiéndose asimismo, según el artículo 43.Ocho del Concierto, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad".

IV. CONCLUSIONES

Las relaciones entre las diferentes jurisdicciones tributarias sean dentro de un Estado, como ocurre en el Estado español, sean en la esfera internacional, requieren del establecimiento de criterios de reparto competencial que delimiten claramente los ámbitos de actuación de cada una de ellas, a fin de que desplieguen su vis tributaria en relación a los contribuyentes y hechos imposables que quedan sometidos a las mismas. Dicha delimitación resulta especialmente conflictiva en la actualidad debido a la propia complejidad de la realidad económica en la que los operadores se desenvuelven, así como a la sofisticación de las diferentes legislaciones tributarias que pretende gravar los hechos imposables que en dicha realidad emergen. En el ámbito internacional, instrumentos jurídicos fruto del acuerdo, como los Convenios bilaterales para evitar la doble imposición vienen a realizar dicha tarea.

En el Estado español, el régimen de Concierto Económico, fundamentado en la bilateralidad, delimita las relaciones de índole financiera y tributaria entre el Estado y el País Vasco, asegu-

¹⁴ Datos de Zergak, Gaceta Tributaria del País Vasco, en su monográfico sobre la Junta Arbitral del Concierto Económico.

rando que éste disponga de un sistema tributario completo con excepción de competencias puntuales que el propio Concierto califica como exclusivas del Estado.

En cuanto a la capacidad normativa de los Territorios Históricos, está resulta ser muy limitada en los impuestos indirectos pero amplia en los tributos directos, con excepciones puntuales, como la del IRNR, o el Impuesto del Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, cuya reciente concertación según acuerdo de la CMCE de 16 de enero de 2014, ha sido objeto de crítica en este trabajo. Crítica que hago extensiva al resto de las limitaciones que hemos comentado en nuestro análisis. Son aquellos supuestos en los que, no obstante la amplia capacidad normativa de los Territorios Históricos en imposición directa, se aplica la normativa común y que, en mi opinión, carecen de una fundamentación jurídica o económica para su mantenimiento.

Este trabajo ha analizado el Capítulo I del Concierto, que regula las regulaciones tributarias del País Vasco con el Estado, analizando los puntos de conexión o criterios de reparto de las competencias normativas, de exacción e inspección de cada uno de los tributos, centrándose más específicamente en la residencia habitual y en el domicilio fiscal por ser los dos criterios de reparto más relevantes, tanto por su trascendencia como por el número de contribuyentes afectados, y por la conflictividad o discrepancias que su aplicación viene suscitando.

Es por ello, que la regulación normativa debe ser necesariamente interpretada bien por los órganos administrativos, bien por los órganos judiciales cuando nos encontramos ante la determinación de la residencia habitual o el domicilio fiscal de los contribuyentes. Junto con el recurso a la interpretación, la valoración de la prueba resulta ser un factor determinante en esta materia. Tarea cada vez más ardua como consecuencia de la creciente movilidad geográfica de las personas físicas fundamentalmente por razones laborales, así como por la cada vez mayor complejidad de las estructuras organizativas de las personas jurídicas en la economía global, que hace en muchos

casos de la determinación de la localización de la efectiva gestión administrativa y dirección de los negocios una prueba diabólica.

Todo ello ha llevado en los últimos años, a la aparición de una amplia doctrina administrativa relativa a estos puntos de conexión, -consultas, resoluciones del TEAF y resoluciones del TEAF-, así como pronunciamientos jurisprudenciales, a los que se hace necesario recurrir para clarificar y complementar la regulación normativa a fin de coadyuvar a la correcta actuación de las administraciones tributarias en su tarea de aplicación de los tributos en aras a garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Para finalizar, dada la mencionada litigiosidad entre las administraciones tributarias, muy especialmente en lo concerniente a la determinación del domicilio fiscal de las personas jurídicas, se valoran muy positivamente los procedimientos operativos existentes, tanto de carácter amistoso como arbitral, para la resolución de discrepancias entre el País Vasco y el Estado sobre la domiciliación de los contribuyentes, siendo relevante el protagonismo que el Concierto atribuye a la Junta Arbitral en dicha materia.

ANEXO I

1. CRITERIOS ADMINISTRATIVOS:

a) Instrucciones:

Instrucción 2/2012, de 8 de febrero, de la Dirección General de Hacienda de Bizkaia, sobre procedimiento amistoso entre la Administración tributaria del Estado y la del País Vasco sobre domiciliación de los contribuyentes.

Instrucción 1/2012, de 20 de enero, de la Dirección General de Hacienda, sobre actuaciones a realizar en expedientes que se sometan a la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico.

Instrucción 7/2008, de 24 de noviembre, del Director General de Hacienda de Bizkaia, sobre interpretación del concepto de volumen de operaciones a efectos del Concierto.

Instrucción 6/2006, de 20 de septiembre, de la Dirección General de Hacienda de Bizkaia, sobre procedimiento amistoso entre la Administración tributaria del Estado y la del País Vasco sobre domiciliación de los contribuyentes.

Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, del Director General de Hacienda de Bizkaia, sobre interpretación del concepto de volumen de operaciones a efectos del Concierto.

b) Resoluciones de la Junta Arbitral:

Resolución 14/2015 de la Junta Arbitral, concepto gestión administrativa y dirección de los negocios.

Resolución 6/2015 de la Junta Arbitral, de 4 mayo, sobre concepto totalidad de los bienes la tributación por obligación real en ISD, y normativa aplicable.

Resolución 2/2015 de la Junta Arbitral de 26 de Enero, centro de intereses como criterio para determinación de la residencia habitual en el IRPF.

Resolución de la Junta Arbitral, de 13 de octubre de 2014, sobre el caso IKEA.

Resolución 6/2009 de la Junta Arbitral, sobre la valoración de la prueba para la determinación de la residencia habitual en el IRPF.

Resolución de Junta Arbitral 4/2009, de 6 de marzo, sobre determinación del domicilio fiscal, grupo Eroski.

Resolución de la Junta Arbitral 2/2009, sobre localización del domicilio fiscal.

Resolución de la Junta Arbitral 2/2008, sobre localización del domicilio fiscal.

Resolución de la Junta Arbitral 1/2009, sobre determinación del domicilio fiscal, grupo Gamesa.

Resolución de la Junta Arbitral 1/2008, sobre determinación del domicilio fiscal, grupo Gamesa.

c) Resoluciones del TEAFB:

Resolución del TEAF de 20 de mayo de 2011, sobre aplicación sucesiva de los criterios del artículo 43 de Concierto para la determinación de la residencia habitual en el IRPF.

Resolución TEAF de 24 de febrero de 2011, sobre comunicación a la Administración tributaria de cambios de residencia que determinen cambios en la competencia.

d) Consultas Tributarias:

Consulta HFB de 19 de diciembre de 2013, problemática de la doble imposición y Convenio con Francia.

Consulta HFB 3 de abril de 2012, residencia habitual y permanencia de un contribuyente como cuestión de hecho acreditable por cualquier medio de prueba.

Consulta HFB 24 de mayo de 2010, concepto de residencia no determinado por empadronamiento, solo un medio de prueba.

Consulta HFB de 20 de junio de 2006, cómputo de ausencias temporales a efectos determinar el período de permanencia, salvo que se demuestre la residencia fiscal en otro país.

2. JURISPRUDENCIA:

Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 2015, caso IKEA, desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución aprobada el 13 de octubre de 2014 por la Junta Arbitral del Concierto Económico.

Sentencia TJCE de 3 de septiembre de 2014, declara que el Reino de España ha incumplido las obligaciones en virtud de los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la UE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo limitando la libertad de circulación de capitales.

Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2010, sobre determinación del domicilio fiscal, grupo Gamesa.

Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010, sobre determinación del domicilio fiscal, grupo Gamesa.

Sentencia del Tribunal Supremo del 17 de octubre de 2003, sobre el alcance de la expresión "territorio de régimen común" en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en su versión de la Ley 25/03.

Sentencia 1995/13 del TJCE, de 14 de febrero, conocida como Sentencia Schumacher.

3. NORMATIVA:

Norma Foral 4/2015, de 24 de marzo, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (BOB 1 de abril).

Ley 7/2014 de Concierto, de 21 de abril (BOE 22 de abril).

Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas (BOB 13 de diciembre).

Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOB 13 diciembre)

Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades (BOB 13 de diciembre).

Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOB 4 de marzo).

Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Ley 28/2007 de Concierto, de 25 de octubre (BOE 26 de octubre).

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de mo-

dificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 de noviembre).

Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (BOB 11 marzo).

Ley 12/2002 de Concierto, de 23 de mayo (BOE 24 de mayo).

Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOB 14 de diciembre).

ANEXO II

Bibliografía

ALONSO ARCE, IÑAKI: El Tribunal Supremo se pronuncia por primera vez sobre una resolución de la Junta Arbitral del concierto Económico. Fórum Fiscal de Bizkaia nº 21, abril 2010. CISS, grupo Wolters Kluwer.

ARMENTIA BASTERRA, JAVIER: Concierto Económico: posibilidades y límites internos e internacionales del poder tributario concertado. Fórum Fiscal de Álava nº25, marzo 2013. CISS, grupo Wolters Kluwer.

EREÑO GARCIA, OLATZ: Resoluciones de la Junta Arbitral de Concierto Económico. Fórum Fiscal Alava nº 15, septiembre de 2011. CISS, grupo Wolters Kluwer.

GARITAONAINDIA TUTOR, GORKA: Análisis de los nuevos impuestos concertados y otros acuerdos de naturaleza tributaria adoptados por la Comisión Mixta del Concierto Económico. Fórum Fiscal de Álava, marzo 2014. CISS, grupo Wolters Kluwer.

MÁRTINEZ BÁRBARA, GEMMA: Vías de resolución de discrepancias entre las Administraciones Tributarias en relación con la domiciliación de contribuyentes en el Concierto Económico. Gaceta Tributaria del País Vasco, Zergak nº 37, octubre 2009.

MERINO JARA, ISAAC: Concierto Económico y Junta Arbitral: jurisprudencia sobre aspectos sustantivos. Gaceta Tributaria del País Vasco, Zergak nº 49, enero 2015.

ANEXO III: TABLAS

1. Capacidad normativa:

TRIBUTOS CONCERTADOS DE NORMATIVA AUTÓNOMA		TRIBUTOS CONCERTADOS DE NORMATIVA COMÚN	
FIGURA TRIBUTARIA	LIMITACIONES	FIGURA TRIBUTARIA	CAPACIDAD NORMATIVA
IRPF	Tipos aplicables a: <ul style="list-style-type: none"> Retenciones de Cap. Mobiliario Retenciones sobre actividades económicas Retenciones sobre premios 	IRNR	Tributación de los establecimientos permanentes domiciliados en el PV
IS	<ul style="list-style-type: none"> Tipos aplicables a retenciones de cap. mob. Definición de grupo fiscal, sociedad dominante o dependiente, grado de dominio y operaciones internas del grupo 	IDEC	Tipos de gravamen en las mismas condiciones que territorio común Modelos de declaración y plazos de ingreso
IP		IPVEE	Modelos de declaración y plazos de ingreso
ISD		I. s/ la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos resultantes de la Generación de Energía Nuclear eléctrica	Modelos de declaración y plazos de ingreso
ITPYAJD	Operaciones societarias, letras de cambio y documentos que las suplan o realicen funciones de giro	I. s/ Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y residuos Radioactivos en Instalaciones Canalizadas	Modelos de declaración y plazos de ingreso
Tasas s/ el Juego	Hecho imponible y sujeto pasivo	IVA	Modelos de declaración y plazos de ingreso
HH.LL.		IPS	Modelos de declaración y plazos de ingreso
• IBI		II.EE.	Tipos de gravamen en las mismas condiciones que territorio común Modelos de declaración y plazos de ingreso
• IAE		• IEF	
• IVTM		• IEDMT	Elevación de los tipos de gravamen a un 15%
• Otros tributos locales	<ul style="list-style-type: none"> Atención a la estructura general de régimen común No establecimientos de figuras de naturaleza indirecta distinta a las de régimen común que pueda ser objeto de traslación fuera del PV 	• I. s/ el Carbón	
		I. s/ los Gases Fluorados de Efecto invernadero	Modelos de declaración y plazos de ingreso
		I. s/ Actividades de Juego	Elevación de los tipos de gravamen hasta un 20% para los sujetos pasivos con residencia habitual en el PV Modelos de declaración y plazos de ingreso

Fuente: AD CONCORDIAM.

2. Residencia habitual y domicilio fiscal:

PERSONAS FÍSICAS				
Criterios para la determinación de la residencia habitual en el PV				
Determinación de la residencia habitual en el PV				
Requisito previo	Tener la condición de residente en territorio español			
Criterios	Contribuyentes permanezcan más de 183 días en territorio español	Permanencia superior en PV	del periodo impositivo	IRPF
			del año anterior	ISyD, ITPyAJD e IDMT
			la del IRPF a fecha de devengo	Resto de impuestos
		Centro principal de intereses en el PV (=obtención de la mayor parte de la BI del IRPF)		
	Última residencia declarada en el PV a efectos del IRPF			
	Contribuyentes permanezcan menos de 183 días en territorio español	Centro principal de intereses o base de actividades económico/ profesionales en el PV		
Cónyuge e hijos menores tengan la residencia habitual en el PV				
Normas antifraude:	<ul style="list-style-type: none">• No se entenderan producidos los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva• Cuando por resolución de la Junta Arbitral o previo acuerdo entre ambas administraciones, se haya producido un cambio de domicilio, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el nuevo domicilio se mantiene durante los tres años siguientes			
PERSONAS JURÍDICA				
Criterio para la determinación del domicilio en el PV: domicilio social en el PV				
Requisito	Gestión administrativa y dirección de sus negocios centralizada en el PV			
Criterio subsidiario	Lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado			
Normas antifraude:	<ul style="list-style-type: none">• Se presumirá que no se ha modificado el domicilio cuando en el año anterior o siguiente al cambio la entidad devenga inactiva o cese en su actividad• Cuando por resolución de la Junta Arbitral o previo acuerdo entre ambas administraciones, se haya producido un cambio de domicilio, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el nuevo domicilio se mantiene durante los tres años siguientes			
ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y SOCIEDADES CIVILES O ENTES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA				
Criterio para la determinación del domicilio en el PV: gestión administrativa y dirección de sus negocios centralizada en el PV				
Criterio subsidiario	Lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado			

Fuente: AD CONCORDIAM.

Desde que la Junta Arbitral prevista en el Concerto 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.

Dicho procedimiento se encuentra regulado en el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral, que, tal y como dispone en su artículo 1, dedica sus 19 artículos al "...desarrollo de las normas de funcionamiento, organización y procedimiento de la Junta Arbitral prevista en el Capítulo III, Sección 3.ª del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo."

Las presentes notas se van a centrar en el análisis de algunos aspectos que en la práctica vienen resultando conflictivos en relación con la aplicación de dos de los artículos de dicho Reglamento, en concreto, en relación con sus artículos 15 y 18.

I.- PLANTEAMIENTO DE CONFLICTO ANTE LA JUNTA ARBITRAL – EFECTOS.- PARALIZACIÓN DE ACTUACIONES.- INTERRUPCION DE LA PRESCRIPCIÓN – ALCANCE.

Dispone el artículo 15 del Reglamento de la Junta Arbitral que:

"Artículo 15. Notificación del planteamiento del conflicto y efectos.

1. La Administración tributaria que promueva el conflicto lo notificará a la Administración afectada por él, habiendo de abstenerse ambas, desde entonces, de cualquier actuación en re-

lación con el asunto objeto de conflicto hasta la resolución de éste.

Asimismo, las Administraciones en conflicto deberán notificar a los interesados en el procedimiento el planteamiento del mismo, produciendo tal notificación efectos interruptivos de la prescripción o suspensivos de la caducidad, en su caso.

En los supuestos en los que ninguna Administración se considere competente, la Junta Arbitral notificará el planteamiento automático del conflicto tanto a los interesados como a las Administraciones afectadas.

2. Hasta tanto sea resuelto el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, y cuyas actuaciones habrán de remontarse en sus efectos a la fecha desde la que proceda, en su caso, la nueva administración competente, según la resolución de la Junta Arbitral. "

1.1.- Supuestos conflictivos.

Si bien la lectura del precepto transcrito no resulta dificultosa en una primera aproximación, de suerte que parecen quedar claros tanto los efectos que derivan del planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral como las actuaciones que a partir de dicho momento van a poder o no van poder llevar a cabo las Administraciones afectadas por el mismo, lo cierto es que en la práctica administrativa se producen supuestos que generan grandes dudas al respecto.

Bastan dos ejemplos ilustrativos de la problemática que puede plantearse:

- Pensemos, en primer lugar, en un supuesto en el que por parte de un obligado tributario se

(*) Técnico de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

presenta ante la Diputación Foral de Gipuzkoa una declaración-liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido con resultado a devolver, considerando dicha Diputación Foral que es incompetente para efectuar dicha devolución, entendiéndolo competente al efecto a otra Administración, a la Administración del Estado, por ejemplo. En caso de que la Diputación Foral de Gipuzkoa termine planteando un conflicto de competencias ante la Junta Arbitral ¿lo dispuesto en el artículo 15 del Reglamento de la Junta Arbitral implica que la Diputación Foral de Gipuzkoa no puede efectuar la devolución solicitada por el obligado tributario? ¿Quién debe efectuar entonces la referida devolución? ¿Debe el obligado tributario esperar a que se resuelva el conflicto para obtener la devolución? Téngase en cuenta que el planteamiento de conflicto por parte de la Diputación Foral de Gipuzkoa puede fundamentarse en consideraciones jurídicas de diversa índole, tales como la denegación de deducción de determinado IVA soportado por considerar que corresponde a una operación no sujeta a IVA, habiendo sido el IVA repercutido ingresado en la Administración del Estado o la cuestión ya resuelta de la "mochila del IVA" en supuestos de fusiones, absorciones o cambios de domicilio fiscal de una entidad de un territorio a otro.

- Pensemos, en segundo lugar, en un supuesto de presentación e ingreso por parte de un obligado tributario de una declaración-liquidación de retenciones por rendimientos de trabajo ante la Administración del Estado, considerando la Diputación Foral de Gipuzkoa que dicha declaración-liquidación debía haberse presentado e ingresado en Gipuzkoa por corresponder a trabajos prestados en Gipuzkoa. Siendo así, la Diputación Foral de Gipuzkoa gira y notifica al obligado tributario la correspondiente liquidación provisional y simultáneamente requiere de inhibición a la Administración del Estado en lo que afecta a la competencia para la exacción, solicitando la transferencia del importe incorrectamente ingresado en la misma. Supongamos que la respuesta de la Administración

del Estado al requerimiento de inhibición planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa sea negativa y, en consecuencia, se plantee un conflicto al respecto ante la Junta Arbitral. En tal caso, surgen interrogantes tales como los siguientes:

- ¿Ante que Administración debe presentar el obligado tributario las posteriores declaraciones-liquidaciones de retenciones si el lugar de prestación del trabajo y, por tanto, el punto de conexión aplicable al efecto no varía?
- En caso de que en posteriores períodos se sigan presentando por parte del obligado tributario las declaraciones-liquidaciones de retenciones ante la Administración del Estado, ¿podría girar nuevas liquidaciones la Diputación Foral de Gipuzkoa al obligado tributario o hay que considerar que la paralización de actuaciones afecta también a las mismas?
- ¿El planteamiento de conflicto ante la Junta Arbitral en relación con la primera declaración-liquidación interrumpe también la prescripción del derecho de la Diputación Foral de Gipuzkoa a determinar la deuda tributaria en relación con las posteriores?

1.2.- Normativa aplicable.

Además del artículo 15 del Reglamento de la Junta Arbitral, antes referido, otras disposiciones normativas a tener en cuenta en el tema analizado son las siguientes:

- Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo). Con arreglo a su artículo 66, apartados Dos y Tres:

"Dos. Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior.

Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca en el que se dará audiencia a los interesados.

Tres. Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, 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, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral."

- Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa:

"Artículo 65. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación."

"Artículo 67. Interrupción de los plazos de prescripción.

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 65 de esta Norma Foral se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones

o recursos, por el planteamiento de un conflicto en la Junta Arbitral, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

(...)

8. Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por el planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento en que se reciba la notificación del acuerdo adoptado por la misma.

(...)"

- Como referencia normativa, si bien carente de aplicación en los conflictos ante la Junta Arbitral del Concierto Económico, cabe también traer a colación lo previsto en el artículo 23.7 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, con arreglo al cual:

" 7. Cuando se suscite el conflicto, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción, y se abstendrán de cualquier actuación ulterior.

No obstante lo anterior, cuando se hayan practicado liquidaciones definitivas por cualquiera de las Administraciones afectadas, dichas liquidaciones surtirán plenos efectos, sin perjuicio de la posibilidad de practicar la revisión de oficio prevista en la Ley General Tributaria."

1.3.- Doctrina administrativa y jurisprudencial a tener en cuenta.

No son muchos los pronunciamientos judiciales y administrativos existentes sobre materia analizada. Ello no obstante, la labor recopilatoria al efecto realizada, nos permite hacer mención a los siguientes:

- Sentencia de 31 Mar. 2014. Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª.

Señala el Alto Tribunal en la misma que:

“... no podemos compartir la decisión de la Sala de instancia ni las razones que la sustentan, y ello sin necesidad de entrar a valorar la razonabilidad del plazo de seis meses que recogen los artículos 115.3 de la Ley 37/1992) y de la Norma Foral 7/1994 para la gestión de la devolución, dado que la sociedad recurrente no lo discute frontalmente y que resulta innecesario para la resolución del presente litigio, vistos los términos en que formuló su pretensión. Efectivamente «Equifasa» admite que los intereses moratorios a cargo de la Administración se computen a partir de su expiración.

Dicho lo anterior, a juicio de esta Sala, rebasa los parámetros que derivan de esa jurisprudencia añadir a aquel lapso temporal - que en rigor podría ser incluso excesivo conforme a la misma- el tiempo perdido por las dudas, derivadas del reparto constitucional de competencias tributarias en el sistema jurídico doméstico, sobre cuál era la Administración competente para recibir la autoliquidación del impuesto sobre el valor añadido en la que se solicitaba la devolución y proceder a su realización. No se puede cargar al sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido con las consecuencias financieras desfavorables del debate jurídico sobre la Administración obligada a la devolución del impuesto soportado en exceso sobre el devengado, la Agencia Estatal de Administración Tributaria o la Hacienda Foral vizcaína, aunque fuera él quien lo suscitara.

Si así se hiciera, se estaría desconociendo que la exigencia de intereses en la devolución del impuesto sobre el valor añadido no quiere retribuir el comportamiento moroso de la Administración, sino compensar al sujeto pasivo por la indisponibilidad temporal de las sumas correspondientes, lo que hace irrelevante que el retraso no haya sido causado por la Administración tributaria que a la postre era competente para recibir la autoliquidación con resultado a devolver y, en su caso, satisfacer la devolución solicitada.

No se debe olvidar que el pago de intereses en estos supuestos de devolución del exceso de las cuotas soportadas deducibles sobre las devengadas constituye una herramienta al servicio de la neutralidad que debe presidir el sistema común del impuesto sobre el valor añadido, olvido en el que incide la solución patrocinada por la sentencia impugnada, haciendo recaer sobre el sujeto pasivo las consecuencias financieras de un retraso causado por el debate en la determinación de la Administración obligada al reintegro, enervando así la efectividad de tal principio nuclear en este impuesto armonizado, cuyo rígido y exacto cumplimiento exigiría que los intereses se liquidaran a partir del momento en el que surge el excedente, esto es, desde que nace el derecho a la deducción [en el momento en que es exigible el impuesto deducible (artículos 167, en relación con los 62 y 63, de la Directiva 2006/112 , y 17.1, en relación con el 10, de la Sexta Directiva)], y que si admite la existencia de un "período de carencia", sin coste para la Administración tributaria, únicamente es porque aparece como una razonable consecuencia de la disciplina por los Estados miembros de los procedimientos necesarios para poder comprobar su procedencia en derecho y, en su caso, efectuar la devolución del mismo.”

- Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas Conflicto: 2/1999

En la resolución de dicho conflicto, dicho órgano arbitral viene a indicar que:

“El art. 23.4 de la LOFCA, al atribuir plenos efectos a las liquidaciones definitivas dictadas por la Administración incompetente tiene un significado más amplio que el de su propia literalidad.

Este precepto subroga a la Administración competente en la titularidad de los actos dictados por otra Administración. La liquidación definitiva dictada por la Administración incompetente se transforma ex lege, y a los solos efectos de su ulterior tramitación, en un acto administrativo de la Administración competente: este es el significado de la atribución de «plenos efectos» a tales

liquidaciones definitivas. La razón de esta asunción de los actos por parte de una Administración que no los ha dictado es evidente: el sujeto pasivo no tiene que soportar las consecuencias molestas de una actividad administrativa irregular, derivada de la articulación competencial entre distintos niveles de gobierno. Una cuestión interna entre administraciones no puede obligar al contribuyente a padecer la retrotracción del procedimiento administrativo. El art. 23 a la LOFCA sólo Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas 13 deja a salvo las competencias revisoras, las cuales no se extinguen por el hecho de haber concluido el procedimiento: es decir, la Administración competente (la estatal) podrá, en su caso, revisar el acto dictado por un órgano incompetente si estima que concurren las circunstancias de los arts. 153 y 154 LGT. Que los actos de la Administración incompetente produzcan plenos efectos no significa que se convaliden los defectos en que hayan podido incurrir. La conclusión de todo ello es que la asimilación de los actos de la Administración incompetente por aquella a cuyo favor se reconoce definitivamente la potestad gestora, implica asimismo la asunción de las facultades de revisión sobre los actos dictados por otra Administración, que deben entenderse dictados por la Administración competente, motivo por el cual producen, según la LOFCA, plenos efectos. La iniciación del procedimiento de revisor puede tener lugar de oficio o a instancia del interesado, tal como establece el art. 153.2 de la LGT."

- Resolución de 13 de enero de 2012. Conflicto 33/2010 de la Junta Arbitral del Convenio Económico

Señala en este caso la referida Junta Arbitral que:

"III.3. Admisibilidad de los documentos presentados por la Comunidad Foral de Navarra con su escrito de alegaciones

12º También debe ser previo el pronunciamiento acerca de la cuestión suscitada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación

con la admisibilidad de los documentos aportados por la Hacienda Tributaria de Navarra junto con su escrito de alegaciones que tuvo entrada en nuestro registro el día (...) septiembre 2010.

Se trata, en concreto, de una diligencia formalizada por el Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Tributaria de Navarra, el (...) septiembre 2010, en el domicilio de calle (III) de Pamplona; un escrito presentado por los contribuyentes afectados por el expediente y doña (...) en la Hacienda Tributaria de Navarra, el (...) septiembre 2010, en el que efectúan algunas manifestaciones relacionadas con la diligencia citada; y, en fin, un informe sobre el cambio de domicilio fiscal solicitado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

13º Considera la Agencia Estatal de Administración Tributaria que, a partir de la fecha de notificación del planteamiento del conflicto a la Hacienda Tributaria de Navarra, esta última debió de abstenerse de realizar cualquier tipo de actuación, por lo que son ilegales las pruebas documentales constituidas después de esa fecha y aportadas con su escrito de alegaciones.

Se basa, para afirmarlo así, en el artículo 16.1 del Reglamento de la Junta Arbitral, que dispone que "la Administración tributaria que promueva el conflicto lo notificará a la Administración afectada por él, habiendo de abstenerse ambas, desde entonces, de cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto hasta la resolución de este".

Afirma asimismo, que de ser admitida dicha información por la Junta Arbitral se estaría haciendo de peor condición a la Agencia Estatal de Administración Tributaria por haber cesado en sus actuaciones de investigación relacionadas con el objeto del conflicto desde el mismo momento en el que aquél fue interpuesto y notificado tanto a la Hacienda Tributaria de Navarra como a los obligados tributarios.

14º Esta Junta Arbitral no puede compartir la posición ni los argumentos esgrimidos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su in-

interpretación estricta y rígida del artículo 16.1 del Reglamento de la Junta Arbitral. Este precepto, en efecto, ordena a las administraciones en conflicto abstenerse de cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto y ha de entenderse en el sentido de que prohíbe continuar las actuaciones administrativas de aplicación de tributos, es decir de gestión, inspección o recaudación tributaria cuya práctica haya dado lugar al planteamiento del conflicto.

Para interpretar correctamente el precepto reglamentario no hay que olvidar que trae causa del artículo 51.4 del Convenio Económico, y es en el contexto de este artículo en el que debe encajarse la previsión del artículo 16.1 del Reglamento: "Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo cual determinará la interrupción de la prescripción, y se abstendrán de cualquier actuación ulterior relativa dicho conflicto".

Existe una clara conexión, en este precepto legal, entre la interrupción de la prescripción y la abstención de actuaciones ulteriores, y ello permite establecer una diferenciación entre, por un lado, conflictos relativos al ejercicio de concretas competencias sobre determinado tributo, los cuales tienen su origen o dimanar de expedientes de aplicación de tributos (de gestión, inspección o recaudación) que alguna Administración tributaria distinta de la que está actuando considera invasivos de sus propias competencias, o de expedientes en los que dos administraciones rechazan la competencia de aplicación de un tributo por considerar que corresponde a la otra; y, por otro lado, conflictos abstractos sobre el domicilio fiscal, no vinculados a una actuación específica de gestión y aplicación de un determinado tributo.

En los que llamamos conflictos concretos, al igual que ocurre en otros sectores del ordenamiento jurídico que contienen disposiciones tendentes a establecer los cauces de resolución de conflictos de competencia, las normas que rigen el procedimiento a seguir ante esta Junta Arbitral exigen que la Administración que se considere

competente requiera de inhibición a la que estime incompetente y que, en caso de existir discrepancia entre ambas, se suscite formalmente el conflicto ante la Junta Arbitral.

La consecuencia lógica del requerimiento de inhibición es que ambas Administraciones han de abstenerse de realizar nuevas actuaciones en el expediente de aplicación de tributos que ha originado el conflicto y, por consiguiente, este hecho debe ponerse en conocimiento de los interesados y se produce la interrupción de la prescripción. Al mismo tiempo, el artículo 51 del Convenio Económico establece que "hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometidos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral."

Estas normas pretenden impedir que la paralización de actuaciones pueda tener como consecuencia la prescripción de las concretas obligaciones tributarias afectadas así como evitar que los contribuyentes no puedan cumplir con sus deberes fiscales ante alguna de las Administraciones o éstas, exigirles su cumplimiento. Todas ellas tiene sentido en lo que hemos llamado conflictos concretos de competencia.

Ahora bien, cuando se trata de conflictos abstractos relativos al solo cambio de domicilio de un contribuyente la cuestión es, en principio, ajena a un procedimiento de aplicación de un tributo determinado. Para estos conflictos las normas aplicables han fijado un cauce específico en el artículo 43.5 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que ordena:

"5. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el

cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos....

Si no hubiera conformidad, podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el número siguiente de este artículo.

6. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este convenio económico."

Y, en consonancia con este mandato, el propio artículo 14 del Reglamento de esta Junta, en su primer apartado y a continuación de los anteriores, dice:

"En los casos a que se refiere el apartado 5 del artículo 43 del Convenio Económico, transcurrido el plazo de dos meses a que dicho apartado se refiere sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para poder plantear el conflicto."

Esta especialidad procedimental, consistente en suprimir el requerimiento de inhibición, tiene un lógico fundamento en la naturaleza de estos conflictos –los referentes al cambio de domicilio– en los que no existen obligaciones tributarias respecto de cuya competencia se haya suscitado un conflicto que puedan verse afectadas por el planteamiento del mismo ante la Junta Arbitral. Es decir, en tales casos no hay concretas obligaciones tributarias que puedan prescribir por inactividad de la Administración o que hayan de cumplirse ante alguna de las Administraciones en conflicto que, a su vez, debiera abstenerse de cualquier actuación al respecto (v.g. efectuar comprobaciones sobre estas obligaciones, dictar liquidaciones, efectuar cobros, etc.).

Una interpretación meramente literal del precepto invocado (artículo 16 del Reglamento), desconectada del artículo 51 del Convenio Económico, podría conducir a la conclusión defen-

dida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria porque, en un caso como el actual, el "asunto objeto de conflicto" (esta es la terminología reglamentaria) no es otro que la averiguación del domicilio, ya que no está en juego la aplicación de un tributo concreto sino todos aquellos en los que la distribución de competencias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra se basa en el domicilio fiscal del obligado tributario. En otras palabras, el "asunto objeto de conflicto" es el domicilio mismo y no un **expediente** de aplicación de un tributo determinado.

En los conflictos concretos de competencia se puede distinguir entre el objeto, en sentido técnico, del conflicto, que no es otro que la determinación de la Administración competente para gestionar el tributo; y lo que el Reglamento denomina "asunto objeto de conflicto", que no puede ser otro que el procedimiento de aplicación del tributo que, supuestamente, ha invadido competencias ajenas. Si no lo entendiésemos así llegaríamos a la absurda conclusión de que la Administración contra la que se dirige el conflicto se encontraría indefensa frente a las pruebas preconstituidas por la Administración que lo propone, al no poder realizar averiguaciones y aportarlas como prueba frente a los hechos alegados de contrario.

Esta distinción, que no procede en los conflictos sobre el domicilio fiscal, es la que justifica el precepto que ordena paralizar las actuaciones. En conclusión, hemos de entender que la norma no es aplicable en nuestro caso y los documentos aportados por la Hacienda Tributaria de Navarra deben ser admitidos y tomados en consideración para resolver el conflicto, como podrían haberlo sido cualesquiera otros aportados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria."

- Resolución de 27 de septiembre de 2011. Conflicto 3/2009 de la Junta Arbitral del Concierto Económico.

Según indica la Junta Arbitral en la misma:

"...Cuestión distinta ...es si la Diputación Foral de Gipuzkoa podía o no practicar la devolución

con el carácter provisional con que lo hizo, anticipándose a la resolución de la Junta Arbitral. Esta cuestión va unida, a su vez, a la de la calificación del pago hecho al contribuyente. La verdadera naturaleza de dicho pago no es la de devolución del IVA, que no o podría hacerse más que en ejercicio de las competencias de gestión del impuesto rechazadas por la Administración que lo efectuó. Dicha naturaleza es semejante a la de una subvención o ayuda; pero precisarla con rigor, y con ella su régimen jurídico, es una cuestión en la que obviamente no incumbe entrar a esta Junta Arbitral, que habría de resolverse a la luz de la normativa presupuestaria y de gasto público de la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

...Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16.5.e) RJACE, la resolución del conflicto debe comprender "la fórmula de ejecución de la resolución". La Junta Arbitral considera que por imperativo de este precepto sus resoluciones no deben limitarse a un pronunciamiento abstracto sobre la cuestión central del conflicto, sino que deben determinar las transferencias financieras que, en su caso, se deriven directamente de la decisión sobre dicha cuestión. Las "rectificaciones y compensaciones tributarias" a las que alude el artículo 15.2 RJACE, para el caso de que la Junta Arbitral niegue finalmente la competencia de la Administración tributaria que la hubiese venido ejerciendo son sólo un caso particular de las compensaciones financieras antes mencionadas. Este precepto no es aplicable en el presente caso."

- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 6ª, Sentencia de 10 Abr. 2015, Rec. 473/2014.

A juicio de dicho órgano judicial:

"La controversia de autos surge al no reconocer el TEARA el derecho de la recurrente a la devolución del IVA solicitado, y, como resulta del cuerpo de la Resolución, entendió suspendida la misma en tanto la Junta Arbitral resuelva sobre el domicilio de la recurrente.

(...)

El recurrente sostiene que no es posible acordar la suspensión de la devolución solicitada como consecuencia del planteamiento del conflicto de competencias, ya que ello es contrario a los artículos 15.2 del Real Decreto 1760/2007 (...) mientras la demandada sostiene, que la suspensión ha de acordarse por aplicación de los artículos 127 de la Ley 58/2003 y 103 f del Real Decreto 1065/2007

(...)

La cuestión que debemos resolver es estrictamente jurídica.

No se cuestiona ni plantea dudas la competencia de cada Administración para comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete.

Ahora bien, respecto del efecto de un conflicto planteado de competencias, hemos de recordar que a) en 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, y b) el inicio de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal no impedirá la continuación de los procedimientos de aplicación de los tributos iniciados de oficio o a instancia del interesado que se estuviesen tramitando. Estos pronunciamientos Reglamentarios, antes trascritos, llevan a concluir que el planteamiento de un conflicto de competencia, no suspende el procedimiento, al menos de forma automática. Hemos de considerar además, que el mantenimiento de la competencia que se venía ejerciendo se contempla en una norma especial, y por tanto de aplicación preferente a las generales.

Ahora bien, es innegable que el artículo 103 f) Real Decreto 1065/2007, contempla como causa de suspensión de un procedimiento inspector, el planteamiento de un conflicto de competencias ante las Juntas Arbitrales.

La conciliación de las distintas regulaciones, solo puede llevar a una conclusión: el planteamiento del conflicto se considerará interrupción justificada del procedimiento de comprobación e inspección a efecto de los plazos máximos establecidos, por las dilaciones ocasionadas por la resolución de aquel, pero, si la Administración actuante no acuerda tal suspensión, mantiene su competencia, con independencia de las rectificaciones y compensaciones que procedan entre Administraciones una vez resuelto el conflicto de competencia; y ello es más evidente aún si consideramos que el inicio de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal no impedirá la continuación de los procedimientos de aplicación de los tributos.

(...)

La conclusión de todo lo razonado no puede ser otra que: a) No existe una previsión de suspensión automática de procedimientos tributarios por el planteamiento de un conflicto de competencias, b) la administración actuante mantiene la competencia hasta su resolución, c) existirán las correspondientes compensaciones entre administraciones una vez resuelto el conflicto, d) la devolución del IVA solicitado sólo puede evitarse mediante la correspondiente liquidación provisional, de no existir ésta o cuando sea anulada, la devolución es automática sin perjuicio de ulteriores actuaciones de inspección o comprobación, y e) la recuperación de cuotas soportadas en concepto de IVA se articula como derecho en las Directivas europeas como consecuencia de la neutralidad del impuesto y perjudicado por requisitos formales impuestos por la legislación estatal, lo que impone una interpretación favorable a la efectividad del impuesto.

Debemos afirmar 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."

- Tribunal Superior de Justicia de País Vasco, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) Sentencia núm. 49/2016 de 17 febrero.

Entiende en este caso el TSJ del País Vasco que:

"La tramitación del expediente para la rectificación, en su caso, del domicilio del contribuyente no suspende sus relaciones con la Administración tributaria que corresponde al domicilio conocido, con lo cual a todos los efectos (ingresos y pagos) debe atenderse a dicho punto de conexión sin perjuicio del resultado del expediente de comprobación y de sus efectos ex tunc. De no ser así, y por lo que hace al caso, la gestión del IVA quedaría en suspenso a todos los efectos (autoliquidaciones, ingresos, comprobaciones, devoluciones, etc.) y no solo a los que la Administración, a su albur, considerase pertinentes.

La demanda confunde el ámbito de relaciones de la Hacienda con el contribuyente que atiende, a todos los efectos, al domicilio fiscal establecido en la fecha de cumplimiento de las obligaciones y/o de ejercicio de los derechos, con el ámbito de relaciones entre las Administraciones tributarias concernidas por la rectificación de aquel domicilio, en el que se producirán las compensaciones o transferencias debidas a resultas de la rectificación retroactiva de aquel elemento determinante de la relación tributaria con una determinada Hacienda.

Así es que la pendencia del procedimiento de comprobación del domicilio no puede perjudicar (ni beneficiar) al recurrente sino que en ese "interin" el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones ha de producirse en el ámbito de la Administración tributaria que corresponda a su domicilio "actual".

Y no es ya que a la fecha del hecho imponible aún no se hubiere resuelto el expediente de comprobación del domicilio fiscal de la recurrente, sino que a la fecha de la presentación de la autoliquidación (30-01-2006) y a la fecha en que transcurrió el plazo de seis meses en que la demandada debió acordar la devolución solicitada mediante la correspondiente liquidación (artículo 115-3 del Decreto Foral 102/1992) aún no se había acordado la rectificación del domicilio fiscal de la recurrente, con lo cual en esas

fechas sus relaciones tributarias estaban regidas por su domicilio fiscal en el territorio de la Administración demandada.

En conclusión, la Hacienda Foral no podía diferir el pago de los intereses de demora a la resolución del expediente de rectificación del domicilio fiscal del acreedor de la devolución, sin desconocer "arbitrariamente" la vigencia del domicilio de la recurrente en Gipuzkoa, y a salvo los efectos entre Administraciones tributarias de la resolución de aquel expediente. Porque una cosa es que los efectos de dicha resolución se produzcan, como fue el caso, ex tunc y otra bien distinta que tales efectos se produzcan anticipadamente o en función de la eventual rectificación del domicilio fiscal.

La demandada, en fin, debió resolver la solicitud de devolución del IVA-2006 (y así lo hizo respecto al importe de ese concepto) en función del domicilio fiscal de la recurrente en las fechas de referencia y no en función o a expensas del resultado del expediente de rectificación."

1.4.-Conclusión.

La lectura de la jurisprudencia y doctrina arriba citada no arroja excesiva luz en el asunto analizado.

En efecto, es cierto que alguna de las referidas sentencias y resoluciones es taxativa respecto de ciertos aspectos tales como que:

- El obligado tributario no tiene por qué sufrir las consecuencias de los debates competenciales entre Administraciones, o que
- En los supuestos de conflictos relativos a cambios de domicilio, en tanto no se resuelve el conflicto, el obligado tributario debe ejercer sus derechos y cumplir sus obligaciones ante la Administración tributaria que corresponda a su domicilio "actual conocido", sin perjuicio de las compensaciones que con posterioridad, en su caso, proceden una vez se determine el domicilio "correcto".

Pero, sin embargo, 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.

II.- EJECUCION DE LAS RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL.

Dispone el Reglamento de la Junta Arbitral en su artículo 18 que:

"Artículo 18. Notificación y ejecución de las resoluciones.

El Secretario de la Junta Arbitral notificará la correspondiente resolución a las distintas Administraciones tributarias en conflicto o, eventualmente, a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, así como a los afectados por aquella, debiendo proceder las Administraciones a su ejecución en los términos previstos en la propia resolución. "

La lectura del precepto transcrito plantea la duda, no resuelta por el mismo, de cual debe ser el cauce que debe seguir la Administración a la que ha favorecido la Resolución dictada por la Junta Arbitral en un determinado conflicto en caso de que la otra Administración no de cumplimiento a lo en ella referido

Si, a nivel comparativo con lo previsto en el Reglamento de la Junta Arbitral, acudimos a lo previsto al respecto en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), encontramos que su artículo 104, inserto en el Capítulo IV de su Título IV relativo a la ejecución de sentencias, preceptúa lo siguiente:

“Artículo 104

1. Luego que sea firme una sentencia, el Secretario judicial lo comunicará en el plazo de diez días al órgano que hubiera realizado la actividad objeto del recurso, a fin de que, recibida la comunicación, la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo, y en el mismo plazo indique el órgano responsable del cumplimiento de aquél.

2. Transcurridos dos meses a partir de la comunicación de la sentencia o el plazo fijado en ésta para el cumplimiento del fallo conforme al artículo 71.1.c), cualquiera de las partes y personas afectadas podrá instar su ejecución forzosa.

3. Atendiendo a la naturaleza de lo reclamado y a la efectividad de la sentencia, ésta podrá fijar un plazo inferior para el cumplimiento, cuando lo dispuesto en el apartado anterior lo haga ineficaz o cause grave perjuicio. ”

No existe nada similar a lo dispuesto en dicho precepto en el Reglamento de la Junta Arbitral que, como puede apreciarse, no atribuye a dicho órgano ninguna facultad para imponer una ejecución forzosa de sus Resoluciones, carencia que parece que iría unida a su naturaleza arbitral.

Las competencias de la Junta Arbitral serían así únicamente de carácter declarativo y no ejecutivo.

Y ello es precisamente lo que vino a corroborar la Junta Arbitral del Concierto Económico con ocasión del planteamiento ante la misma por parte de la Diputación Foral de Gipuzkoa de un incidente de ejecución ante la falta de cumplimiento, a juicio de dicha Administración, por parte de la Agencia Estatal de Administración tributaria de la Resolución R8/12, de 2-7 (expendiente 16/09).

En el acuerdo dictado en la resolución de dicho incidente, vino a señalar la Junta Arbitral que:

“...en la efectiva ejecución de una decisión o resolución firme de la Junta Arbitral, junto al natural interés de la Administración a cuyo favor dirimió el conflicto y, en su caso, de los particulares interesados, existe también un evidente interés jurídico conectado al buen funcionamiento del Concierto Económico y que afecta, por lo tanto, a todas las Administraciones responsables del mismo; y que además resulta estrechamente conectado a las exigencias de la buena fe y de la lealtad institucional.

Ordena, por ello, el artículo 18 RJACE que las Administraciones deben proceder a la ejecución de las resoluciones de la Junta “en los términos previstos en la propia resolución”; pero, respecto de tales resoluciones no existe más previsión que la de que “sean únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo (artículo 67 del Concierto Económico y artículo 19 del RJACE). Resulta patente, pues, que el Concierto Económico no ha previsto ninguna competencia de la Junta Arbitral para “hacer ejecutar” lo por ella resuelto con carácter firme, ni tampoco ningún cauce procedimental para plantearle incidente de ejecución.

Dicho en otros términos, la normativa reguladora de la Junta Arbitral confía la ejecución de sus resoluciones a las distintas Administraciones en conflicto y en los términos previstos en la propia resolución sin que proceda plantear frente a ellas incidente de ejecución ni tampoco replantear nuevamente el conflicto a raíz de las discrepancias surgidas entre las Administraciones con motivo de la ejecución o cumplimiento de la resolución arbitral...”

Notificado dicho Acuerdo, considerando la Diputación Foral de Gipuzkoa que la Administración del Estado persistía en su negativa a efectuar lo ordenado por la Junta Arbitral, con el objetivo de salir al paso de dicha situación y de buscar una vía para evitar que de otro modo las resoluciones de la Junta Arbitral puedan quedar en “papel mojado”, procedió a requerir formalmente a la AEAT el cumplimiento de la referida resolución.

Así, tras recibir de forma expresa la negativa de la Administración del Estado de dar cumplimiento a lo requerido, interpuso recurso contencioso-administrativo al amparo de lo previsto en el artículo 25.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), que, al regular el objeto del recurso contencioso-administrativo, dispone que:

“2. También es admisible el recurso contra la inactividad de la Administración y contra sus actuaciones materiales que constituyan vía de hecho, en los términos establecidos en esta Ley”

Dicho recurso contencioso-administrativo, pese a las argumentaciones esgrimidas de contrario por parte de la Abogacía del Estado, fue admitido a trámite mediante Auto del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Sin embargo, dicho Tribunal, en su reciente sentencia de fecha 9 de junio de 2016, ha desestimado el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Diputación Foral de Gipuzkoa, contra la alegada inactividad de la AEAT, consistente en el incumplimiento de la Resolución R8/12, de 2-7 (expediente 16/09), de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, indicando en su fundamento de derecho sexto, en lo que a las presentes notas afecta, que:

“Este orden jurisdiccional, cabe añadir, no puede convertirse, de una u otra forma, en un instrumento para que las Administraciones concertadas susciten sus pretensiones en la interpretación y aplicación del Concierto existente, puesto que para ello está la Junta Arbitral creada al efecto, cuyos acuerdos en sí son recurribles ante el Tribunal Supremo (en nuestro caso no lo fue por ninguna de ellas); tampoco en definitiva en un órgano para instar la ejecución de resoluciones arbitrales del tenor de la presente, y solventar las disensiones al efecto inter partes, mucho menos con repercusión en el ámbito de los contribuyentes afectados, cual aquí se postula.

canismo arbitral diseñado en la normativa del Concierto no pueden soslayarse acudiendo, cual postula la actora, a esta concreta vía de la inactividad administrativa del artº 29.1 LJCA, de contornos precisos y ya delimitados por la jurisprudencia.”

Queda, por tanto, abierta y pendiente de resolver la determinación del cauce a seguir en supuestos de incumplimiento de las resoluciones de la Junta Arbitral, cuestión a la que quizás convendría dar una respuesta desde el ámbito normativo.

I. INTRODUCCIÓN.

Sabido es que la figura del ajuste secundario fue introducida en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. En efecto, dentro de las modificaciones normativas (tanto tributarias como no tributarias) introducidas por dicha Ley destacó el tratamiento de las operaciones vinculadas, otorgándose una nueva redacción al antiguo art. 16 del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Más precisamente, entre las innovaciones más destacadas de dicha reforma se situó el establecimiento de una verdadera norma de valoración de aplicación obligatoria para los particulares, la clarificación de los métodos de valoración y la implantación de la obligación de documentar los valores, además de la previsión de las oportunas sanciones por no valorar o por no documentar.

Por su parte el Reglamento de desarrollo de la citada Ley Antifraude (que representa un instrumento esencial de cara a la aplicación del régimen fiscal de las operaciones vinculadas) fue publicado dos años después de la aparición de la Ley 36/2006. Y ello a pesar de que dentro del art. 16 del TRLIS eran varios los aspectos (no ya sólo formales sino también sustantivos) que quedaban pendientes de aplicación hasta que tuvo lugar el referido desarrollo reglamentario.

Finalmente fue el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modificó el anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (aprobado, como es sabido, mediante Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio¹), el encargado

de completar la aplicación del régimen legal de las operaciones vinculadas y, más precisamente, de desarrollar la previsión legal respecto del ajuste secundario.

De este modo la regulación normativa del llamado ajuste secundario quedó recogida en el apartado 8 del art. 16 del TRLIS en su redacción otorgada por la citada Ley 36/2006, así como en el art. 21 bis del antiguo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 2004, modificado mediante Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre.

Como seguramente se recordará con anterioridad a la aprobación del citado Real Decreto, con fecha de 24 de abril de 2008, el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria emitió un Informe con el título de "Operaciones Vinculadas", que adolecía de valor normativo, y a través del cual se pretendía salir al paso de algunas consecuencias importantes planteadas por aquel entonces debido a la falta de aprobación del Decreto de desarrollo, defendiéndose la sancionabilidad de los incumplimientos de las obligaciones previstas en la Ley 36/2006 incluso con anterioridad a la aprobación del Reglamento. Y, a pesar de que los mandatos contenidos en la nueva redacción otorgada por aquel entonces al antiguo art. 16 del TRLIS resultaban plenamente aplicables desde la entrada en vigor de la Ley 36/2006 (esto es, desde el 1 de diciembre de 2006), del citado Informe se deducía la existencia de dos cuestiones en relación con las cuales la ausencia de Reglamento resultaba especialmente significativa. En primer lugar, la concreción del contenido de la obligación de documentación, directamente conectada con la sancionabilidad de los incum-

⁰ El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación "LA RESIDENCIA FISCAL COMO ELEMENTO VERTEBRADOR DE LOS DISTINTOS NIVELES DE IMPOSICIÓN EN EL ÁMBITO DE DERECHO COMÚN" (DER2015-

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

63533-C4-3-P) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el Prof. Dr. D. Juan Calvo Vérguez.

¹ Como es sabido el vigente Reglamento del Impuesto sobre Sociedades fue aprobado mediante Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

plimientos existentes en materia de operaciones vinculadas. Y, en segundo término, la cuestión relativa a la práctica del ajuste secundario.

Tal y como se encargó de precisar GARCÍA NOVOA², la mera posibilidad de que se pudiera sancionar el no llevar la documentación que señalaba el art. 16.2 del TRLIS y su normativa de desarrollo, cuando dicha normativa de desarrollo no había sido aún aprobada, constituía una vulneración de las exigencias de tipicidad y de la regla de *lex certa* proclamada por el Tribunal Constitucional (TC), entre otras, en su Sentencia 194/2000, de 19 de julio. Téngase presente que, por aquel entonces, el tipo no estaba suficientemente descrito, circunstancia que no podía paliarse además a través de la normativa contable y, en concreto, mediante la Norma de Registro y Valoración 21ª contenida en el vigente Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, ya que la valoración contable de las operaciones vinculadas a valor razonable no constituye, en sí misma, una disposición integrante del tipo. Y tampoco podía quedar amparada por la concreción de las obligaciones de documentación en reglas de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que, como es sabido, adquieren la consideración de *soft law*.

La obligación de realizar el ajuste secundario quedaba incluida así en sede del régimen aplicable a las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, es decir, aquellas entre las que existiese alguno de los nexos o vínculos a los que se refería el art. 16.2 del RDLeg. 4/2004, teniendo como principal obligación la de ajustar el valor de las operaciones que realicen al valor normal de mercado, esto es, aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

A la hora de proceder a analizar la determinación de un valor de mercado diferente del convenido por las partes hemos de tomar como punto de partida aquél en el que dos sujetos vinculados realizan una operación en la que pactan un valor diferente al valor de mercado. En tal caso se pone de manifiesto la existencia de dos operaciones, en comparación con lo que hubiera resultado de operar en condiciones normales de mercado. De una parte, la operación principal, esto es, la operación realmente realizada (entrega de bienes o prestación de servicios). Y, de otra, la operación secundaria, es decir, el desplazamiento patrimonial que acompaña a la operación principal.

La principal consecuencia derivada de dicha disparidad en la determinación del valor de la operación realizada sería que el valor convenido habría de corregirse (bien por la Administración tributaria o por el propio obligado tributario) realizando dos ajustes: el ajuste primario para la operación principal y el ajuste secundario para la operación secundaria.

El llamado ajuste primario se articula a través del mecanismo de ajuste bilateral. Con carácter general el ajuste principal o primario responde a la operación que se ha efectuado realmente, entrega de bienes o prestación de servicios. Esta corrección valorativa que ha de ser llevada a cabo en sede de los intervinientes determina una mayor renta en la base imponible de una de las partes y otra menor en la base imponible de la otra parte vinculada en el mismo período impositivo o en otro posterior, si bien en muchas ocasiones el efecto de dicha corrección será neutral, salvo en el supuesto de que uno de los sujetos intervinientes no actúe como empresario o profesional.

Por su parte el ajuste secundario constituye un complemento adicional a la obligación de valoración efectuada conforme al valor normal de mercado. Dicho ajuste se concreta en el deber del socio y de la entidad, dada su condición de obligados tributarios, de calificar fiscalmente (de manera separada y conforme a unos criterios o reglas determinadas) aquella renta que resulte

2 GARCÍA NOVOA, C., "La imposibilidad de sancionar el incumplimiento de obligaciones de documentación en operaciones vinculadas en tanto no exista desarrollo reglamentario", *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2008, pág. 17.

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.

II. TRATAMIENTO DE LAS RENTAS QUE SE TRANSFIEREN COMO CONSECUENCIA DE LA DIFERENCIA ENTRE EL VALOR CONVENIDO Y EL DE MERCADO.

Al amparo de la llamada regla general, el tratamiento fiscal de la renta que se ponga de manifiesto por la disfunción existente entre el valor convenido y el valor normal de mercado será el que corresponda a su naturaleza. Esta regla general, que presenta un carácter obligatorio, ha sido objeto de regulación, hasta fechas relativamente recientes, en el art. 16.8 del TRLIS, de conformidad con el cual *"En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia"*.

Adviértase que el citado precepto del RDLeg. 4/2004 trasladaba a las operaciones vinculadas el criterio de calificación contenido en el art. 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en virtud del cual las obligaciones tributarias han de exigirse con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieren dado y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.³

³ En efecto, en la medida en que el art. 16.8 del TRLIS se refería exclusivamente a las operaciones efectuadas exclusivamente entre socios o partícipes y la entidad, para el resto de supuestos, esto es, tratándose de aquellas operaciones realizadas entre una entidad y los parientes de los socios o partícipes, o bien de aquellas otras que afectan a una entidad con establecimientos permanentes en el extranjero, a entidades en las que se poseyeran participaciones importantes o a entidades del mismo grupo (ya fuese directamente, con socios, partícipes o administradores o con sus parientes), la clasificación habrá de realizarse de acuerdo con el principio general contenido en el art. 13 de la LGT, esto es, de acuerdo con la naturaleza de las rentas que se hubiesen puesto de manifiesto.

Concretamente en el presente caso, aun existiendo la obligación de llevar a cabo dos calificaciones (de una parte, la realizada por la entidad y, de otra, la llevada a cabo por el socio), el resultado de esas dos calificaciones no tiene que ser diferente, ya que se ha realizado la misma operación, esto es, el mismo negocio jurídico con una misma causa, pese a que se hayan efectuado dos valoraciones distintas.

Por lo que respecta a la denominada regla particular, la calificación fiscal de la renta aflorada por la divergencia resultante entre el valor convenido y el valor normal de mercado (existiendo una relación socio-sociedad) dependerá de si esa diferencia resulta a favor del socio-partícipe o a favor de la entidad. Ahora bien dicha calificación fiscal de la renta deberá efectuarse igualmente en función de si la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado no supera el porcentaje de participación en la entidad. De este modo, con el ajuste secundario introducido en nuestro ordenamiento tributario existirá una sola operación y dos rentas (la obtenida por la sociedad o por el socio) calificadas fiscalmente de modo distinto. La citada regla particular admite además prueba en contrario.

Refiriéndose a la aplicación de esta regla especial en el ajuste secundario disponía el art. 16.8 párrafo segundo del TRLIS que *"(...) En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad"*.

Dicha regulación de la figura del ajuste secundario, que no se hallaba prevista en la norma precedente, posibilitaba la recalificación de las rentas de acuerdo con su verdadera naturaleza, produciendo unos efectos claros para el conjun-

to de las empresas afectadas el ajuste al valor de mercado de las operaciones. Se recogía así de manera expresa la necesidad de realizar un ajuste bilateral, de manera que un mayor ingreso para una empresa habría de corresponderse necesariamente con un mayor gasto o coste de adquisición del bien o servicio de que se tratase para la otra entidad o persona vinculada que interviniese en la realización de la operación.

Adviértase, no obstante, que la regulación contenida en el art. 16.8 del TRLIS iba más allá en lo que respecta a la regulación de los precios de transferencia, obligando a efectuar la práctica de este ajuste secundario, en virtud de la cual tiene lugar una recalificación de las rentas. Concretamente, tratándose de aquellas operaciones cuyo valor convenido resultara distinto del valor normal de mercado, la diferencia resultante entre ambas cantidades adquiría el tratamiento fiscal que correspondiese con la naturaleza de las rentas que se pusieran de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. Y dicha naturaleza resultaba especificada, exclusivamente, respecto de aquellos supuestos en los que la vinculación se define en función de la relación existente entre los socios-partícipes y la entidad.⁴

Refiriéndose la vinculación a la relación del socio con la sociedad, la diferencia que pudiera resultar habría de recalificarse atendiendo a la proporción que corresponda al porcentaje de participación de la entidad. De este modo se consideraría como participación en beneficios de entidades si dicha diferencia resultase ser a favor del socio o partícipe⁵, o bien como aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios

4 Véanse, en este sentido, BAENA SALAMANCA, J. F., "Las operaciones vinculadas y el ajuste secundario en el Impuesto sobre Sociedades", *Carta Tributaria Monografías*, núm. 1, 2009, págs. 6 y ss. y SENDÍN FUENTES, J. L., "Operaciones vinculadas: aplicabilidad del ajuste secundario en operaciones internas", ob. cit., págs. 3 y ss.

5 Concretamente, tratándose de una persona física la diferencia resultante se integrará en la base imponible del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Y, siendo una persona jurídica, la integración se producirá en la base imponible del IS, con imposibilidad de efectuar la deducción por doble imposición de dividendos.

en el supuesto de que la diferencia resultase ser a favor de la entidad, teniendo ello como consecuencia, no una modificación en el porcentaje de participación, sino un mayor valor de adquisición de dicha participación.⁶

Ni que decir tiene que el eventual desajuste que pudiera llegar a producirse entre el valor convenido por las partes vinculadas y el valor normal de mercado originaría unas consecuencias muy dispares según que la diferencia resultara a favor del socio-partícipe o a favor de la entidad, y según que esa diferencia se correspondiese o no con el porcentaje de participación en la entidad.

El antiguo art. 16.8 del TRLIS incorporaba un mandato legal de carácter imperativo y objetivo en virtud del cual todo ajuste primario o corrección valorativa debía conllevar necesariamente un ajuste secundario o calificación fiscal de la diferencia de valor, prescindiendo del elemento subjetivo o voluntad elusiva de las partes. Dicha configuración automática y objetiva del ajuste secundario imposibilitaba admitir que la diferencia entre el precio convenido entre las partes y el valor de mercado determinado por la Administración pudiera deberse a errores en la estimación del valor por parte del contribuyente, a diferencias de criterios en la determinación del valor de mercado o a cualquiera de los muchos factores de incertidumbre que planteaba la fijación del valor de plena competencia⁷.

6 Este mayor valor de adquisición de la participación quedará sujeto, además, a tributación en el Impuesto sobre Operaciones Societarias, de conformidad con lo establecido en la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

7 Como seguramente se recordará el principio de plena competencia quedaba recogido en el art. 9 del Modelo de Convenio Tributario elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, que recoge la posición expresada en las Directrices aplicables en materia de precios de transferencias a empresas multinacionales y Administraciones tributarias, sobre la base de considerar que los precios de transferencia son los precios acordados entre dos sociedades pertenecientes al mismo grupo cuando realizan transacciones, es decir, la valoración de la

Debe quedar claro desde un primer momento que, con carácter general (si bien con diversas matizaciones a las que posteriormente nos referiremos), la práctica del ajuste secundario resulta perfectamente admisible en el marco de las Directrices de la OCDE; de hecho, dichas Directrices incluyen un Capítulo titulado "Identificación de las operaciones realmente efectuadas". Y, por lo que respecta a la naturaleza de la previsión legal, nos hallamos en presencia de una norma de calificación que no debe excluir el ajuste bilateral. El primer ajuste debe ser bilateral y practicarse en ambos lados de la operación, adquiriendo el mismo naturaleza de norma de valoración y, por tanto, de cuantificación de la obligación tributaria. Por lo que respecta al segundo, esto es, al ajuste secundario, se trata de una regla de calificación que responde a la evidencia de que, al margen de la valoración, los flujos monetarios socio-sociedad se han producido, debiendo otorgárseles una calificación desde el punto de vista tributario.

Tal y como hemos apuntado con anterioridad, desde esta perspectiva la previsión del ajuste secundario en el régimen de operaciones vinculadas no representa otra cosa que una concreción de la regla de la calificación contenida en el art. 13 de la LGT que, por otra parte, impediría aplicar esta cláusula general. Al igual que sucede con esta regla de calificación, se trata de una regla atributiva de una potestad a favor de la Administración pero que, a diferencia de lo que se plantea en relación con el art. 13 de la Ley 58/2003, resulta de aplicación automática. En consecuencia procedería la práctica del ajuste secundario como recalificación realizada a las cantidades puestas de manifiesto cuando la Inspección corrigiese el valor convenido en una operación para situarlo en el valor de mercado.

transacción cuando existe vinculación. A resultados de lo anterior nuestra normativa interna obliga a valorar a precio de mercado todas las operaciones realizadas entre entidades o personas vinculadas, incluso en aquellas situaciones en las que no existe ningún tipo de estrategia de planificación fiscal. No obstante, tal y como tendremos ocasión de analizar, la Ley 27/2014 regula la posibilidad de no realizar dicho ajuste cuando exista una restitución patrimonial de la diferencia valorativa.

De este modo la práctica del ajuste tributario supondría una mayor tributación para algunas de las partes.

Tratándose de una regla específica de calificación, es la propia norma legal la que determina la naturaleza que ha de atribuirse a la transferencia económica puesta de manifiesto. Así se establece que, en aquellos casos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendría, en la proporción que correspondiera al porcentaje de participación, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe. Y si la diferencia existente lo fuese a favor de la entidad, tendría la calificación de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios. Ésta es la única naturaleza que puede atribuirse a los flujos que son objeto de ajuste secundario; aportación de fondos con carácter general (esto es, en cualquier caso) en transferencias socio-sociedad y dividendo en el caso de flujos sociedad-socio, pero en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad.

Dada estas consideraciones son dos las principales cuestiones que suscita la práctica del ajuste secundario. En primer lugar que, como regla de calificación que es, el ajuste secundario habría de ser aplicado por la Administración en vía de comprobación cuando correspondiese, con audiencia al obligado tributario y siempre que la verdadera naturaleza de la operación sea la de una aportación de fondos o la distribución encubierta de dividendos. Lo cierto es, sin embargo, que la Administración tributaria conectaba lo dispuesto por el art. 16 del TRLIS con la Norma 21 del vigente PGC, defendiendo así que toda eventual diferencia existente entre el valor aplicado a una transacción por parte del contribuyente y el valor razonable suponía automáticamente una recalificación de la renta resultante de dicha diferencia. En otras palabras, se estimaba que el ajuste secundario se iba a producir de forma habitual con ocasión de cualquier comprobación, a pesar de que las sociedades no tuviesen que realizar ningún ajuste en el supuesto de que hubieran contabilizado por valor

razonable, no pudiendo además contabilizar fiscalmente gasto alguno derivado de las reglas de ajuste secundario.

Como ya hemos indicado el legislador del RD-Leg. 4/2004 optó por estimar que, tratándose de flujos sociedad-socio, la renta existente habría de calificarse como dividendo, si bien en la proporción que correspondiera al porcentaje de participación en la entidad y sólo y exclusivamente en dicho porcentaje. Y en aquello que excediese de dicho porcentaje la ley no formulaba esta calificación como dividiendo. En cambio, de conformidad con lo dispuesto por el antiguo art. 21 bis.2.b) del RIS, la parte de renta que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad y de liberalidad para el socio o partícipe.

¿Hasta qué punto resultaba coherente y razonable que una parte de esos flujos adquiriese la naturaleza de dividendo y la otra de donación a favor del socio? Adviértase que nada se señalaba a este respecto en el TRLIS, introduciendo en cambio el Reglamento regulador del citado Impuesto una auténtica ficción normativa al determinar la existencia de una liberalidad y, por tanto, de una manifestación de capacidad contributiva donde la misma no existe.

El llamado ajuste secundario se produce en el ámbito de un ajuste primario efectuado con motivo de aquellas operaciones efectuadas entre dos personas o entidades vinculadas, a la luz del cual surge la necesidad de determinar el régimen fiscal al que han de quedar sujetas las diferencias resultantes entre la base imponible que es objeto de la práctica de un ajuste (de carácter valorativo) y el resultado o beneficio contable recogido en los libros a través de los cuales quedó registrada la realización de la operación así como su contabilización originaria. Así quedó recogido en el Parágrafo 4.67 de las Directrices de la OCDE en materia de Precios de Transferencia de 1995.⁸

Así las cosas, cuando hablamos de "ajuste secundario" estamos aludiendo a la calificación tributaria que ha de otorgarse al exceso de renta que figura en la contabilidad de una concreta entidad vinculada en comparación con aquella otra que se habría obtenido y satisfecho atendiendo a condiciones de plena competencia de acuerdo con el ajuste primario practicado por la Administración tributaria de un determinado Estado. Dicho ajuste secundario ha de practicarse pues sobre la persona o entidad vinculada que recibe un beneficio considerado como excesivo

menor gasto derivado de la realización de una determinada operación llevada a cabo con su matriz, se suscita la cuestión relativa a al tratamiento fiscal que ha de otorgarse a dicho exceso sobre el valor de mercado efectivamente percibido por esta última entidad (la matriz) con motivo de la realización de la operación originaria con el precio de transferencia. De este modo, habiéndose practicado por la Administración tributaria el correspondiente ajuste primario mediante la corrección de la base imponible de la filial, procedería igualmente recalificar desde un punto de vista tributario aquellos rendimientos transferidos que exceden del valor normal de mercado de la operación vinculada declarada por las partes. Y ello en aras de lograr una tributación ajustada a la situación patrimonial de la persona o entidad vinculada tras la configuración del precio de transferencia objeto del ajuste. Se afirmaba además en el Apartado 1.13 de las Directrices de la OCDE de Precios de Transferencia lo siguiente: *"Con frecuencia, tanto las Administraciones como los contribuyentes encuentran dificultades para obtener información precisa que permita aplicar el principio de plena competencia. Este principio puede exigir una cantidad importante de datos ya que, normalmente, requiere que los contribuyentes y las administraciones tributarias evalúen operaciones no vinculadas y actividades comerciales de empresas independientes, y las comparen con las operaciones y actividades de empresas asociadas. La información accesible puede resultar incompleta y difícil de interpretar; en caso de existir otra información, podría ser complicado obtenerla a causa de la localización geográfica tanto de esta como de ésta como de las partes que pueden procurarla. Además, puede suceder que, por razones de confidencialidad, resulta imposible conseguir información de empresas independientes. En otros casos, puede ser que simplemente no exista información relevante relativa a empresas independientes, o pueden no existir empresas independientes comprobables, por ejemplo, cuando el sector de actividad haya alcanzado un alto grado de integración vertical. Es importante no perder de vista el objetivo de llegar a una aproximación razonable de lo que sería un resultado de plena competencia basado en información fiable. En este punto, se debería recordar también que los precios de transferencia no son una ciencia exacta, sino que exigen juicios de valor tanto por parte de la administración tributaria como de los contribuyentes".*

⁸ Así, por ejemplo, habiéndose incrementado a resultados de la práctica de un ajuste primario la base imponible de una filial español al estimarse que procede un

de acuerdo con lo obtenido tras la práctica del ajuste primario llevado a cabo por la Hacienda Pública de un determinado país.

Tradicionalmente la práctica generalidad de la doctrina ha venido estimando que la práctica del ajuste secundario exige necesariamente la concurrencia de una diferencia entre la base imponible atribuible a las personas vinculadas de acuerdo con un ajuste primario y el flujo de renta o de tesorería derivado de la realización de la operación vinculada.⁹

¿Significa ello que podría tener lugar la práctica del ajuste secundario en aquellos supuestos en los que se produjese una cesión de bienes, activos o servicios no mediando la existencia de remuneración alguna entre las personas o entidades vinculadas? Desde nuestro punto de vista así es. Así sucedería, por ejemplo, tratándose de un préstamo concedido sin intereses o de la celebración de un contrato de *leasing* que no resulte remunerado. Y ello debido a que también en estos supuestos se origina una diferencia entre la base imponible ajustada mediante la aplicación del denominado "principio de plena competencia" (con motivo de la realización del ajuste primario) y los resultados reflejados en los estados financieros o en la contabilidad de la entidad.¹⁰

⁹ Véanse, en el ámbito internacional, entre otros, los trabajos de SCHNORBERGER, "The application of Transfer Pricing rules and the definition of Associated Enterprises", *International Transfer Pricing Journal*, 1999, págs. 190 y ss y BRICKER, *German Tax Guide*, Kluwer, 2001, págs. 287 y 288. Dentro de nuestra doctrina, CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A., "Los ajustes secundarios en la nueva regulación de las operaciones vinculadas", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 316, 2009, págs. 40 y ss.

¹⁰ En esta línea afirma la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 7 de febrero de 2008 que resulta posible practicar el ajuste secundario tratándose de un préstamo sin intereses otorgado entre entidades que forman parte de un grupo fiscal o consolidado. Así las cosas, tratándose de grupos fiscales el ajuste primario resultaría eliminado al consolidar; en cambio la práctica del ajuste secundario no se eliminaría, debiendo calificarse en función de la posición societaria existente (madre-hija, sociedades hermanas, etc.)

Ciertamente tratándose de aquellas operaciones de carácter gratuito que adolecen de toda remuneración o en las que la remuneración fijada al efecto resulta inferior a la de mercado, esto es, produciéndose un ajuste primario al alza, no cabe aludir a la existencia de una transferencia efectiva de un exceso de utilidades o de una renta por parte de una persona vinculada hacia otra.

Ahora bien, ¿Significa ello que no procederá la práctica de un ajuste secundario? ¿No resultará necesario acudir a la ficción relativa a la realización de una operación secundaria que justifique el surgimiento de dicho exceso, sometiendo el mismo a tributación? A este respecto la OCDE, en el Parágrafo 4.67-68 de sus Directrices en materia de Precios de Transferencia se refiere a la práctica del ajuste secundario en aquellos supuestos en los que la realización de la operación primaria hubiese dado lugar a una transferencia excesiva de utilidades, produciéndose así un ajuste a la baja del precio de transferencia.

Por nuestra parte estimamos que, aun reconociendo que en esta clase de operaciones caracterizadas por la ausencia de remuneración o por la existencia de una remuneración inferior a la de mercado la tesorería de las entidades vinculadas intervinientes resulta distinta de aquella que existiría habiéndose efectuado la operación entre partes independientes, no puede dejar de reconocerse que la práctica del correspondiente ajuste secundario no viene a corregir dicha situación, esto es, la citada diferencia de tesorería. Lo que se origina es, como hemos tenido oportunidad de señalar, una transacción ficticia a través de la cual se trata de explicar la referida diferencia de tesorería, disponiendo el sometimiento a gravamen de la misma.¹¹

¹¹ Tal y como tendremos ocasión de precisar nuestro legislador, ante esta situación, optó, a través de lo dispuesto en el art. 16.8 del antiguo TRLIS, por la práctica del ajuste secundario tanto en aquellos supuestos de operaciones caracterizadas por la ausencia de remuneración o con una remuneración inferior a la de mercado, como en aquellos otros casos en los que tiene lugar una remuneración excesiva.

Sólo en aquellos casos en los que la práctica de los ajustes primario y correlativo haya contribuido a eliminar el beneficio o la ventaja fiscal derivado de la realización de la operación vinculada, no habiendo sido valorada esta última originariamente mediante la aplicación del principio de plena competencia, no resultará necesaria la práctica del ajuste secundario.

¿Y qué sucedería en aquellos supuestos en los que la Administración tributaria hubiese optado por la aplicación del llamado "principio de no reconocimiento" (o *disregard* en la terminología anglosajona)? ¿Habría de practicarse en este caso el ajuste secundario? Tal y como han puesto de manifiesto CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ la respuesta habría de ser negativa, ya que la práctica del ajuste secundario requiere la de un previo ajuste primario de conformidad con el cual se disponga que la valoración de las operaciones no se ajusta el principio de plena competencia, originándose con motivo del ajuste practicado en la base imponible una diferencia entre el resultado contable y el fiscal. En cambio, siendo de aplicación el principio de no reconocimiento, es decir, en aquellos casos de no reconocimiento de una determinada operación o estructura la Administración tributaria no procedería a la adopción de un enfoque de carácter valorativo, sino de un enfoque denominado de "sustancia versus forma", previo al enfoque valorativo.¹²

De cualquier manera el concepto de "ajuste secundario" surge a la luz de la calificación fiscal que ha de otorgarse al exceso de los beneficios o rendimientos efectivamente satisfechos y obtenidos en el marco de la realización de una operación en la que intervienen precios de transferencia en relación con los beneficios o rendimientos de mercado derivados de la práctica del ajuste primario practicado por la Administración.¹³

¹² CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A., "Los ajustes secundarios en la nueva regulación de las operaciones vinculadas", ob. cit., pág. 41. En palabras de estos autores "Allí donde la Administración recaracteriza la operación sería extraño que se llevara a cabo un ajuste secundario, dado que la propia recalificación de la operación debería pivotar sobre las operaciones y flujos de tesorería realizados de manera que se estableciera la correcta tributación de los mismos".

¹³ De hecho en esta clase de operaciones, incluso

Tiene lugar así la calificación de dicha renta partiendo de la ficción de considerar que existe una operación secundaria a la que ha de imputarse dicha renta. En definitiva, se construye la ficción de la realización de una operación secundaria y se califica la renta en función de dicha ficción jurídica.

Como es lógico los efectos derivados de estas actuaciones de ficción y de calificación de la renta se originan única y exclusivamente en el ámbito fiscal, al objeto de someter a imposición a aquel sujeto que obtuvo el beneficio o la renta derivado de la práctica de los ajustes primario y correlativo.

Por otra parte, ¿Cabría la posibilidad de calificar el ajuste secundario como una cláusula destinada a hacer frente a las operaciones de simulación? ¿Persigue la aplicación del ajuste secundario (así como la del principio de plena competencia) desentrañar la verdadera operación negocial realizada, es decir, la operación disimulada? A nuestro juicio, a pesar de la redacción otorgada al antiguo art. 16.8 del TRLIS, la respuesta a la citada cuestión debía ser negativa. Y ello sin perjuicio de reconocer que, ya con anterioridad a la aplicación de la regla de valoración de mercado en el ámbito de las operaciones vinculadas, resultaba posible la aplicación de otras cláusulas antiabuso tales como las relativas, no ya solo a la propia simulación, sino también al fraude de ley o a la calificación.

Lo que perseguía la práctica del ajuste secundario no era sino garantizar la correcta atribución y determinación de las rentas a través de una separación de las esferas patrimoniales correspondientes a los distintos sujetos pasivos. Y, en este sentido, la aplicación del principio de plena competencia en el marco de las relaciones existentes entre personas o entidades vinculadas representa una norma de carácter cautelar des-

después de haberse practicado el ajuste primario y el ajuste correlativo o bilateral, se origina un exceso de renta en relación con la persona o entidad que percibió el precio de transferencia como consecuencia de la entrega de bienes efectuada o de la prestación de servicios realizada.

tinada a evitar imputaciones y determinaciones de renta entre dichos sujetos que en ningún caso reflejan su verdadera situación patrimonial o económica.

Y decimos que ello es así a pesar de la redacción otorgada al antiguo art. 16.8 del RDLeg. 4/2004 porque, al amparo de lo dispuesto por el citado precepto, el ajuste secundario resultaba configurado sobre la base de una presunción de simulación parcial que afectaba a aquella parte del precio que no concordaba con el principio de plena competencia y que quedaba integrada dentro de una norma de valoración.¹⁴

Por otra parte, la eventual falta de concreción de las consecuencias fiscales no debía constituir un impedimento para la efectiva aplicación del ajuste secundario, debiendo adoptarse como criterio interpretativo el contenido en el antiguo art. 21.bis.2 del RIS. A través de dicho precepto reglamentario, que llevaba por título “diferencias entre el valor convenido y el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas”, el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, procedió a desarrollar el contenido del art. 16.8 del TRLIS¹⁵, señalándose que, cuando la diferencia resultante lo sea a favor de la sociedad, en la parte que no se corresponda con el porcentaje de participación en ésta, dicha diferencia se considerará como renta para la entidad que reciba el flujo monetario y como liberalidad para quien lo entrega, debiendo no obstante analizarse cada caso concreto.¹⁶

14 Véase a este respecto ALONSO GONZÁLEZ, L. M., “Operaciones vinculadas, elusión y fraude fiscal”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 295, 2007, pág. 84.

15 Ha de precisarse además que el citado Real Decreto 1793/2008 procedió a clarificar la base de retención o ingreso a cuenta de aquella renta que tenga su origen en la práctica del ajuste secundario, modificándose a tal efecto los Reglamentos del IS, del IRPF y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) y señalándose que la base de retención o ingreso a cuenta, en aquellos supuestos en los que se trate de rentas sometidas a éstos, queda integrada por la diferencia entre el valor de mercado y el convenido.

16 Así, por ejemplo, en el supuesto de que la operación vinculada se realizase entre un administrador no socio y la entidad que dirigiese, cabría estimar que la diferencia derivada de la práctica del ajuste secun-

En resumen el ajuste primario (y el correlativo) posibilitan que, a través de la valoración de mercado, se lleve a cabo una correcta determinación de la renta en una concreta operación vinculada, de manera que dicha renta resulte correctamente imputada entre aquellos sujetos que toman parte en la misma. En cambio lo que persigue el ajuste secundario es adecuar la tributación a la situación patrimonial de la persona o entidad vinculada tras la realización del ajuste primario de precios de transferencia, calificándose fiscalmente el exceso producido sobre el precio de mercado percibido por una de las personas vinculadas.

Señala a este respecto ESTEVE PARDO¹⁷ que “La ventaja que integra la renta pagada en exceso sobre el principio de plena competencia, aunque es conferida a través de un negocio jurídico, no responde a la causa onerosa del contrato, sino que tiene su causa en la relación societaria (*societatis causa*) que une a ambas sociedades”. Sucede no obstante que, en la práctica, la utilización de precios de transferencia se fundamenta en la adopción de una metodología de cara a su determinación que, si bien *a priori* presenta un carácter objetivo, termina resultando de aplicación básicamente subjetiva, pudiendo llegar a reflejar los ajustes efectuados respecto de tales precios las diferencias existentes entre la Administración y los obligados tributarios en la aplicación de dicha metodología. De cualquier manera, y como bien apunta SALA GALVÁN¹⁸, “el principio de plena competencia no resulta empleado dentro de este contexto como el instrumento legal a través del cual se descubren las operaciones efectivamente realizadas *societatis causa* bajo la cobertura del precio de transferencia”.

Por otra parte conviene poner de manifiesto que la aplicación del ajuste secundario puede llegar

dario constituiría una mayor retribución por el trabajo desarrollado en la entidad.

17 ESTEVE PARDO, M^a. L., *Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribución encubierta de beneficios*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, pág. 77.

18 SALA GALVÁN, G., *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, pág. 209.

a originar el surgimiento de un nuevo gravamen sobre una renta que, previamente, ya fue objeto de imposición en el ámbito de la operación originaria con el precio de transferencia. En efecto, la práctica del ajuste secundario puede llegar a dar lugar a un nuevo acto de imposición surgido a la luz de la realización de un hecho imponible derivado de una operación ficticia obra de la ley, y que sólo adquiere justificación en tanto en cuanto se origine una renta real transferida a una entidad vinculada en el marco de una operación de este mismo carácter realizada con precios de transferencia y que con posterioridad resulta ajustada a precios de mercado.

Dada esta situación se hace necesario acometer una labor de coordinación de los ajustes primario, correlativo y secundario destinada a evitar la doble imposición que, de otro modo, surgiría para las personas vinculadas que intervienen en la operación objeto de tales ajustes. Habrán de afrontarse pues todas aquellas situaciones de doble imposición que, en su caso, pudieran llegar a originarse en el ámbito de una operación transfronteriza de esta naturaleza, acudiendo al oportuno procedimiento amistoso previsto al efecto en los Convenios de Doble Imposición.

¿Deben practicarse los ajustes secundarios de manera automática? A nuestro juicio ha de tratar de restringirse su automaticidad. Y es que no toda práctica de un ajuste primario ha de ir seguida de la realización del correspondiente ajuste secundario. Tal y como sugieren CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ¹⁹, el ajuste secundario o, más precisamente, los presupuestos básicos que fundamentan la teoría del ajuste secundario, sólo deberían aplicarse cuando, mediante la realización de un análisis sustancia *versus* forma, se llegue a la conclusión de que lo que se persigue a través de la operación vinculada es ocultar una distribución de dividendos o una aportación de capital, habiendo sido fijados los precios de manera arbitraria o interviniendo cualquier clase de manipulación en su fijación. Y no, en cambio, en aquellos otros supuestos en los que las partes han

tratado únicamente de establecer un precio de mercado de forma diligente.

Es este un planteamiento que compartimos plenamente máxime en un panorama como el actual, caracterizado por el desarrollo de relaciones intragrupo regidas desde un punto de vista tributario por el principio de plena competencia, que resulta de aplicación de cara a la valoración de las operaciones vinculadas.

Téngase presente que, en numerosas ocasiones, el ajuste primario que pueda llevar a cabo la Administración tributaria en aplicación del citado principio de plena competencia responderá, no tanto al hecho de que concurra la concesión de una determinada ventaja por parte de una sociedad al socio o, en su caso, a otra entidad vinculada fundamentada en la propia relación societaria, sino únicamente en la existencia de una discrepancia derivada de la aplicación de la metodología de los precios de transferencia²⁰. Dada esta última situación es innegable que existe buena fe por parte de los contribuyentes a la hora de proceder a la fijación de sus precios o a la valoración de sus operaciones.

Incluso no es infrecuente que en la práctica puedan llegar a producirse discrepancias entre las propias Administraciones intervinientes en la realización de la operación, relativas a la valoración efectuada por aquella de ellas que hubiese practicado el ajuste primario.

No parece además que en este conjunto de supuestos a que nos referimos pueda estimarse que concurre otra de las circunstancias que fundamentan la aplicación del mecanismo del ajuste secundario, como es la recalificación de la operación ajustándola al "fondo económico de la misma". Más bien nos hallamos ante operaciones económicas reales (ya se trate de una venta de mercancías, de una prestación de ser-

¹⁹ CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A., "Los ajustes secundarios en la nueva regulación de las operaciones vinculadas", ob. cit., pág. 43.

²⁰ Por ejemplo, no suele ser infrecuente que la Administración y los contribuyentes discrepen acerca de cuestiones tales como la selección de los comparables o sobre la aplicación de un determinado método (caso, por ejemplo, del relativo a la aplicación del rango de precios o de valores).

vicios o de cesiones de activos) realizadas efectivamente y con un contenido real en las que, no concurriendo un negocio aparente o ficticio, lo que sucede es que la Administración tributaria discrepa de la valoración que de las mismas realiza el contribuyente.

Como ya hemos indicado en relación con esta cuestión relativa a la recalificación de la operación realizada ajustándola al "fondo económico" de la misma el vigente Plan General Contable contiene una Norma de Valoración 21^a, que constituye una regla de contabilización de las operaciones atendiendo a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica, y a través de la cual se persigue superar aquellas limitaciones y condicionamientos que tradicionalmente vienen caracterizando a las diversas cláusulas antiabuso existentes en nuestro ordenamiento tributario. Un criterio similar inspiró la vigente redacción del art. 34.2 del Código de Comercio otorgada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, con la finalidad de lograr su adaptación a las Normas Internacionales de Información Financiera.

¿Cuál debía ser el objetivo de esta regulación mercantil y contable? A nuestro juicio el verdadero espíritu que había de presidir su elaboración debía ser el de que sólo cabía prescindir de la forma jurídica a efectos de la calificación contable de una determinada operación en aquellos casos en los que se produzca un total desajuste entre la forma jurídica adoptada por las partes y el "fondo económico" de la operación²¹. Así las cosas, con independencia de la interpretación económica que pueda llegar a adoptarse, lo esencial sería que se tomaran en consideración las distintas condiciones contractuales acordadas que hubiesen sido realizadas por las partes o, más precisamente, el conjunto de las distintas

condiciones jurídicas y económicas en las que se produjera la operación a efectos de su calificación contable.²²

Cabe estimar, en consecuencia, que la contabilización podría llevarse a cabo con carácter general atendiendo a la forma jurídica adoptada por las partes, a excepción de aquellos supuestos en los que el negocio jurídico que se hubiese estipulado al efecto no se correspondiera materialmente con el fondo económico configurado por el conjunto de condiciones económicas y jurídicas pactadas.²³

De este modo, tratándose de una operación económica real y efectiva en la que la forma y el fondo económico de la misma coincidiesen, habiéndose valorado la misma razonablemente a un precio de mercado y no existiendo viso alguno de simulación o de fraude, no parecía razonable estimar en todo caso que hubiera de presumirse la existencia de una operación secundaria procediéndose a recalificar el exceso de renta transferido. Y ello debido a que tanto el ajuste primario como el correlativo practicado al efecto constituyen ya medidas suficientes destinadas a corregir el eventual error de valoración en el que pudiera haber incurrido el contribuyen-

22 En este sentido ya en la propia Exposición de Motivos de la citada Ley 16/2007, a la hora de fundamentar la reforma producida en el citado art. 34.2 del Código de Comercio, se afirmó que "(...) Se exige, en última instancia, una calificación de los hechos económicos atendiendo a su fondo, tanto jurídico como propiamente económico, al margen de los instrumentos que se utilicen para su formalización". A mayor abundamiento en el punto II de la citada Exposición de Motivos de la Ley 16/2007 se alude como fuente interpretativa de la reforma contable a las Directivas Comunitarias y Reglamentos de la Unión Europea sobre las NIIF, al estimar que las mismas establecen dicha regla de contabilización teniendo en cuenta su "fondo económico" y no únicamente su forma legal.

23 Téngase presente además que, desde un punto de vista estrictamente contable, el criterio de valor de mercado / valor razonable no habrá de ser aplicado a los mismos sujetos y operaciones que la regla de las operaciones vinculadas. Quiere decirse con ello que, no siendo plenamente coincidente el ámbito subjetivo y el objetivo del criterio contable con aquél otro definido en el antiguo art. 16 del TRLIS resultaría ciertamente discutible tratar de aplicar contablemente el criterio contable del valor razonable / valor de mercado a cualquier sujeto al amparo de lo establecido en el citado precepto del antiguo RDLeg. 4/2004.

21 A este respecto nos remitimos a nuestra monografía *La Reforma Contable y su proyección en el Impuesto sobre Sociedades. Análisis práctico de las principales modificaciones normativas*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2009, págs. 23 y ss.

te. No resultaría pues oportuna la práctica de un ajuste secundario, en aras de garantizar el respeto a los principios de capacidad económica y de justicia tributaria.²⁴

Precisamente al amparo de esta última reflexión cabría plantearse hasta qué punto resulta constitucionalmente admisible la práctica de este ajuste secundario tratándose de unas operaciones que han sido efectivamente realizadas y en las que no se ha producido una manipulación artificiosa de los precios. Piénsese que se está estableciendo un gravamen sobre una capacidad económica que ya lo ha sido previamente, en atención a la práctica de los ajustes primario y correlativo. Y no parece que la prevención del fraude fiscal justifique la imposición de un nuevo gravamen.

Dentro de la OCDE también se ha abogado en diversas ocasiones por restringir el ámbito de aplicación del ajuste secundario. Se afirma, por ejemplo, en el parágrafo 4.72 de las Directrices de la citada Organización en materia de Precios de Transferencia que "(...) Es conveniente que las Administraciones tributarias, cuando los ajustes secundarios se consideren necesarios, procedan a estos de forma tal que los riesgos de doble imposición que podrían resultar se redujeran al mínimo, salvo cuando el comportamiento del contribuyente denote su intención de disfrazar los dividendos con la finalidad de evitar la retención en la fuente".²⁵

24 Véase, a este respecto, LÓPEZ ALBERTS, H., "El ajuste secundario y la contabilización de las operaciones vinculadas", *Carta Tributaria Monografías*, núm. 18, 2009, págs. 5 y ss.

25 En esta misma línea se sitúa lo dispuesto en el Parágrafo 69 del Informe de la OCDE *Transfer Pricing Corresponding Adjustments and the Mutual Agreement Procedure* de 1982, en el que se puso de manifiesto la falta de acuerdo existente entre los distintos países miembros de la OCDE respecto de la legalidad convencional de los ajustes secundarios y la forma de eliminar la doble imposición internacional susceptible de llegar a originar la práctica de estos ajustes. Ciertamente la doble imposición susceptible de llegar a derivarse de la aplicación de ajustes secundarios no aparece expresamente recogida dentro del art. 25 del Modelo de Convenio de la OCDE y, más precisamente, a los efectos del procedimiento amistoso objeto de regulación en el citado precepto. A pesar de ello en el Manual del Procedimiento Amistoso de la OCDE de 2008 sí que se reconoce que el procedimiento amisto-

¿Resultaría posible acudir a lo dispuesto en el art. 9 del Modelo de Convenio de la OCDE de cara a otorgar cobertura o, en su caso, a prohibir la práctica de estos ajustes secundarios? A nuestro juicio la respuesta a la citada cuestión ha de ser necesariamente negativa. De hecho, tal y como se señala en los Comentarios al citado art. 9 del Modelo de Convenio de 2008 y del Parágrafo 4.70 de las Directrices de la OCDE de Precios de Transferencia dicho precepto no se refiere en ningún momento a los referidos ajustes secundarios, no prohibiendo ni obligando a las Administraciones tributarias a la práctica de tales ajustes.

Dicho precepto ni otorga cobertura a la práctica de determinados ajustes ni los prohíbe, no obligando además al conjunto de los Estados a aplicar desgravación alguna como consecuencia de su práctica por otro Estado contratante. Simplemente se limita a establecer que "*los beneficios corregidos podrán ser sometidos a imposición en consecuencia*", no precisando la calificación que deba otorgarse a tal renta o la forma en la que la misma haya de ser gravada.

En determinados casos ha llegado a cuestionarse la compatibilidad de la práctica de tales ajustes secundarios con otras disposiciones del Convenio. Así, por ejemplo, la calificación como dividendos del exceso pagado por una entidad a otra sociedad perteneciente al mismo grupo con motivo de una venta de mercancías podría llegar a entrar en colisión con lo dispuesto en el art. 10. Ahora bien, en aquellos casos en los que la práctica del ajuste secundario implique una recalificación de la renta obtenida como dividendo de forma consistente con lo establecido en el citado art. 10 del Modelo de Convenio, parece lógico pensar que el otro Estado contra-

so constituye una vía adecuada para la resolución de aquellos problemas que plantean los ajustes secundarios originados como consecuencia de la práctica de ajustes derivados de la utilización de precios de transferencia, afirmándose concretamente que "*La eliminación de los problemas que plantea un ajuste secundario puede acordarse en el marco de un Manual de Procedimiento Amistoso en la medida en que se corrija un ajuste primario o se acuerde la repatriación de fondos a los efectos de un ajuste correlativo*".

tante habrá de calificar la renta obtenida como dividendo, de acuerdo con lo previsto en el precepto del CDI encargado de regular los métodos destinados a eliminar la doble imposición.²⁶

El art. 21.bis del antiguo RIS establecía por tanto una calificación específica para las rentas derivadas de operaciones vinculadas, de manera que cuando el valor convenido resultara distinto del valor normal de mercado, la diferencia resultante entre ambos valores tendría para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que correspondiera a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. Así, y en concordancia con aquello que establece el art. 13 de la LGT, la renta puesta de manifiesto por dicha diferencia de valoración se calificaría atendiendo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, con independencia de la forma o denominación que los interesados le hubieran dado. Concretamente, y únicamente en los supuestos en los que la vinculación se definiese en función de la relación socios o partícipes/entidad, la calificación de tales rentas dependería de dos factores, a saber: de quien fuese el

favorecido por la diferencia generada entre el valor de mercado y el convenido por las partes (bien el socio o partícipe o bien la entidad), y del porcentaje de participación del socio en la entidad.

Tal y como establecía el art. 21.bis del antiguo RIS, siendo la diferencia a favor del socio o partícipe, aquella parte de la diferencia que se correspondiera con el porcentaje de participación en la entidad se consideraría como una retribución de fondos propios para la entidad y como una participación en beneficios de entidades, para el socio. Y, por la parte de la diferencia que no se correspondiese con el porcentaje de participación, en la entidad se consideraría como una retribución de los fondos propios para la entidad, y como una utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el art. 25.1.d) de la Ley 35/2006, para el socio o partícipe.

Y, en segundo término, siendo la diferencia a favor de la entidad, por aquella parte de la diferencia que se correspondiese con el porcentaje de participación en la misma, tendría la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios, para la entidad, y aumento de valor de adquisición de la participación, para el socio o partícipe. Respecto de la parte de la diferencia que no se correspondiese con el porcentaje de participación en la entidad, tendría la consideración de renta para la entidad y de liberalidad para el socio o partícipe. Y tratándose de contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente, la renta se consideraría como ganancia patrimonial de acuerdo con lo dispuesto en el art. 13.1.i).4 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (TRLIRNR).

Adviértase por tanto que el legislador califica como "utilidad" el beneficio obtenido por el socio por la parte que no le corresponde con el porcentaje de participación. Ahora bien, este supuesto beneficio obtenido por el socio no tiene ninguna relación en realidad con el por-

²⁶ Véase a este respecto HELMINEN, *The Dividend Concept in International Tax Law*, Kluwer, The Hague, 1999, pág. 247, para quien el exceso satisfecho por una entidad filial a su matriz en el marco de una determinada operación vinculada (ya se trate de prestaciones de servicios, de venta de mercancías o de pago de intereses o cánones) es susceptible de calificarse y de someterse a gravamen como un dividendo del art. 10 del Modelo de Convenio, incluso dentro del marco de la Directiva Matriz-Filial, al utilizarse en esta última la expresión "distribución de beneficios", siempre y cuando así lo establezca la legislación interna del Estado de la fuente; a su juicio "Se trata de renta derivada de acciones que encaja en el artículo 10 y resulta consistente con lo previsto en los artículos 11.6 y 12.4 del Modelo de Convenio. El exceso de beneficios transferido en el marco de operaciones entre entidades hermanas puede caer igualmente en el ámbito de aplicación del artículo 10. Y el otro Estado miembro contratante debe aceptar tal calificación como dividendo y aplicar las medidas previstas en el convenio para la eliminación de la doble imposición sobre este tipo de renta". Cabe plantearse, sin embargo, hasta qué punto el Estado de residencia se encuentra obligado a aceptar dicha recalificación. En nuestra opinión no lo está, como tampoco tiene por qué admitir la práctica del ajuste primario efectuada por el otro Estado contratante. Ambas cuestiones habrán de ser tratadas en el correspondiente procedimiento arbitral que a tal efecto se desarrolle.

centaje de participación, debiendo concebirse independientemente de esta última. Porque cuando un accionista recibe un determinado importe de su filial por su condición de tal lo recibe en concepto de dividendo y por la totalidad de la renta obtenida. Tal y como disponía el propio art. 21.bis del antiguo RIS, para poder calificar la renta puesta de manifiesto había que atender a su verdadera naturaleza, de manera que podría calificarse como dividendo o como utilidad, pero no adoptar ambas calificaciones de manera simultánea. Estimamos por tanto que no resultaba congruente la doble calificación de la renta efectuada por el legislador y la interpretación realizada por la normativa sobre el porcentaje que no corresponde con la participación.

Por otra parte, y al margen de las anteriores consideraciones, cabe estimar que la calificación de las rentas efectuada de acuerdo con el porcentaje de participación que efectuaba el art. 20.bis del antiguo RIS constituía un exceso reglamentario. Téngase presente que el art. 16.8 del TRLIS tan sólo calificaba como una participación en beneficios las diferencias existentes a favor del socio, mientras que aquellas diferencias existentes a favor de la sociedad eran calificadas como aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios, en ambos casos en la proporción que corresponda al porcentaje de participación. En cambio, nada señalaba el legislador sobre la calificación de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación.

En cuanto a la doble calificación de la renta que se producía cuando la diferencia lo era a favor del socio (dividendo/utilidad), cabía estimar que impedía que resultase aplicable la normativa para eliminar la doble imposición contenida en el TRLIS a la totalidad de la diferencia, ya que la parte calificada como "utilidad" no generaba el derecho a eliminar la doble imposición por parte del socio. Esta doble imposición, además de vulnerar el espíritu del Informe de la OCDE de 1995, representaba un perjuicio infundado para el contribuyente. De hecho, tal y como se señaló en la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Preven-

ción del Fraude Fiscal, la reforma articulada a través de la citada Ley persiguió, entre otros objetivos, la adaptación de la legislación española en materia de precios de transferencia al ámbito internacional y, en particular, las Directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro Europeo sobre Precios de Transferencia. En este sentido cabe estimar que la doble imposición que origina la práctica del ajuste secundario vulnera el espíritu del Informe de la OCDE de 1995, que persigue precisamente la eliminación de la doble imposición.

Como ya sabemos, señalaba el art. 16.1.2 del TRLIS que *"La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado"*. Se afirmaba así que la tributación efectiva del Impuesto, de haberse realizado la operación a precio de mercado, vendría corregida por la práctica del ajuste primario. Se trataba de una operación efectuada por debajo del precio de mercado, de manera que la aplicación de precios de mercado supondría un mayor gasto para la entidad receptora del bien o del servicio que se prestase, originándose correlativamente un mayor ingreso para la entidad que efectúa la entrega o que presta el servicio. Pues bien, a nuestro juicio únicamente en caso de fraude fiscal habría de aplicarse automáticamente la tributación que deriva de una financiación encubierta. De hecho con carácter originario así fue previsto, siendo objeto de regulación el ajuste secundario por vez primera en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre.

Desde nuestro punto de vista cabe aludir a la existencia de una vulneración por parte del ajuste secundario del espíritu derivado del Informe de la OCDE de 1995, destinado a evitar la doble imposición. Incluso podría estimarse que nos hallamos ante la imposición de unos precios tasados contrarios a la libre economía de mercado y que no permiten operar o negociar con importes distintos a los fijados por la Administración, so-

pena de incurrir en responsabilidades tributarias que, más que defender la tributación de una determinada operación de acuerdo con la verdadera naturaleza de las rentas con la consiguiente rectificación de la base imponible, consisten en la imposición solapada de graves sanciones.

A través de la aplicación del mecanismo del ajuste secundario se adopta la ficción consistente en considerar como liberalidad para el socio, cuando la diferencia lo es a favor de la entidad, a la parte de la diferencia que no se corresponde con el porcentaje de participación. ¿No debería gravarse, sin embargo, la existencia de una manifestación real de riqueza evidenciada en el mayor ingreso derivado de una valoración superior de la entrega realizada o del servicio prestado y puesta de manifiesto mediante la práctica del ajuste primario? En nuestra opinión, así es. En cambio, carece de razón de ser tratar de lograr una tributación adicional derivada de la consideración de esa mayor valoración de la entrega efectuada o del servicio prestado como liberalidad. De manera un tanto arbitraria se está afirmando que la operación ha tenido lugar, simultáneamente, de forma gratuita y onerosa.

Ciertamente el ajuste secundario fue concebido inicialmente como una medida destinada a evitar el fraude de ley. De hecho, como se ha indicado, fue incorporado por vez primera a nuestro ordenamiento a través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre. En este sentido cabe afirmar que, aunque la finalidad perseguida pueda resultar constitucionalmente legítima (la lucha contra el fraude de ley), la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que, como sucede en el presente caso, no son expresivas de la existencia de una capacidad económica ya que, aun siendo muy amplia la voluntad del legislador existente a la hora de configurar los tributos, ésta debe en todo caso respetar los límites derivados del citado principio constitucional, que resultaría vulnerada en aquellos supuestos en los que la capacidad sometida a gravamen por el tributo fuese, no ya potencial, sino inexistente o ficticia. Y esto es precisamente lo que sucede en aquellos supuestos en los que resulta aplicable la normativa del ajuste secundario.

Ahora bien, no queremos decir con ello que la mera diferencia de valor resultante implique directamente la existencia de una actitud fraudulenta. Se trata de una diferencia de valor que, por mandato del legislador, lleva aparejada automáticamente efectos negativos sobre el patrimonio fiscal de las partes intervinientes en el negocio jurídico realizado. Pero no se trata de una circunstancia que suponga directamente la existencia de fraude fiscal, ni constituye un hecho del que pueda deducirse de manera directa la existencia de una ocultación del precio real de la operación. Sin embargo, por otra parte, tampoco creemos que se pueda descartar entre tales motivos existentes que se haya faltado a la verdad en el precio de la operación con el ánimo de defraudar. Junto a dicho motivo pueden existir otros muchos, de carácter no excepcional, ajenos al cumplimiento del deber de contribuir como, por ejemplo, la existencia de discrepancia sobre el valor del bien o derecho transmitido, la situación coyuntural del mercado, la necesidad inmediata de liquidez o el simple desconocimiento de los precios de mercado.

En todo caso, lo que es innegable es que el art. 20.bis del antiguo RIS no iba dirigido únicamente a quienes, con ánimo de defraudar, declararan un precio distinto al de mercado. A mayor automático, cabía estimar que la recalificación automática de la renta podría ser igualmente objeto de crítica.

En definitiva, el hecho de que existiese un fin constitucionalmente legítimo no implicaba que también lo fuesen los medios concretos utilizados para alcanzarlos. Tanto si se adoptan medidas de carácter tributario como si se recurre a medidas sancionadoras, habrán de respetarse en todo caso los preceptos constitucionales que resulten aplicables a cada una de estas figuras y, en especial, lo dispuesto en los arts. 31.1, 24 y 25 de la Constitución.²⁷

²⁷ Tal y como precisa FUSTER GÓMEZ, M., "¿Es constitucional el ajuste secundario del art. 21.bis del RIS? Recordando la STC 194/2000", *Tribuna Fiscal*, núm. 228, 2009, págs. 77 y ss., estas mismas consideraciones fueron efectuadas en su día por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 194/2000, de 19 de julio, por la que se declaró la inconstitucionalidad y la nulidad de la Dis-

posición Adicional 4ª de la antigua Ley de Tasas y Precios Públicos, que otorgaba un tratamiento específico a aquellas transmisiones onerosas sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) en cuyo documento público o privado se hiciese constar un precio notoriamente inferior al real de la operación. En efecto la citada Disposición de la Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos, regulaba el tratamiento fiscal de las diferencias de valor resultantes de la comprobación administrativa de las transmisiones onerosas, señalando que *"En las transmisiones onerosas por actos inter vivos de bienes y derechos que se realicen a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, cuando el valor comprobado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales exceda del consignado por las partes en el correspondiente documento en más del 20% de éste y dicho exceso sea superior a 2.000.000 de pesetas, este último, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el impuesto citado, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones efectuadas a título lucrativo"*. Se presumía así, en todo caso, respecto de la diferencia existente entre el valor declarado y el comprobado, la existencia de una conducta fraudulenta, estableciéndose la ficción de que se habían producido al mismo tiempo dos transmisiones o negocios jurídicos (una transmisión onerosa y una donación), y, en consecuencia, fijándose un doble gravamen (en el ITP y en el ISD, siendo persona física, o en el ITP y en el IS, tratándose de una persona jurídica), uno para cada supuesto negocio jurídico, y uno para cada supuesta manifestación de riqueza. Afirmó concretamente el intérprete supremo de nuestra Constitución lo siguiente: *"(...) El precepto establece la ficción de la existencia de un acto de liberalidad. En efecto, por el sólo hecho de que se haya consignado un valor en el documento que refleja la transmisión sensiblemente inferior al comprobado por la Administración, finge sin admitir prueba en contrario, que el transmitente ha donado al adquirente una cantidad equivalente al exceso comprobado y, en consecuencia, grava dicha operación como si de una transmisión a título lucrativo se tratase. Esto es, establece la ficción de que cuando en la transmisión onerosa de un bien o derecho se declara un valor inferior en cierta cantidad al valor real, se ha producido la donación de parte del bien transmitido y, además, grava esa diferencia entre el valor declarado por las partes y el comprobado por la Administración, no sólo como una transmisión a título lucrativo, sino también como transmisión a título oneroso ("sin perjuicio de la tributación que corresponda" por el ITP, dice claramente la norma recurrida); es decir, grava una misma adquisición o, más exactamente, un tramo de la misma (el equivalente al exceso comprobado) como una donación y una compraventa (...) Fingiendo a efectos tributarios que han existido simultáneamente dos transmisiones distintas, es evidente que la Disposición Adicional Cuarta de la LTPP está gravando, junto a la manifestación real de riqueza (la que se ha evidenciado con el verdadero negocio jurídico realizado: compraventa y otra transmisión a título oneroso) una riqueza inexistente, ni siquiera en potencia, vulnerando, de este modo, las exigencias que derivan del*

Cabe afirmar, por tanto, que el modo ordinario de perseguir aquellas conductas que resulten contrarias al ordenamiento es la imposición de medidas de carácter punitivo. Y, en este sentido, no parece razonable que la prohibición del fraude fiscal se efectúe mediante la amenaza del aumento del gravamen tributario. El tributo constituye una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los Entes Públicos y que, por imperativo de lo dispuesto en el art. 31.1 de la Constitución (CE), únicamente puede exigirse cuando existe capacidad económica, y en la medida o función de dicha capacidad económica.

Recapitulando, cuando se practicaba uno de los ajustes extracontables establecidos en el antiguo TRLIS y, en concreto, en su art. 16.8, el resultado podía consistir en la puesta de manifiesto de una renta fiscal, lo que igualmente podía conllevar el nacimiento de la obligación de retener o de ingresar a cuenta. En estos casos señalaba el antiguo RIS (al haber incorporado el Real Decreto 1793/2008 un apartado 7 al art. 62 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades) que la base del ajuste en la retención o ingreso a cuenta vendría determinada por la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado. Y, a diferencia de lo que preveía inicialmente el Proyecto de Reglamento, no se entró a determinar cuál era la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia del ajuste secundario²⁸; en función de ello podía decirse que en los supuestos en los que la vinculación se derivase de la condición de socio o partícipe de la entidad y la diferencia fuese a favor del socio, tendría la naturaleza de participación en

principio de capacidad económica constitucionalmente reconocido". Queda claro, en consecuencia, que para poder sancionar a un ciudadano es condición necesaria que éste pueda predecir con suficiente grado de certeza la conducta constitutiva de la infracción, vulnerando la indeterminación de la conducta infractora las exigencias derivadas de lo dispuesto en el art. 25.1 de la Constitución.

28 Disponía concretamente el art. 21 bis, 2.b) del Proyecto de Reglamento de la Ley 36/2006 que *"La parte de renta que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad y de liberalidad para el socio o partícipe"*.

beneficios; y, si fuera a favor de la entidad, la de aportación a los fondos propios.²⁹

Tenía lugar así, en nuestra opinión, el surgimiento de una clara extralimitación legal en virtud de la cual se preveía que de la práctica del ajuste secundario surgiese la obligación de retener o ingresar a cuenta, disponiéndose a tal efecto que la base de la retención o ingreso a cuenta viniese determinada por la diferencia resultante entre el valor convenido y el valor de mercado. En efecto, teniendo en cuenta el carácter de obligación tributaria de la obligación de retener, resultaba criticable que la misma hubiese sido introducida en el presente caso mediante conducto reglamentario, ya que la Ley 36/2006 no establecía expresamente el deber de practicar e ingresar retención a cuenta por el importe resultante del ajuste secundario.

La voluntad que subyacía con la introducción por el legislador de la figura del ajuste secundario no era otra que la persecución de determinadas

prácticas realizadas entre personas vinculadas que aprovechaban la relación de vinculación que les unía para minorar o, en su caso, eludir la tributación de las operaciones que realizaban, consiguiendo así un desplazamiento patrimonial mediante la fijación de precios de conveniencia en la realización de sus transacciones negociales. Se perseguía pues limitar todas aquellas conductas que determinasen la vulneración de la norma tributaria y de la obligación de contribuir en función de los hechos impositivos de nuestra imposición directa, tradicionalmente definidos por la obtención de rentas.

El ajuste secundario se convertía por tanto en una técnica antifraude más simple que el mecanismo del conflicto en la aplicación de la norma (objeto de regulación en el art. 15 de la LGT) o que el de la simulación (regulada en el art. 16 de dicha Ley). De cualquier manera el único fundamento jurídico que legitima la aplicación de los ajustes secundarios es el proporcionado por la legislación interna.

29 En relación con la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la práctica del ajuste por vinculación declaró la Audiencia Nacional en su Sentencia de 4 de octubre de 2007 que el ajuste legal en operaciones vinculadas no permite a la Administración derivar a partir de saldos pendientes entre entidades vinculadas la existencia de un préstamo, las condiciones pactadas para su devolución y las cantidades sobre las que poder calcular el interés presunto. Es la Administración, en cada caso, la que debe calificar la operación y probar sus pretensiones. Como es sabido el anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, a través de su art. 15, estableció un procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas. Con posterioridad dicho precepto se reprodujo íntegramente en la redacción inicial del art. 16 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, actual Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, indicándose que la Administración deberá motivar el acto de determinación del valor de mercado. Acerca de esta cuestión véanse, entre otros, los trabajos de GARCÍA NOVOA, C., "El ajuste secundario en las operaciones vinculadas", *Quincena Fiscal*, núm. 12, 1998, MATEU RUANO, L., "Novedades en materia de precios de transferencia: operaciones vinculadas", *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2007, GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., "Algunas reflexiones sobre la nueva regulación de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades. Particular referencia a las obligaciones formales", *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2007 y CORDERO GARCÍA, J. A., "Notas al desarrollo reglamentario de la Ley 36/2006, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal", *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2009.

A través de su contestación a Consulta de 27 de julio de 2009 analizó la DGT un supuesto en el que se producía la prestación de unos servicios profesionales socio-sociedad. Concretamente se trataba de una persona física contribuyente del IRPF que operaba de forma independiente y autónoma, colegiada en el Colegio de Agentes de la Publicidad (sin que resultase necesaria la colegiación ni titulación de ningún tipo para el ejercicio de las actividades profesionales descritas) y que prestaba servicios de intermediación en el sector de la publicidad. Dicho sujeto tenía pensado operar, a partir de 2009, ejerciendo la misma actividad en el mismo sector, a través de una sociedad. Dada esta situación se planteaba la cuestión relativa a si la retribución de la sociedad a la socia única descrita, consistente en una nómina fija mensual más un porcentaje del 30% basado en experiencias personales del pasado empresarial de la contribuyente, podía considerarse correctamente cuantificada a efectos de lo dispuesto en el art. 16 del TRLIS.

Pues bien la DGT se remitió a lo dispuesto en los arts. 16 del antiguo TRLIS y 16.6 del antiguo RIS

(encargado de regular el régimen de profesionales) y recordó que se trataba de una cuestión de hecho a la que resultaría de aplicación el ajuste secundario.

Concretamente se encargó de precisar el citado Centro Directivo que, en el supuesto de que no resultase de aplicación lo establecido en el art. 16.6 del antiguo RIS, en el escrito de consulta se concretaban diversas razones por las que se consideraba que ni para la sociedad ni para la persona física existían costes de producción de los servicios, ni gastos fijos ni previsibles, ni existían otros parámetros objetivos que permitieran acogerse de forma clara a alguno de los métodos de determinación del valor normal de mercado descritos en el art. 16.4 del antiguo TRLIS. Y es que en el citado escrito de consulta se manifestaba que la nueva sociedad creada debía facturar a los clientes por todos y los mismos servicios que, hasta la fecha, venía prestando la persona física como agente independiente y autónoma, por lo que, al margen de que los porcentajes por subcontratación en este tipo de servicios resultasen ser muy variables, la propia socia única había prestado tales servicios como agente independiente y autónoma. Ello determinaba que los porcentajes que hubiera obtenido por los mismos pudieran considerarse adecuados para la determinación del valor de mercado. No obstante, en dicha determinación se partía de circunstancias que eran cuestiones de hecho que el sujeto pasivo debía acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y cuya valoración correspondería, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

Adicionalmente, y de conformidad con lo establecido en el antiguo art. 16.8 del TRLIS, en el supuesto de que el valor convenido resultase distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendría para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. Así las cosas, y por lo que respecta al supuesto planteado, en el que la vinculación se definía en función de la re-

lación socio único-entidad, la diferencia tendría la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia resultase ser a favor del socio o partícipe, o bien, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

Mediante contestación a Consulta de 6 de agosto de 2009 analizó la DGT una operación en virtud de la cual tres sociedades (A, B y C) tenían la consideración de entidades vinculadas a los efectos del antiguo art. 16 del TRLIS, si bien ninguna de ellas participaba en el capital de las otras. Concretamente la Sociedad A se dedicaba a la instalación y explotación de boleras. La Sociedad B tenía por objeto social "máquinas recreativas y de azar, comercio menor de toda clase de máquina". Y el objeto social de la Sociedad C era el de "máquinas recreativas y de azar, comercio menor de toda clase de maquinaria y otros cafés y bares".

Habiendo financiado la Sociedad A fundamentalmente las inversiones realizadas y el desarrollo de su actividad mediante créditos concedidos por las Sociedades B y C, y hallándose dicha Sociedad A incurso en pérdidas (de hecho, se hallaba en causa de disolución, al haberse reducido su patrimonio contable a menos de la mitad del capital social, siendo los fondos propios de la entidad negativos, y planteándose la posibilidad de cese de su actividad, procediendo a su disolución y liquidación, o bien a la transmisión de la misma a un tercero) estimó la DGT que, dada la ausencia de hechos que permitiese una apreciación de la realidad de la operación prevista, tratándose de un grupo de sociedades donde la entidad dominante tiene la totalidad del capital de las dependientes, y realizándose entre éstas condonaciones de créditos, habría que concluir que a través de dicha operación la entidad dependiente donante estaría distribuyendo reservas a su dominante en especie consistente en el crédito y, a su vez, esta última entidad estaría aportando dicho crédito a los fondos propios de la otra entidad dependiente donataria, por lo que en la primera entidad dependiente no se generaría ningún gasto contable ni fiscal, al es-

tarse distribuyendo reservas a su dominante. En cambio en esta última se generaría un ingreso correspondiente a las reservas distribuidas que se integrarían en su base imponible de acuerdo con lo establecido en el antiguo art. 15 del TRLIS sin perjuicio, en su caso, de que pudiera aplicarse la deducción para evitar la doble imposición a que se refiere el antiguo art. 30 del TRLIS. Adicionalmente el valor del crédito aportado a la otra entidad dependiente incrementaría el valor de la participación detenida en esta última entidad, en la cual no se generaría ningún ingreso contable ni fiscal, al tratarse de una aportación a los fondos propios realizada por su sociedad dominante.³⁰

30 Véase, en este mismo sentido, lo declarado por la DGT en su Resolución igualmente de fecha 6 de agosto de 2009, relativa en el presente caso a la sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal, constituido por 9 sociedades dependientes, generándose en la operativa ordinaria de dicho grupo fiscal numerosos créditos/débitos cruzados entre las sociedades dependientes y las sociedades dependientes, así como entre la sociedad dominante y viceversa. Dichos créditos/débitos eran fruto de operaciones comerciales, de préstamos y de créditos fiscales derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. Al hilo de la posibilidad de que dichas sociedades del grupo efectuasen la condonación, sin contraprestación alguna, de los créditos/débitos anteriormente referidos, estimo nuevamente la DGT que, por aplicación analógica de la regla especial incluida en el apartado 2 de la Norma de Registro y Valoración 18ª del vigente PGC, la condonación de una deuda por la sociedad dependiente a la sociedad dominante habrá de registrarse por la sociedad donante directamente en los fondos propios, con cargo a una cuenta de reservas y, en su caso, de capital, en función de cuál sea el fondo económico de la operación, y atendiendo a la evolución de los fondos propios de la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición, lo que no generará ningún efecto en la base imponible del IS. Así las cosas la sociedad donataria cancelará la deuda y reconocerá un ingreso, o bien dará de baja la inversión en la sociedad dependiente, según proceda. En el supuesto de que se generase un ingreso, el mismo tendría la consideración de dividendo, de manera que sería objeto de eliminación dentro del grupo de consolidación fiscal. Si la contabilización de esta operación se realizase a través de la baja de la inversión en la sociedad dependiente, dicha baja afectaría igualmente al valor fiscal de la participación. Finalmente, en el supuesto de que la condonación de créditos se realizase por la sociedad dominante a la dependiente, el mismo tendría la consideración de aportación a los fondos propios de la entidad participada, lo que no generaría ningún efecto fiscal.

III. ANÁLISIS DE LAS DISTINTAS PERSPECTIVAS DESDE LA QUE PUEDE SER TRATADO EL AJUSTE SECUNDARIO.

En la actualidad no cabe aludir a la existencia de una uniformidad entre los diferentes Estados (incluso dentro del marco de la OCDE) en lo que se refiere a la práctica de ajustes secundarios en el marco de la normativa reguladora de los precios de transferencia.³¹

En sintonía con esta falta de uniformidad y de consenso sobre la práctica del ajuste secundario a que nos referimos se sitúa la propia OCDE, señalándose en los Comentarios al art. 9 del Modelo de Convenio (Parágrafos 8 y 9) y en el Parágrafo 4.70 de las Directrices de la OCDE en materia de Precios de Transferencia que el citado precepto, que representa la base jurídica del principio de plena competencia y de la doctrina de los precios de transferencia, no procede a regular los ajustes secundarios, no prohibiendo en consecuencia (si bien tampoco obliga) a las Administraciones tributarias a efectuar la práctica de tales ajustes, hallándose condicionada su realización por lo dispuesto en cada una de las distintas legislaciones internas.

El propio Parágrafo 4.71 de las Directrices OCDE sobre Precios de Transferencia contribuye a poner de manifiesto las especiales dificultades que se originan a la hora de aplicar la teoría de reparto oculto de dividendos en aquellos casos en los que las entidades vinculadas se encuentran integradas en un mismo grupo³². Y a pesar de que, *a priori*, dicha problemática podría evi-

31 Incluso cabe aludir a la existencia de Estados cuya normativa no contempla la realización de esta clase de ajustes. Es el caso, entre otros, de Portugal, Irlanda, Reino Unido, Brasil, India, Singapur e incluso España, con anterioridad a la reforma operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

32 En efecto, dada esta situación resulta extraordinariamente compleja la aplicación de aquella teoría en virtud de la cual se estima que la práctica del ajuste secundario produce la distribución de un dividendo teórico por una de las sociedades hasta la sociedad matriz común a través de una vía de participaciones seguida de aportaciones presuntas de fondos propios en sentido inverso hasta la otra sociedad implicada en el desarrollo de la operación a través de una cadena de participaciones.

tarse asimilando la operación secundaria a un préstamo, en la práctica no resulta en absoluto frecuente que los distintos Estados utilicen préstamos presuntos con dicha finalidad³³. Adicionalmente estima la propia OCDE que la imputación de un dividendo constructivo no proporcional a la participación podría considerarse incompatible con las disposiciones reguladoras del Derecho de Sociedades.

Ciertamente dadas estas dificultades prácticas que origina la realización de los ajustes secundarios lo más deseable sería que, en aquellos casos en los que la práctica de dichos ajustes se estime necesaria, las distintas Administraciones tributarias realicen los mismos de manera tal que los riesgos de doble imposición que puedan llegar a derivarse queden reducidos a la mínima expresión, a excepción de aquellos supuestos en los que el comportamiento del contribuyente ponga de manifiesto una intención clara e inequívoca de ocultar un determinado dividendo con la finalidad de evitar la práctica de retención en la fuente.

En otras palabras, tal y como ya hemos tenido ocasión de precisar, lo más deseable sería que el ajuste secundario se aplicase única y exclusivamente en aquellas operaciones caracterizadas por la existencia de una manifiesta finalidad elusoria. Así tuvo ocasión de precisarlo además el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su Sentencia de 13 de marzo de 2007 (As. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group*), dictada al hilo de aquellas cláusulas nacionales fundamentadas en la aplicación del principio de plena competencia.

Por otra parte dado el casuismo y la complejidad que entraña la realización de estos ajustes secundarios, así como los efectos tributarios deri-

vados de su práctica (surgimiento de situaciones de doble imposición), podría resultar conveniente su sustitución por un sistema caracterizado por la existencia de un reembolso del exceso de renta y que, desde un punto de vista estrictamente tributario, resultase neutral para las partes vinculadas. E incluso podría disponerse su aplicación únicamente en aquellos casos en los que resulte evidente la intención del contribuyente de emplear el precio de transferencia con la finalidad de hacer frente a una retención en origen sobre dividendos.

Desde nuestro punto de vista la práctica del ajuste secundario podría llegar a resultar arbitraria, dada la discrecionalidad de la que dispone la Administración tributaria a la hora de concretar la calificación de la operación como aportación encubierta de capital o como distribución oculta de dividendos o de préstamos constructivos. Téngase presente que todas estas fórmulas han sido diseñadas en relación con determinadas operaciones societarias (sociedad /socio), de manera que su aplicación a aquellas operaciones vinculadas efectuadas entre dos entidades "hermanas" con matriz común plantea importantes dificultades.³⁴

En la práctica las distintas legislaciones tributarias que prevén la realización de ajustes secundarios acuden a la adopción de las modalidades de dividendos ocultos o constructivos o de aportaciones encubiertas de capital o de préstamos.

33 Todo ello al margen de los problemas que dichos préstamos presuntos plantean en relación con los intereses imputados, así como de la problemática que la práctica del ajuste secundario origina respecto de los accionistas minoritarios, los cuales no suelen intervenir en la realización de estas operaciones vinculadas, no recibiendo en consecuencia un exceso de pagos y no pudiendo ser considerados como beneficiarios de un dividendo presunto.

34 Concretamente, realizándose la operación vinculada entre dos entidades hermanas con matriz común podría estimarse que se produce, tanto una distribución oculta de dividendos por parte de una entidad a su matriz, como una aportación encubierta de capital realizada por la matriz a la otra filial, quedando aquella, esto es, la matriz (residente en un tercer país) sometida a imposición. Ahora bien la operación vinculada ajustada podría igualmente realizarse entre la matriz con participación mayoritaria sobre la filial, asumiéndose entonces que los accionistas minoritarios de la filial recibieron dividendos constructivos y realizaron aportaciones de capital, siendo de aplicación el sistema de retenciones en la fuente sobre dichos dividendos de manera que, aunque tales accionistas minoritarios no hubiesen participado en la operación vinculada, su situación tributaria podría llegar a verse afectada.

La modalidad de dividendos constructivos o de distribuciones encubiertas de dividendos es aquella en virtud de la cual se estima que allí donde una filial realiza una operación vinculada con su matriz (caso, por ejemplo, de una venta de bienes realizada con precio inferior al de mercado o de una compra de bienes con precios superiores a los de mercado) tiene lugar una transferencia de beneficios filial-matriz, procediéndose a la práctica del ajuste primario por parte de la Administración tributaria sobre la sociedad filial y calificándose el exceso de beneficios transferido a la matriz como una distribución encubierta de beneficios susceptible de ser objeto de la práctica de una retención en la fuente.

Por su parte las denominadas "aportaciones encubiertas de capital" o "fondos propios" se originan cuando se produce un supuesto inverso al anterior, esto es, cuando la matriz realiza una operación vinculada con su filial (caso, por ejemplo, de una venta de bienes o de una prestación de servicios efectuadas ambas a precios inferiores a los normales de mercado, así como de una compra de bienes a precios superiores a los de mercado), realizando la Administración tributaria un ajuste primario positivo en la base imponible de la matriz, calificando fiscalmente dicha transferencia de beneficios como una aportación encubierta de capital de la matriz a la filial.³⁵

35 En la práctica estas distribuciones ocultas de dividendos pueden llegar a plantearse allí donde se origina una disminución del valor de los activos de una entidad causada por una relación societaria (*societatis causa*) que afecta a la base imponible de la entidad y que no se halla relacionada con una distribución de dividendos realizada de acuerdo con la legislación societaria mercantil. Esta es la situación que contempla, por ejemplo, la legislación alemana, que alude a aquellos supuestos en los que una determinada sociedad concede una ventaja o un beneficio a un accionista o a una persona relacionada con un accionista, siendo dicha ventaja conferida como consecuencia de la existencia de dicha relación, al margen de cual pueda ser el porcentaje de participación existente. No obstante, y tal y como han precisado COMBARROS VILLANUEVA, V. E., *Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas*, Tecnos, Madrid, 1988, págs. 74 y ss. y SALA GALVÁN, G., *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, págs. 197 y ss., dicha construcción ha terminado por objetivarse,

Cabe plantearse, sin embargo, hasta qué punto la aplicación de este criterio, a pesar de introducir una cierta flexibilidad en la aplicación del principio de plena competencia, origina también inseguridad jurídica a los contribuyentes, en tanto en cuanto el razonamiento lógico sobre el que se fundamenta podría resultar enfocado de forma muy diversa por la Administración tributaria y por los contribuyentes, alejándose además la normativa sobre precios de transferencia de una práctica internacional fundamentada en la utilización de datos empíricos y en el manejo de bases de datos.³⁶

De cualquier manera al amparo de este enfoque fundamentado en la existencia de distribuciones

aproximándose a la doctrina del principio de plena competencia, establecido igualmente en el ordenamiento germano por referencia a las condiciones de libre competencia en el mercado, si bien reconociendo la improcedencia de los ajustes en aquellos casos en los que las condiciones comerciales hubieran sido acordadas por un diligente hombre de negocios. Tiene lugar así un reconocimiento de la razonabilidad objetiva en la aplicación del principio de plena competencia, estimándose que la existencia de razones o de factores comerciales objetivos puede llegar a justificar la adopción de una determinada política de precios, resultando en consecuencia improcedente la práctica del ajuste. En definitiva, se estima que el mecanismo de los precios de transferencia no debe ser analizado únicamente a través de una mecánica de comparabilidad, sino atendiendo además a consideraciones de carácter comercial, empresarial, etc.

36 Téngase presente, por otra parte, que las Directrices de la OCDE en materia de Precios de Transferencia no otorgan ningún reconocimiento o validez a la aplicación de este criterio (salvo en sede de documentación), pudiendo llegar a plantearse diversos problemas dentro de un contexto transnacional, al originarse mayores posibilidades de doble imposición económica en ajustes no correlativos. Incluso podría llegar a pensarse que la aplicación de dicho criterio podría resultar contraria al principio de plena competencia en la medida en que únicamente toma en consideración la posición adoptada por una de las partes en el desarrollo de la operación cuando, como es de sobra conocido, toda negociación de mercado se configura a través del acuerdo alcanzado entre dos partes con intereses contrapuestos. En este sentido dentro de la práctica judicial alemana han llegado a practicarse ajustes consistentes en la denegación de la deducción de gastos en concepto de servicios de dirección y generales tratándose de operaciones en las que el precio de mercado pactado resultaba correcto, argumentándose que un "hombre diligente de negocios" no se habría comportado de tal forma y hubiera exigido un contrato que definiera de una manera clara e inequívoca las obligaciones de ambas partes.

disfrazadas de dividendos o de aportaciones encubiertas de capital (adoptado, entre otras, por las normativas norteamericana, alemana y austriaca), cabría estimar que tales distribuciones tienen lugar, por ejemplo, allí donde se origina una disminución del valor de los activos de una entidad como consecuencia de la existencia de una relación societaria (*societatis causa*) que incide sobre la base imponible de la entidad y que no se halla en conexión con una distribución de dividendos realizada al amparo de lo previsto en la legislación societaria mercantil.³⁷

Y ello con independencia de que igualmente pudiera estimarse (adoptándose así un criterio más objetivo y, por ende, más próximo a la doctrina del principio de plena competencia) que el beneficio en cuestión resulta concedido en atención a la anteriormente citada *societatis causa* en aquellos supuestos en los que la entidad concediese la ventaja al accionista en unas condiciones que un "comerciante diligente y ordenado" no hubiera ofrecido a una entidad o persona no vinculada.³⁸

Por otra parte se ha de precisar que la presente construcción fundamentada en las aportaciones encubiertas de capital (en virtud de la cual, como hemos indicado, el accionista transfiere un beneficio o activo a la entidad, siendo dicho beneficio o activo susceptible de quedar incluido dentro de los estados financieros y de contabilidad de la entidad) no opera de idéntico modo tratándose de operaciones transnacionales en las que una matriz residente lleva a cabo una operación vinculada con una filial sirviéndose de un precio de transferencia relativo a las mercancías, bienes, intangibles, servicios, etc., inferior al de mercado.³⁹

37 Se estaría aludiendo así a aquellas operaciones en las que una determinada sociedad concede una ventaja o un beneficio a un accionista o a una persona relacionada con un accionista, siendo dicha ventaja conferida precisamente en virtud de la existencia de dicha relación, cualquiera que resulte ser el porcentaje de participación existente.

38 Ciertamente en este último caso podría llegar a suceder que la normativa sobre dividendos disfrazados terminase solapándose con la regulación general sobre operaciones vinculadas.

39 Incluso podría llegar a suceder que simplemente no existiese contraprestación alguna.

¿Debería aplicarse en el presente caso la construcción fundamentada en la aportación oculta de capital de la matriz a la filial extranjera? Desde nuestro punto de vista la respuesta a la citada cuestión habría de ser negativa. Por el contrario parecería más lógico practicar un ajuste positivo en la base imponible de la matriz (entidad residente), quedando la correspondiente imputación de renta sometida a imposición⁴⁰. Ahora bien hemos de reconocer que se estaría otorgando un tratamiento distinto respecto del previsto para las situaciones internas donde, como ya sabemos, la práctica del ajuste conduciría a calificar la renta como una aportación de capital realizada desde la matriz a la filial. Surgen así numerosas dificultades a la hora de aplicar esta construcción fundamentada en la existencia de aportaciones encubiertas de capital o fondos propio dentro de un contexto transfronterizo, planteándose entonces la conveniencia de adoptar la regulación relativa al ajuste valorativo que establece el principio de plena competencia, aplicable subsidiariamente respecto de la relativa a las aportaciones encubiertas de capital.⁴¹

Un tercer enfoque susceptible de ser adoptado de cara a la práctica de los ajustes secundarios (distinto de los relativos a la distribución de dividendos y a las aportaciones de capital) sería el referente a la existencia de préstamos encubiertos, destinado igualmente a hacer frente a todas aquellas situaciones conflictivas que podrían llegar a plantearse cuando la transferencia de beneficios deriva de una operación vinculada realizada entre entidades que no se encuentran unidas por una relación societaria directa, esto es, no se trata de "sociedades hermanas".⁴²

40 De hecho este ha sido el criterio adoptado, entre otras, por las legislaciones austriaca y alemana.

41 Incluso, al margen de dichas dificultades, podrían llegar a plantearse serios problemas de discriminación desde el punto de vista de los Convenios de Doble Imposición y de la normativa comunitaria.

42 A este respecto conviene recordar la problemática suscitada en su día a la luz de la aplicación de la denominada "teoría de los dividendos triangulares", de conformidad con la cual se estima que toda eventual diferencia que pueda surgir entre el precio de transferencia y el valor normal de mercado en operaciones internacionales llevadas a cabo entre filiales

Dada esta situación cabría la posibilidad de tratar fiscalmente el exceso de beneficios existente como un préstamo realizado por la sociedad vinculada objeto del ajuste primario a la otra sociedad vinculada extranjera. Ahora bien, en el supuesto de que dicho préstamo devengase intereses, ¿desde qué fecha habría que computar los mismos? Téngase presente además que dichos intereses habrían de someterse a imposición en sede de la sociedad vinculada comprobada. Incluso en el supuesto de que se aceptase la adopción de dicha configuración por el Estado de residencia de la otra entidad vinculada dichos intereses podrían ser objeto de tributación en origen.⁴³

de un socio común constituye automáticamente un dividendo encubierto para el socio común y una posterior aportación encubierta de éste a la sociedad filial extranjera que efectivamente poseyese el exceso de beneficios originado por el precio de transferencia comprobado, al margen de que la razón de ser de la celebración de la operación pudiese residir en un intento de atribuir impropriamente ingresos y gastos entre las entidades vinculadas implicadas. Acerca de los requisitos necesarios para poder estimar que el socio común recibe un dividendo resultante de la operación vinculada realizada por sus dos sociedades filiales véase SALA GALVÁN, G., *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*, ob. cit., pág. 213, quien reduce dichos requisitos a dos: "La operación vinculada debe satisfacer el denominado *distribution test* en el sentido de que ha debido provocar una pérdida de control de fondos por parte de la sociedad filial transmitente que permita al socio común ejercer el control sobre los mismos, directa o indirectamente, a través de cualquier medio que no sea la propia sociedad filial que los transfiere; allí donde el socio común no ha recibido ningún beneficio directo o tangible de la operación vinculada, hecha abstracción de beneficios incidentales, no se considerará que concurre este condicionante. Y debe cumplir el *business purpose test*, de forma que la operación vinculada enjuiciada debe haber sido realizada principalmente para beneficiar al socio común y no por motivos comerciales".

43 A mayor abundamiento los problemas derivados de la adopción de este enfoque no quedarían ahí. Y ello debido a que, en tanto en cuanto se imputa fiscalmente un interés que no se satisface efectivamente, el exceso de beneficios existente continúa en poder de la entidad vinculada que los percibió como consecuencia de la realización de la operación. Lógicamente también en el presente caso resultaría aplicable el art. 10 del Modelo de Convenio, debiendo analizarse la concesión de la deducción por doble imposición económica internacional. A priori, tratándose de supuestos de distribución encubierta de dividendos cabría pensar que estos quedarían cubiertos por su ámbito de aplicación siempre que el Estado de residencia

Una cuarta vía que posibilitaría hacer frente a la práctica de ajustes secundarios sería la relativa a los denominados por la doctrina norteamericana *conforming adjustments*, esto es, instrumentos a través de los cuales se trata de explicar la circunstancia de que las posiciones de caja de las partes vinculadas no resulten coincidentes con los ajustes fiscales de precios de transferencia practicados sobre su base imponible. A través de dichos medios se faculta a los contribuyentes para recalificar los flujos de renta derivados de otra operación realizada entre ellos (caso, por ejemplo, de una distribución de dividendos) al objeto de que sus cuentas financieras resulten coincidentes con el ajuste fiscal de su base imponible motivado por la práctica de la comprobación que en su día determinó la existencia de un exceso de transferencia de beneficios por parte de una entidad a otra. Se otorga así al pago no vinculado realizado el tratamiento propio de un dividendo satisfecho por la entidad de un Estado a la entidad de otro Estado distinto, estimándose así como un pago efectuado respecto de la operación que dio lugar al ajuste de precios de transferencia.⁴⁴

de la entidad pagadera les otorgase la consideración de dividendos de acuerdo con su legislación interna. En cambio, no concurriendo tal presupuesto podría resultar de aplicación la cláusula convencional establecida en el art. 21 del Modelo de Convenio. Véase a este respecto HELMINEN, *The Dividend Concept in International Tax Law*, ob. cit., pág. 245, para quien "Existe un cierto consenso en calificar este tipo de excesos de beneficios transferido en el marco de operaciones con precios de transferencia como dividendos constructivos que caen en el ámbito del artículo 10 de los CDI, en la medida en que el Estado de residencia de la entidad pagadora los califique como dividendo con arreglo a su legislación, de suerte que el principal problema que se plantea en este contexto es el de la calificación asimétrica por el Estado de residencia del contribuyente perceptor de tal renta; tal problema únicamente puede resolverse en el marco del procedimiento amistoso de un CDI o a través del Convenio 90/436/CEE".

44 Con la finalidad de clarificar la razón de ser de la aplicación de estos *conforming adjustments* CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A., "Los ajustes secundarios en la nueva regulación de las operaciones vinculadas", ob. cit., pág. 51, ponen el siguiente ejemplo: "El Estado A determina que la entidad del Estado A ha vendido mercancías a un precio inferior al de mercado a la entidad del Estado B, de suerte que ajusta positivamente el precio en 100.000 euros. En este contexto se asume que la entidad del Estado B pagó un dividendo de 200.000 euros a la entidad del Esta-

Ciertamente se trata de una alternativa que, al igual que las anteriormente analizadas, podría llegar a plantear problemas de doble imposición, a menos que el otro Estado interviniente en la operación aceptara las implicaciones derivadas de la aplicación del presente mecanismo en el marco de un procedimiento amistoso desarrollo al amparo de un Convenio de Doble Imposición.

Para finalizar otras posibles alternativas destinadas a evitar la práctica de ajustes secundarios podrían ser la devolución del exceso de beneficios transferido a través de los precios de transferencia o aquella fórmula fundamentada en la existencia de "compensaciones", mediante la cual se persigue la realización de una operación por la que aquella entidad que cuenta con el exceso de beneficios de acuerdo con la operación vinculada objeto de la práctica del ajuste realiza otras operaciones vinculadas con la otra entidad en las que, o bien no se percibe remuneración alguna o bien dicha remuneración resulta inferior a la de mercado.

Cabe plantearse, sin embargo, hasta qué punto la adopción de estos dos últimos criterios resulta acertada. Piénsese, por ejemplo que, el referido reembolso del exceso de beneficios transferido a través de los precios de transferencia podría llegar a ser calificado como una nueva operación sujeta a gravamen en cada una de las jurisdicciones intervinientes. Y, en el supuesto de que se adoptase el mecanismo de las "compensaciones" anteriormente apuntado, podría terminar siendo necesaria la práctica de un nuevo ajuste de precios de transferencia en relación con la operación vinculada a través de la cual se persigue la realización de la compensación.

Dada esta pluralidad de enfoques existente a la

hora de tratar de hacer frente a la práctica de los ajustes secundarios, ¿cuál ha sido el criterio adoptado por la normativa de la gran mayoría de los Estados? En la práctica buena parte de los países optaron por estimar, a efectos de calificar la renta objeto del ajuste secundario, que lo que se produce es un reparto encubierto de beneficios o, en su caso, una aportación oculta de capital.⁴⁵

Se ha optado así por adoptar el enfoque relativo a la existencia de un reparto oculto de dividendos o de una aportación encubierta de capital si bien, partiendo de dichos criterios, existen determinadas normativas que condicionan la aplicación del ajuste secundario entendido como una distribución encubierta de beneficios al hecho de que se acredite la existencia de una intención de elusión fiscal por parte del contribuyente⁴⁶. Por el contrario otros países han optado por la adopción de un criterio objetivo de cara a la práctica del ajuste secundario, estimándose así que no resulta necesaria la concurrencia de una verdadera intención elusiva, bastando únicamente con la existencia de una traslación de beneficios a un sujeto a resultados de la realización de una operación vinculada no acordada en condiciones normales de mercado, no hallándose dicha traslación de beneficios sujeta a imposición. Y todo ello sin perjuicio de la existencia de Estados que, como ya se ha indicado, y en cumplimiento de la recomendación efectuada por la OCDE en sus Directrices sobre Precios de Transferencia, no disponen la aplicación de ajustes secundarios en el marco de las operaciones vinculadas.

Como ya hemos tenido ocasión de analizar, al amparo de lo dispuesto por el antiguo art. 16.8

do A en el mismo año en que se realizó la operación vinculada. En este contexto el Estado A le permitiría a la entidad del Estado A realizar un conforming adjustment tratando fiscalmente la mitad del dividendo como pago por las mercancías, en lugar de cómo dividendo. En tal caso la entidad del Estado A perdería la deducción por doble imposición respecto del dividendo recharacterizado, y también se vería privada de la posibilidad de imputarse la retención en origen que hubiera gravado tal dividendo".

45 Concretamente, tratándose de operaciones efectuadas entre entidades vinculadas que no se encuentran unidas por una relación societaria (esto es, no se trata de "sociedades hermanas") se ha optado, bien por ignorar tal circunstancia (criterio adoptado, por ejemplo, en el art. 57 del CGI francés) o bien por adoptar la denominada teoría de los repartos ocultos de dividendos triangulares (como ha sucedido en las normativas alemana y norteamericana).

46 Este ha sido el caso, por ejemplo, de las normativas francesa y holandesa.

del TRIS, tratándose de aquellas operaciones en las cuales el valor convenido fuese distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores adquiriría para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que correspondiese a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. En particular, en aquellos supuestos en los que la vinculación se definiese en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendría, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe o bien, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

La práctica del ajuste secundario resulta admisible en el marco de las Directrices de la OCDE que, sin embargo, defiende una aplicación cautelosa del mismo, en aras de evitar el surgimiento de situaciones de doble imposición. El primer ajuste ha de ser bilateral y practicarse en ambos lados de la operación, incluyendo una regla de valoración y, por tanto, de cuantificación de la obligación tributaria. En cambio el ajuste secundario constituye una regla de calificación, respondiendo a la evidencia de que, al margen de la valoración, los flujos monetarios socio-sociedad se han producido y hay que darles una calificación desde el punto de vista tributario.

A priori dentro de la perspectiva de la OCDE el ajuste secundario resulta admisible. En cambio su aplicación a las operaciones internas plantea diversas dudas. Téngase presente que se trata de una auténtica ficción tributaria de carácter normativo en virtud de la cual el legislador determina la existencia de una liberalidad y, por tanto, de una manifestación de capacidad contributiva, donde la misma no existe.⁴⁷

⁴⁷ Como ya declarase en su día el Tribunal Constitucional en su Sentencia 194/2000, de 19 de julio, dictada en relación con la declaración de inconstitucionalidad de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos "(...) Aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima -la lucha contra el fraude fiscal-, la prestación tributaria no puede hacer-

IV. BREVE REFERENCIA A LA SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 21 DE SEPTIEMBRE DE 2009.

A través de su Sentencia de 21 de septiembre de 2009 analizó la Audiencia Nacional (AN) un supuesto al que resultaba de aplicación el Convenio Hispano-Británico para evitar la Doble Imposición Internacional relativo a la compra de acciones efectuada a una sociedad vinculada residente en el Reino Unido con pago aplazado en libras esterlinas y pacto de intereses. Concretamente una entidad residente adquiriría a otra sociedad no residente, con la que se encontraba vinculada, un paquete de acciones, acordándose por ambas sociedades el aplazamiento del pago del precio pactado a un determinado tipo de interés. Los gastos financieros derivados de la realización de dicha operación fueron deducidos por la sociedad residente en su declaración del IS.

Pues bien la Inspección de los tributos consideró que el tipo de interés pactado había sido superior a aquel que podría haber obtenido en el mercado español una empresa independiente. Y, aplicando lo dispuesto en el art. 9 del Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional firmado entre el Estado español y el Reino Unido, efectuó el ajuste correspondiente en la declaración del IS, reduciendo los gastos financieros deducibles, al aplicar como tipo de interés el MIBOR incrementado en 0,25%, que era el tipo de interés que se hubiesen obtenido en caso de haberse acudido a una entidad financiera del mercado interno para la obtención de financiación. En definitiva, a juicio de la Inspección el tipo de interés pactado resultaba superior al que en el mercado español podría haber obtenido una empresa independiente, aplicando el art. 9 del Convenio y realizando un ajuste por diferencia con el interés que resulta de sumar al MIBOR un diferencial de 0,25 puntos.

se depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia".

En un primer momento el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) estimó en parte la reclamación ordenando que se practicara un nuevo ajuste, si bien sólo en la medida en la que el tipo pactado superase el tipo de mercado nacional más la prima de riesgo de cambio. En efecto, habiéndose recurrido la resolución a través de la cual se practicaba dicho ajuste el TEAC estimó parcialmente la reclamación y consideró que habría que tomar en cuenta, además, el valor del seguro de cambio, esto es, la prima derivada del efecto divisa.⁴⁸

Tal y como precisó la Audiencia, al hilo de la cuestión relativa a si la operación en cuestión fue realizada por la entidad española como consecuencia de su carácter de sociedad vinculada y en condiciones que vulnerasen el principio de libre competencia, las autoridades fiscales competentes se hallan autorizadas para efectuar los ajustes correspondientes cuando existe vinculación entre las partes, infiriéndose claramente que la operación no habría sido efectuada por empresas independientes⁴⁹. A tal efecto, se estima que no resulta necesario analizar operaciones concretas efectuadas por empresas independientes, siendo suficiente con comprobar que la operación, debido a lo gravoso de sus consecuencias para una sociedad, no habría sido realizada en el supuesto de que no concurriese la vinculación. Ahora bien la realización de ajustes por operaciones vinculadas exige que la Administración respete los términos de comparabilidad.

En palabras de la Audiencia *"Ha de analizarse si el ajuste efectuado respeta o no los 'términos de comparabilidad'. O, dicho en otros términos, si la transacción 'ideal' descrita por la Administración (que se correspondería con la que hubiera realizado cualquier empresa independiente*

en la misma situación que la actora) constituye término válido de comparación en relación con la transacción 'real' efectuada por la actora al adquirir las acciones de su sociedad vinculada (...). El uso del método comparable no exige que se analicen operaciones concretas efectuadas por empresas independientes para determinar las diferencias con la realizada por la sociedad residente, sino que exige que, a tenor de las reglas de la experiencia, y en los términos ordinarios de funcionamiento del mercado, pueda efectivamente constatarse –por los datos objetivos de que se dispone– que una determinada actividad, por lo gravoso de sus consecuencias para una sociedad vinculada a otra u otras, no hubiera sido realizada si no concurriera la mencionada vinculación".

Y, por lo que respecta al supuesto concreto analizado por la Audiencia, no se consideraron comparables el coste financiero del aplazamiento del pago en la compra de acciones con un supuesto préstamo obtenido de una entidad bancaria, de manera que el ajuste fiscal se declaró improcedente. En efecto, la transacción tomada como referencia por la Administración no podía ser término de comparación, ya que no resultan comparables un préstamo obtenido de una entidad financiera con una compra aplazada, al no haberse tenido que prestar garantía por la compra de las acciones, no haberse tenido en cuenta las comisiones y gastos y ser el tipo de interés notoriamente superior al de mercado, debiendo tenerse presente además la moneda de pago.

En efecto, la Audiencia Nacional entendió que la transacción "ideal" tomada como referencia por parte de la Administración no constituye término de comparación respecto de la efectivamente realizada por las entidades vinculadas debido, entre otras razones, a que no resultan comparables un préstamo obtenido de una entidad bancaria (que fue la operación tomada como referencia por la Administración tributaria) con una compra directa realizada con precio aplazado (que constituyó la operación efectivamente realizada por las sociedades vinculadas).

48 Téngase presente que en el concreto supuesto analizado la operación se llevó a cabo en libras esterlinas, obteniéndose en cambio la financiación en euros.

49 Previamente, y con carácter inicial, la AN constató la aplicabilidad del art. 9 del Convenio de Doble Imposición suscrito con Reino Unido e Irlanda del Norte con fecha de 21 de octubre de 1975, declarándose además la existencia de vinculación entre las sociedades intervinientes en la realización de la operación.

Concluyó así la AN que, al comparar la operación “real” realizada por las sociedades vinculadas con la operación “ideal” que habrían efectuado sociedades independientes en condiciones de libre mercado, no han de ser analizadas operaciones concretas efectuadas por sociedades independientes, sino que se ha de constatar, a tenor de las reglas de la experiencia y en los términos del funcionamiento del mercado, que la operación en cuestión, debido a lo gravoso de sus consecuencias para la sociedad, no habría sido realizada en el supuesto de que no concurriese dicha situación de vinculación. Y, en base a ello, se estimaron improcedentes los ajustes realizados por la Administración tributaria, al no considerarse válido el “término de comparabilidad” empleado por aquélla.

V. LA TRASCENDENCIA DE LA STS DE 27 DE MAYO DE 2014.

Como es sabido la Sentencia del TS de 27 de mayo de 2014 procedió a anular tres preceptos del Reglamento sancionador de operaciones vinculadas, estimando a tal efecto el recurso interpuesto por el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles contra la reforma operada en el antiguo RIS durante el año 2010, que vino a endurecer el régimen de las obligaciones de información de las operaciones vinculadas así como el de las sanciones susceptibles de imposición.

El recurso interpuesto por el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles solicitaba la declaración de nulidad de prácticamente la totalidad del Capítulo V del antiguo RIS (arts. 16 a 21) alegando su vulneración a varios principios constitucionales: igualdad, legalidad, seguridad jurídica, o a la tutela judicial efectiva, o al principio de capacidad económica. Con carácter adicional se argumentaba que varios de dichos preceptos infringían también la Ley General Tributaria (art. 13 de la Ley 58/2003, relativo a la calificación tributaria), la Ley del Impuesto sobre Sociedades y la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reguladora del Régimen de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC).

En primer lugar, impugnaron los titulares la modificación de la LIS que supuso el desplazamiento hacia los administrados del deber de fijar el valor de mercado de las operaciones vinculadas que llevasen a cabo, el cual en la legislación anterior correspondía a la Administración. Sin embargo estima a este respecto el TS que *“este deber de los administrados tiene el rango de ley desarrollada por un precepto reglamentario (...) lo que excluye desde el punto de vista formal crítica alguna (...) El cambio de criterio establecido se integra en la libertad de apreciación que al legislador le corresponde, debiendo los administrados tener que soportar los efectos que de esa apreciación legislativa se derivan”*. Con carácter adicional se descarta la existencia de ilegalidad alguna respecto de la posible onerosidad o dificultad que la norma supone para el administrado.

Asimismo fue objeto de recurso de casación la obligación de documentar las operaciones de las sociedades vinculadas, subrayándose en el mismo las diferencias existentes entre la Ley y el Reglamento del IS respecto de las normas de la OCDE y de la Unión Europea. En relación con esta cuestión recuerda el TS que, hallándose tramitando el citado recurso, fueron dictados dos Reales Decretos que modificaron los efectos perjudiciales imputados a la citada normativa, retro trayéndose además sus efectos favorables a los periodos impositivos que concluyesen a partir de febrero de 2009. Así sucedió, por ejemplo, con la cuestión relativa a la vulneración del principio de proporcionalidad y de minoración de costes en la determinación de las obligaciones de documentación.

Se argumentaba además en el recurso de casación la existencia de inseguridad jurídica en la determinación del contenido de la documentación, solicitándose a tal efecto la anulación de los arts. 19.1 a), c), d, y f) del antiguo RIS al estimarse que las expresiones generales y relevantes utilizadas eran excesivamente ambiguas. Sin embargo el Alto Tribunal desestimó dichas argumentaciones, concluyendo que *“no pueden aceptarse ninguno de los reproches formulados en tanto que los vocablos tachados son una*

concreción, determinación y adjetivación de los términos descripción e información, lo que excluye la ambigüedad que se alega".

Los preceptos anulados fueron en consecuencia los relativos al cálculo de la tributación aplicable y al derecho del contribuyente a recurrir, esto es, el último inciso del art. 21.2⁵⁰, así como el art. 21 bis 2.a) párrafo segundo⁵¹ y el art. 21 bis 2.b) párrafo segundo⁵² del RIS. Todos ellos, en opinión del TS, exceden la potestad normativa de un Reglamento, estimándose en consecuencia que existía una extralimitación del Reglamento respecto de su habilitación legal, siendo en consecuencia dichos preceptos contrarios al ordenamiento jurídico. En cambio el TS reconoció la validez del apartado tercero del citado precepto, al resultar acorde con los criterios que han de presidir la fijación de la base imponible a efectos del Impuesto de las operaciones vinculadas, gravándose la riqueza realmente obtenida por los intervinientes.

50 Como es sabido disponía este precepto, refiriéndose al proceso de comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas, que *"Si, por no existir acuerdo entre las distintas partes o entidades vinculadas se simultanearan ambas vías de revisión, se tramitará el recurso o reclamación presentado en primer lugar y se declarará inadmisibles el segundo o ulterior"*. En el presente caso la razón de ser de la anulación radicaba en el hecho de que no se ajustaba a Derecho que el antiguo RIS limitase la posibilidad de recurso.

51 Decía concretamente este precepto lo siguiente: *"La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad tendrá la consideración de retribución de los fondos propios, y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) 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"*.

52 De acuerdo con lo señalado por este último precepto reglamentario *"La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1 i).4.º. del 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"*.

Concretamente en relación con el primero de los citados preceptos estima el Alto Tribunal que su redacción supone una vulneración del derecho de defensa que propugna la Constitución, al exigir el nombramiento de un perito común y de una suerte de recurso común en los casos de reclamación de varios interesados contra la liquidación provisional practicada en relación a las operaciones vinculadas, de manera que, de no alcanzarse un acuerdo, sólo admite la tramitación de la primera reclamación, declarando inadmisibles las posteriores.

Tal y como hemos tenido ocasión de analizar el conjunto de las operaciones vinculadas han de ser valoradas a valor de mercado, es decir, al valor que hubieran acordado partes independientes. Y, siendo la operación vinculada contabilizada desconociendo el valor de mercado, procedería la práctica de un ajuste primario y de un ajuste secundario, a través de los cuales se persigue reajustar el valor convenido por las partes vinculadas al valor de mercado y hacer tributar las rentas que se hayan puesto de manifiesto.

Pues bien, de acuerdo con lo declarado por el TS a través de su Sentencia de 27 de mayo de 2014, tratándose de la práctica de un ajuste secundario, la Administración ha de probar la naturaleza de las rentas. Y, respecto al procedimiento especial para las comprobaciones de valor, se suprime la exigencia de que el recurso o reclamación sean únicos para todos los interesados.

Así, refiriéndose al alcance del antiguo art. 16.8 del TRLIS, encargado de regular dicho ajuste secundario, subrayó el TS que dicho artículo no constituía un precepto autónomo, tratándose por el contrario de una norma que servía para conformar la base imponible del Impuesto y que debía respetar el principio de que la base del gravamen de las operaciones vinculadas la constituye la renta de la operación para las personas que la realizaron, debiendo practicarse el ajuste secundario únicamente cuando existe una transferencia de renta real y cualitativamente distinta de la contablemente expresada, siendo la prueba a cargo de la Administración.

De acuerdo con lo declarado por el Alto Tribunal el citado art. 16.8 del RDLeg. 4/2004 *"No ha de entenderse como un precepto autónomo, sino como un precepto acorde con el artículo 16.1, que consiste en que la base del gravamen de las operaciones vinculadas es la renta de la operación para las personas que la realizaron. El artículo 16.8 no es una excepción a esa regla general, sino que operará cuando concurran las circunstancias que allí se contemplan"*. A tal efecto se encargó de recordar el TS que ya en su Auto de febrero de 2011 el Tribunal se negó a plantear una cuestión de inconstitucionalidad respecto de dicho precepto.

De este modo el TS procedió a "transformar" la recalificación obligatoria de operaciones recogida en el citado art. 16.8 del TRLIS en una especie de *presunción iuris tantum* (no *iuris et de iure*) que podrá operar cuando concurran las circunstancias que allí se contemplan, siempre que no se acredite por los medios admitidos en derecho que la transferencia real de rentas se ha producido de un modo diferente a como el precepto presume. Con carácter adicional la prueba sobre la existencia de transferencias de rentas en modo distinto al que se haya reflejado contablemente corresponderá a la Administración tributaria. En efecto la prueba de que los flujos económicos reflejados en la contabilidad no se corresponden con la realidad corresponderá a la Administración y no al contribuyente.

Desde nuestro punto de vista, si nos hallamos en presencia de una presunción que admite prueba en contrario, quizás hubiese sido procedente que el Alto Tribunal declarase la nulidad del conjunto de recalificaciones automáticas efectuadas en materia de ajustes, al suponer la creación de una ficción legal inadmisibles. Tal y como ha precisado ALARCÓN⁵³ *"Lo contrario supone una exégesis respetuosa con el principio de conservación de las normas, que no es propia de nuestro máximo órgano en casación, sino del Tribunal Constitucional, defensor supremo de la Constitución"*.

53 ALARCÓN, E., "Operaciones vinculadas y el jarrón chino del emperador", *Iuris & Lex*, núm. 115, 2014, pág. 17.

No cabe en consecuencia admitir la aplicación automática del ajuste secundario cuando existe un ajuste primario, así como tampoco efectuar una calificación automática sin posibilidad alguna de prueba en contrario sobre la base de aquello que establecía el art. 16.2 del TRLIS cuando, además, el propio art. 21.bis.3 del antiguo RIS reconocía de forma subsidiaria la posibilidad de practicar prueba en contrario⁵⁴.

Estimó además el Tribunal que el texto reglamentario contenía presunciones no incluidas en el antiguo RDLeg. 4/2004 que constituyen un claro exceso reglamentario, debiendo ser objeto de anulación. Y, a tal efecto, se declaró la nulidad de aquellos preceptos reglamentarios calificados como utilidad/renta o liberalidad que aplican a situaciones distintas de la relación socio-sociedad. Estos supuestos son los que

54 Tal y como disponía el citado precepto del antiguo texto reglamentario *"La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferencia a las contempladas en el citado apartado 2"*. Refiriéndose al alcance del citado precepto reglamentario señala SALA GALVÁN, G., "Puntos críticos actuales de los precios de transferencia internacionales", *Tribuna Fiscal*, núm. 275, 2014 (consultado en www.laleydigital.com) que *"La calificación del ajuste secundario puede ser otra, si se alega otra causa que no sea la vinculación socio/sociedad. De esta forma, el RIS ofrece libertad de calificación, según su verdadera naturaleza jurídica y económica, para esa atribución patrimonial producida por el precio de transferencia 'not at arm's length', cuando la relación de vinculación que une a las partes de la operación no sea la de socio/sociedad sino la de sociedades hermanas, nieta/abuela o miembros del mismo grupo. Pienso que la dicción reglamentaria está abriendo la puerta a la aceptación del criterio de los dividendos triangulares o al criterio del préstamo o a cualquier otra calificación. Y con ello, los ajustes secundarios en España siguen siendo automáticos y objetivos, en coherencia con el tipo de razonabilidad (objetiva) del principio arm's length al que se adscribe el Estado español"*. Por su parte CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., "Los ajustes secundarios en la nueva regulación de las operaciones vinculadas", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 316, 2009 (consultado en www.ceflegal.com) han defendido que la calificación del ajuste secundario pueda resultar distinta alegándose cualquier otra argumentación distinta a la vinculación, permitiendo así el art. 21 bis.3 del antiguo RIS la posibilidad de inhibir el ajuste secundario cuando la ventaja patrimonial atribuida de una parte a otra de la operación vinculada no tenga su causa en la especial relación de vinculación existente.

con mayor intensidad han derivado en situaciones, no ya solo de clara doble imposición, sino también de gravamen de rentas inexistentes. En definitiva, a juicio del TS el texto reglamentario añadía unas presunciones no contenidas en la ley para los supuestos en que la diferencia no se corresponde con la participación en la entidad, lo que obligaba a su anulación.

Tal y como recordó el TS en la presente Sentencia de 27 de mayo de 2014 el art. 21 del antiguo RIS contempla la aplicación de una especie de "recurso común" tanto para los casos de reclamación de varios interesados como de nombramiento de perito de manera que, no alcanzándose un acuerdo de recurso y nombramiento común habría de tramitarse la primera reclamación de las presentadas inadmitiéndose las restantes, lo que para el recurrente constituiría un atentado al derecho de defensa. De acuerdo con lo manifestado por el citado Tribunal "(...) En nuestro Auto de 8 de febrero de 2011 entendimos que no se producía infracción del derecho de defensa con relevancia constitucional por el hecho de exigir el nombramiento de un 'perito común' y de un 'recurso común' a todos los interesados por la elemental consideración de que tales decisiones se adoptan en el procedimiento administrativo, que, por otra parte, se inserta en el procedimiento general de inspección. Con independencia de ello y con respecto al proyecto reglamentario que preveía en este punto el archivo de las actuaciones y no tener por presentados los correspondientes recursos, el Consejo de Estado concluyó que: En todo caso, parece claro que no puede el reglamento proyectado limitar la posibilidad de recurso en vía administrativa de la liquidación provisional, facultad consagrada como tal en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con carácter general (artículo 213.1: posibilidad de revisión de 'los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias') y como objeto de Recurso de Reposición (artículo 222.1) y de reclamación económico administrativa (artículos 226 y 227.2 a), precepto este último que señala de forma expresa como 'reclamables' 'las liquidaciones provisionales y definitivas'. Por ello, deberían eliminarse

en el artículo 21, apartado 2, párrafo segundo y apartado 3, párrafo tercero, las referencias al archivo de las actuaciones y a la consecuencia de no tener por presentados los correspondientes recursos en el caso de que no se unifique la vía procedimental escogida por las entidades afectadas. Si esto era así cuando se 'declaraba el archivo' y 'no tener por presentados los recursos', lo mismo ha de decidirse si la regulación reglamentaria prevé la inadmisión, resolución que hay que entender equivalente a la rechazada por la Consejo de Estado. La vulneración legal se encuentra en los textos legales citados en el informe del Consejo de Estado y no en el derecho de defensa".

Por otra parte los preceptos cuestionados establecían el régimen sancionador que, con el fin de luchar contra el fraude fiscal, fue introducido en su día para evitar que las empresas pacten los precios de sus operaciones fuera de mercado y rebajen la tributación. La norma exige la aportación de documentación bajo amenaza de sanciones tanto para multinacionales como para pymes. Y, a pesar de que la STC 145/2013, de 11 de julio, avaló la constitucionalidad del régimen sancionador al entender que no se vulneraban los principios de legalidad sancionadora y de proporcionalidad (desestimando así el intérprete supremo de nuestra Constitución la cuestión planteada por el Supremo contra los apartados 2 y 10 del art. 16 del antiguo RDLeg. 4/2004) a través de la presente Sentencia el TS se pronuncia en contra de la legalidad del texto reglamentario.

En todo caso asumió el TS a través de la presente Sentencia la adopción de una interpretación del ajuste secundario fundamentada en la voluntad de las partes intervinientes en la operación y de carácter no automático, en sintonía con las recomendaciones efectuadas en el seno del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, al valorar el efecto que la recalificación de la renta tiene desde la perspectiva de la doble imposición. Este mismo criterio relativo a la limitación a los excesos de la aplicación automatista del ajuste secundario se halla igualmente presente en la regulación contenida en el vigente Proyecto de

Ley del Impuesto sobre Sociedades. Tal y como han puesto de manifiesto TRAPE y DÍAZ-FAES⁵⁵ dicho texto *"siguiendo el modelo de otras normativas, permite eliminar el posible impacto del ajuste secundario si las partes voluntariamente ajustan las rentas obtenidas a la valoración de mercado"*.

En suma, para el TS el art. 21.bis.2 del antiguo RIS, en su redacción otorgada por el Real Decreto 1777/2004, añadía unas presunciones no contenidas en la Ley para aquellos supuestos en los que la diferencia no se corresponde con la participación en la entidad, al disponer que dicha diferencia tendría la consideración de dividendo, siendo a favor del socio, y de liberalidad (o de ganancia de capital tratándose de no residentes) si lo fuese a favor de la sociedad. Así sucedía con el párrafo segundo de la letra a) del citado precepto, relativo al tratamiento de las diferencias entre el valor convenido y el valor normal de mercado⁵⁶, las cuales no se correspondían con el porcentaje de participación en la entidad de las operaciones vinculadas en los supuestos en los que la vinculación se definiese en función de la relación socios o partícipes-entidad así como cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe. En efecto el texto reglamentario añadía unas presunciones no contenidas en la ley para aquellos supuestos en los que la diferencia no se correspondiese con la participación en la entidad, y ello le conduce a decretar su anulación. Y, si bien se reconoce que tanto de lo señalado en la Ley como en el Reglamento las previsiones que en ambos textos se establecen quedan supeditadas a que se grave la renta efectivamente derivada de la operación (lo cual priva de virtualidad, en gran medida, la previsión combatida) dicha previsión carecía de cobertura en la Ley, motivo por el cual debía ser anulada.

55 TRAPE, M. y DÍAZ-FAES, J., "Límite al ajuste secundario en operaciones vinculadas", *Diario Cinco Días*, www.cinco dias.com, consultada el 30 de julio de 2014.

56 Lo mismo sucedía, además, con el art. 21 bis.2.b) párrafo segundo del citado texto legal, relativo al tratamiento de las mismas diferencias cuando éstas fuesen a favor de la entidad.

VI. LA PRÁCTICA DEL AJUSTE SECUNDARIO EN LA NUEVA LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE.

A pesar de que inicialmente el Anteproyecto de Ley eliminaba la práctica del ajuste secundario finalmente la redacción del Proyecto de Ley (así como la de la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades) recuperó dicho concepto, aludiéndose a la recalificación de los excesos sobre el valor de mercado en las relaciones económicas que se formalicen entre socio y sociedad. Dicha recuperación parece efectuarse además como una presunción *iuris et de iure*, esto es, como una *factio iuris*, en contra del criterio adoptado por el TS mediante Sentencia de 27 de mayo de 2014.

De conformidad con lo dispuesto por el art. 18 de la nueva Ley en su apartado Diez la Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuar, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al IRPF o al IRNR, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga, quedando vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas⁵⁷.

La corrección practicada no determinará la tributación por el IS ni, en su caso, por el IRPF o por

57 A este respecto se ha de recordar que las Directrices de la OCDE de Precios de Transferencia aludían a la "repatriación" en los Apartados 4.72 y siguientes como una opción, prevista en algunos países que practican ajustes secundarios, que se ofrece al contribuyente al que se le ha practicado un ajuste primario, destinada a evitar el ajuste secundario. A través de dichas Directrices se describían algunas formas de llevar a cabo la repatriación (constitución de una cuenta por cobrar o bien mediante el pago adicional o reembolso directo). Igualmente el Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE (Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, de 4 de junio de 2014, relativa a las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia entre julio de 2012 y enero de 2014. Anexo I: Informe del FCPT sobre los Ajustes secundarios) prevé y recomienda la repatriación como alternativa al ajuste secundario.

el IRNR de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. De cara a efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

Ahora bien, tal y como precisa a continuación el apartado Once del citado precepto tratándose de aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.⁵⁸

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento. En primer término, si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio. Y la parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el art. 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF.

⁵⁸ Ciertamente se ha de precisar que la nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades sustituye el antiguo término "valor normal de mercado" por el de "valor de mercado". Ahora bien tal y como ha precisado LAGOS RODRÍGUEZ, G., "La fiscalidad de las operaciones vinculadas en el nuevo Impuesto de Sociedades", *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2015 (consultado en www.aranzadigital.es) de ello no se desprende la introducción de ninguna variación conceptual, ya que el legislador del Impuesto continúa tomando el principio de plena competencia (*arm's length principle*) como la regla esencial en materia de precios de transferencia. Por tanto la referencia para estas operaciones será el precio que sería acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes y en operaciones similares.

En segundo término, siendo la diferencia existente a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. Y la parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe.

Por otra parte, tratándose de contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el art. 13.1.i).4º del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del citado Impuesto.

En todo caso este régimen no resultará de aplicación si se procediese a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan, no determinando dicha restitución la existencia de renta en las partes afectadas.

Adviértase por tanto que lo que se ha producido al amparo de la nueva regulación aprobada es el establecimiento del tratamiento que tendrá la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado, y en particular en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes de la entidad. En este sentido se señala en el punto 11 del art. 18 de la Ley lo que anteriormente estaba integrado en el art. 21 bis del antiguo RIS y que fue declarado nulo por la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014⁵⁹.

⁵⁹ Recuérdesse que la citada Sentencia del TS declaró que las presunciones contenidas en el antiguo art. 16.8 del TRLIS (actual art. 18.11 de la Ley 27/2014) resultaban aplicables siempre que se verificase una transferencia de rentas cualitativamente distinta de la contablemente expresada y concudiesen las circunstancias previstas en el apartado segundo del citado art. 16.8, teniendo en todo caso dichas presunciones la naturaleza de *iuris tantum*, tanto por aplicación del principio general que preside todo el texto legal (gravar las rentas derivadas de la operación para las personas que las realizaron) como por la propia naturaleza de las cosas.

Como ya hemos tenido ocasión de analizar en el antiguo art. 17 del TRLIS se calificaban las rentas generadas en los casos de vinculación socio/partícipe con la entidad como participación en los beneficios de la entidad (si la diferencia entre valor declarado y de mercado lo fuese a favor del socio o partícipe) o aportación a los fondos propios de la entidad (si fuera a favor de la misma) en proporción a su participación. Pues bien el vigente art. 18 de la Ley 27/2014 regula también el resto de supuestos que no corresponden a la participación proporcional en los beneficios de la entidad.

De esta manera, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes de la entidad, en resumen se incorpora a la Ley lo siguiente.

En primer lugar, cuando la diferencia fuera a favor del socio o partícipe, tendrá la calificación que se detalla en el siguiente cuadro para cada una de las partes:

	Calificación para el socio	Calificación para la sociedad
Por la parte que corresponda con la participación en la entidad.	Participación en beneficios.	Retribución de fondos propios.
Por la parte que no corresponda con la participación en la entidad.	Utilidad percibida por la condición de socio.	

Y en aquellos otros supuestos en los que la diferencia lo fuera a favor de la sociedad, tendrá la siguiente calificación para cada una de las partes:

	Calificación para el socio	Calificación para la sociedad
Por la parte que corresponda con la participación en la entidad.	Aportación de socio.	Aumento del valor de la participación.
Por la parte que no corresponda con la participación en la entidad.	Renta.	Liberalidad.

Ahora bien lo anterior no será de aplicación cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establez-

can. La restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas. Esta nueva regulación se remite no obstante a un ulterior desarrollo reglamentario, clarificándose además que dicha restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

Por lo que respecta al tratamiento fiscal otorgado por la naturaleza de las rentas que se generan como consecuencia de la diferente valoración convenida por las partes y el valor de mercado en una operación, y a resultados de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014, se incorpora en la LIS una remisión que con anterioridad se encontraba regulada en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. En concreto, se incorpora el tratamiento de las diferencias valorativas en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, sin que haya ninguna modificación en cuanto a la calificación de tales rentas ya existente en la norma anterior, existiendo la posibilidad de que no se practique este ajuste cuando se proceda a la restitución patrimonial de la diferencia valorativa.

En suma, la restitución patrimonial se configura como una alternativa ofrecida al contribuyente para evitar el ajuste secundario, siendo objeto de regulación de manera automática y objetiva. Con carácter general la restitución no determinará la existencia de renta en las partes vinculadas. Ello evita el surgimiento de toda equiparación de la restitución a la devolución de un préstamo presunto, ya que en dicho supuesto la aplicación del principio de plena competencia determinaría la necesidad de imputar un interés de mercado sobre dicho préstamo así como la obligación de retener, en su caso, sobre el mismo, originándose en consecuencia los mismos inconvenientes que podría llegar a plantear el ajuste secundario cuando la diferencia de valor se calificara de préstamo presunto⁶⁰.

⁶⁰ Véase en este sentido REGUERA BLANCO, M., "El ajuste secundario en el Derecho Positivo Español: especial referencia a la nueva LIS", *Carta Tributaria Opinión*, 2015 (consultado en www.laleydigital.com). Por su parte LAGOS RODRÍGUEZ, G., "La fiscalidad de las operaciones vinculadas en el nuevo Impuesto de Sociedades", ob. cit. (consultado en www.aranzadidigital.com).

La aprobación de la Ley 27/2014 determinó la incorporación al citado texto legal de lo anteriormente previsto en el art. 21 bis, apartado segundo del antiguo RIS, relativo al tratamiento de las diferencias valorativas en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad. Y ello, como se ha señalado, a resultas de lo declarado por el TS en su Sentencia de 27 de mayo de 2014, a través de la cual se dispuso la anulación del citado precepto del RIS por entender que se trataba de una extralimitación reglamentaria. Se elevó así a rango de ley la presunción relativa a la calificación de la renta en la parte de la diferencia de valor que no se correspondiese con el porcentaje de participación de la entidad, superándose por tanto el defecto de exceso reglamentario de que adolecía la anterior normativa en relación a este supuesto⁶¹.

En cambio no fue objeto de inclusión un precepto similar al contenido en el art. 21.bis.3 del antiguo RIS⁶², que atribuía carácter de presunción

[tal.es](#)) refiriéndose al alcance de la nueva regulación, opina que ésta supone “asumir la valoración de las operaciones vinculadas recogida en las Directrices de la OCDE, bajo la premisa de que la consideración de los precios de transferencia no debería confundirse con la consideración de los problemas del fraude o de la elusión fiscal, aun cuando las políticas de precios de transferencia puedan ser utilizadas para dichos fines”.

61 Opinan a este respecto MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., “El nuevo régimen tributario de las operaciones vinculadas. Al hilo de los razonamientos jurídicos de la Sentencia del Tribunal Supremo, de 27 de mayo de 2014”, *Carta Tributaria Opinión*, 2015 (consultado en www.laleydigital.com) que “Parece que la Ley del Impuesto sobre Sociedades respeta el criterio del Tribunal Supremo sobre el carácter de presunción *iuris tantum* (prueba en contrario) de la legislación anterior, al establecer que esas posibles correcciones de valor se efectuaran ‘con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas’. Y siempre con un límite máximo: la renta efectiva derivada de la operación para el conjunto de personas o entidades participantes”.

62 El citado precepto reglamentario estaba aludiendo a aquellas situaciones en las que el ajuste secundario no sería procedente al acreditarse que tal diferencia se debía a razones de buena fe o bien la concurrencia de la diligencia debida para la fijación de un precio que, finalmente, no se considera coincidente con el de mercado.

iuris tantum a las presunciones legales de calificación fiscal de la renta, al prever la posibilidad de que el sujeto pasivo pudiera acreditar que la causa de la diferencia es distinta a las previstas legalmente. En efecto, destaca en la vigente regulación la omisión del citado apartado tercero del art. 21 bis del RIS, que disponía que “La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2”.

En todo caso el art. 18.12 de la LIS persigue incorporar al vigente texto legal los criterios del Tribunal Supremo sobre el ajuste secundario con la finalidad de dotar de legalidad al Reglamento por su carácter de desarrollo de la Ley y su ausencia de independiente.

Por otra parte la nueva regulación aprobada ha supuesto la introducción de la restitución patrimonial como alternativa al ajuste secundario. En efecto, como novedad se incorpora la posibilidad de que no se aplique este ajuste secundario cuando se proceda a la restitución patrimonial de las diferencias que se pongan de manifiesto como consecuencia de la incorrecta valoración a mercado de una determinada operación vinculada, remitiéndose a estos efectos a un ulterior desarrollo reglamentario, y precisándose que esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

A tal efecto el vigente Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, regula en el Capítulo VI de su Título I la opción de evitar el ajuste secundario a través de la restitución patrimonial. De conformidad con lo establecido por el art. 20 del citado texto reglamentario, encargado de regular la “restitución patrimonial derivada de las diferencias entre el valor convenido y el valor de mercado de las operaciones vinculadas”, tratándose de aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vincula-

das el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia, de acuerdo con lo establecido en el art. 18.11 de la Ley del Impuesto⁶³. Sin embargo no será de aplicación lo anteriormente indicado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas. Para ello, el contribuyente deberá justificar dicha restitución antes de que se dicte la liquidación que incluya la aplicación de lo indicado con anterioridad.

Adviértase por tanto que, si bien fue objeto de delegación en el Reglamento del Impuesto la regulación del procedimiento para llevar a cabo la restitución, el art. 20 del nuevo RIS se limita a señalar que el contribuyente deberá justificar dicha restitución antes de que se dicte la liquidación correspondiente. Nada se dispone sin embargo acerca de la forma en la que debe, o puede, realizarse la restitución, así como tampoco acerca de las garantías que puedan obtener tanto el obligado tributario como la Administración tributaria. De cualquier manera no se excluye la opción de la restitución patrimonial en caso de comisión por el contribuyente de alguna de las infracciones tipificadas en la Ley en materia de operaciones vinculadas, lo que resulta ciertamente discutible.

Recapitulando, tras la reforma introducida por la Ley 27/2014 cuando el desplazamiento patrimonial producido como consecuencia de una incorrecta valoración de las operaciones vinculadas sea objeto de restitución entre las partes el ajuste secundario no será objeto de aplicación, no suponiendo renta alguna para los sujetos intervinientes. Por su parte el art. 20.2 del Real De-

creto 634/2015, a la hora de concretar el límite temporal máximo en el que dicha restitución patrimonial puede anular el efecto del ajuste secundario, establece que *"No se aplicará lo dispuesto en el apartado anterior cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas. Para ello, el contribuyente deberá justificar dicha restitución antes de que se dicte la liquidación que incluya la aplicación de lo señalado en el apartado anterior"*

Mientras que al amparo de la normativa anterior el ajuste bilateral sólo podía realizarse por la Administración con la normativa vigente se permite que sea el contribuyente afectado el que tome la iniciativa para que se proceda a dicha regularización, pudiendo incluirse la misma en una autoliquidación o ser consecuencia de una liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza, y siempre y cuando hubiese adquirido firmeza la liquidación que incluya el ajuste primario.

La fecha límite en la que podrá tener lugar la restitución patrimonial será aquella en la que se dicte la liquidación que incluya los efectos derivados de la aplicación del ajuste secundario⁶⁴. Durante la tramitación del procedimiento de comprobación que eventualmente realice la inspección podrá plantearse por el obligado tributario si se efectúa o no dicha restitución patrimonial, al objeto de evitar los efectos tributarios de derivados de la práctica del ajuste secundario.

⁶³ Previamente el art. 17 del RIS se encarga de determinar los criterios a seguir para realizar el análisis de comparabilidad y fijar el valor de mercado, recordando además la trascendencia que adquiere a este respecto el principio de prevalencia del fondo sobre la forma y el de validación de las operaciones conforme a la conducta de las partes. Véase a este respecto MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., "El nuevo régimen tributario de las operaciones vinculadas. Al hilo de los razonamientos jurídicos de la Sentencia del Tribunal Supremo, de 27 de mayo de 2014", ob. cit., (consultado en www.laleydigital.com).

⁶⁴ Véase en este sentido SENDÍN FUENTES, J. L., "Operaciones vinculadas: modificaciones introducidas por la Ley 27/2014 y el Real Decreto 634/2015", *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2015 (consultado en www.aranzadigital.es).



DOCUMENTOS DE INTERÉS

ESTUDIO ECONOMÍA SUMERGIDA Y FRAUDE FISCAL EN LA C.A. DE EUSKADI

1. Contenido del estudio

Este trabajo aborda una tarea difícil y compleja. Estimar el tamaño del fraude fiscal en la CA de Euskadi en el período 1990–2014. Para ello es necesario que se satisfagan requisitos exigentes relativos a la información disponible porque, como se verá a lo largo de este Informe, acercarse a conocer lo que los agentes económicos no desean que se conozca es una tarea ardua. Es, por usar un símil sencillo, como acercarse a una gruta de gran dimensión y profundidad con una linterna que, aunque de última generación, no tiene la suficiente potencia, no arroja suficiente luz sobre todo el paraje que se desea reconocer y analizar.

El sistema fiscal de las economías modernas está justificado por la necesidad de recaudar dinero para el funcionamiento del sector público como proveedor de servicios públicos (sanidad, educación, infraestructuras, pensiones, desempleo, atención a los menos favorecidos...) y, al fin y a la postre, para que el sistema fiscal pueda desempeñar un objetivo básico: el logro de un reparto más equitativo de la renta sabiendo, como sabemos, que el funcionamiento de los mercados puede, si se cumplen todas las condiciones previas, garantizar resultados eficientes pero, desde luego, nunca un nivel de equidad acorde con el contrato social que firmamos, explícita o implícitamente en las sociedades avanzadas.

Para que el sector público, en sus distintos niveles de gobierno, pueda ejercer su función necesita ingresos fiscales; sin ellos no pueden realizar su labor. Pero a su vez, los ingresos fiscales necesitan que todas las actividades económicas que efectuamos los ciudadanos, como trabajadores, como empresarios, como ahorradores, así como las actividades que realizan las empresas y el gasto que llevamos a cabo a través del consumo y la inversión, estén gravados. A nadie se le escapa que la recaudación impositiva puede ser inferior a la necesaria para la provisión de bienes y servicios públicos por muchas razones:

- i) Porque el sistema fiscal está mal diseñado y genera efectos perversos como pueden ser los incentivos a no ahorrar, a no invertir, a no trabajar o a defraudar.
- ii) Porque el sistema fiscal de una determinada área geográfica no esté en consonancia con las áreas geográficas cercanas y se produzca la deslocalización de empresas y de actividades productivas.
- iii) Por la existencia de una economía sumergida que genera fraude fiscal.

En este trabajo nos ha correspondido intentar contestar a la pregunta de si la recaudación impositiva es inferior a la que debería ser como consecuencia de la existencia de fraude fiscal, así como la cuantificación del mismo en caso de que la respuesta, como todos aventurábamos, fuera afirmativa.

La responsabilidad del sector público en la tarea del diseño del sistema fiscal operante en cada zona geográfica es innegable. El diseño tiene que ser inmejorable y además tiene que ser revisado periódicamente porque la historia económica nos dice que la realidad económica va cambiando, sobre todo en años recientes, de forma muy rápida lo que obliga a que el sector público tenga que estar siempre alerta y dispuesto a modificar leyes, reglamentaciones, e instituciones de acuerdo con las necesidades que vayan surgiendo.

Pero, evidentemente, también hay una responsabilidad ciudadana que no puede ser obviada. Las sociedades modernas precisan de una cultura de honestidad individual y colectiva en la que el fraude y el engaño estén mal vistos y considerados, una sociedad que exija que no existan paraísos fiscales y donde el sector público se vea como un aliado en este empeño y donde el grado de confianza en las instituciones sea el máximo posible.

De ahí que cuando los autores de este Informe nos enteramos de que el Gobierno Vasco quería impulsar un trabajo sobre el Fraude Fiscal en la CA de Euskadi lo cierto es que no lo dudamos. Coincidimos en que, a pesar de las dificultades y a pesar de que la complejidad del trabajo que íbamos a abordar suponía mucha tensión y responsabilidad, era imprescindible hacerlo y hacerlo de la forma mejor posible.

Pensamos que nuestras formaciones respectivas eran complementarias a la hora de abordar esta tarea. Finanzas Públicas, Econometría y Estadística y Teoría Económica constituían una combinación que podía asumir el reto con la garantía necesaria para poder hacerle frente.

El resultado del esfuerzo, de la colaboración entre la Universidad, el Gobierno Vasco, el Eustat y las tres Diputaciones Forales es lo que se presenta en este Informe que ha sido redactado por los tres autores de trabajo. También queremos agradecer la colaboración de la Inspección de Trabajo dependiente del Ministerio de Empleo y Seguridad Social.

El período de análisis para el que hemos tenido la información necesaria es el que cubre los años 2000–2014, un período muy especial porque en el mismo la CA de Euskadi, lo mismo que España, ha experimentado dos recesiones: la del tercer trimestre de 2008 (la primera después de quince años de crecimiento continuado) y el segundo trimestre de 2011.

Ha sido una época dura que, sin duda, ha dejado cicatrices y, en términos de estimación de Economía sumergida y de Fraude fiscal, una época complicada, complicación que hemos intentado tener en mente a lo largo de nuestro análisis.

El trabajo que presentamos está estructurado en seis Capítulos y cinco Apéndices. Hemos procurado ser concisos en las explicaciones para que el Informe pueda mantener el interés sin cansar al lector interesado y nos hemos esforzado, en todo momento, por ofrecer los resultados que más se acercan, a nuestro juicio, a la realidad de lo que acontece con el fraude fiscal en la CA de Euskadi. Como podrá comprobarse leyendo el Informe este trabajo no puede tomarse como “una verdad revelada”, como algo que afirmamos que es estrictamente cierto. A nuestro entender, en este tipo de análisis la verdad es muy escurridiza y exige una aproximación muy cuidadosa, estudiada y trabajada; en dos palabras, lo que hemos pretendido es hacer el máximo esfuerzo de acercamiento a la realidad siendo conscientes de que es imposible captar toda la realidad.

Este no es tema baladí. Como hemos mencionado al principio de esta Introducción, durante una gran parte del tiempo que hemos dedicado a este trabajo hemos sentido que las herramientas disponibles para abordarlo son de menor potencia que las que nos hubiera gustado y hemos percibido que los datos no eran suficientes y que sería preciso hacer un estudio continuado de la evolución del fraude para llegar a dominar sus causas y la forma mejor de combatirlo.

Nos hubiera encantado disponer de métodos de estimación potentes, de datos de realidades

complejas, que fueran, además de veraces, suficientes, de teorías bien contrastadas, etc. Pero esta área del conocimiento todavía tiene mucho recorrido. No ha llegado, a nuestro entender, a su madurez.

Aún así creemos que los resultados que se presentan son merecedores de confianza y que, con ellos, se podrá ejercer mejor la función de diseñar las medidas necesarias y un sistema de inspección que permita reducir, todavía más, el tamaño del fraude.

El trabajo está estructurado como sigue:

Después de esta Introducción, el Capítulo II se dedica a describir y explicar los Métodos que existen para estimar el fraude, tanto los Métodos econométricos como el Método de la Contabilidad nacional. Se dedica una Sección (II-3) a la delimitación de la economía sumergida estimada y a repasar cuales son los resultados obtenidos en trabajos sobre el fraude anteriores a este Informe.

El Capítulo III aborda una cuestión importante como es la de analizar la forma en que se puede pasar de una estimación cuantitativa de la Economía No Observada (ENO) al fraude fiscal.

El Capítulo IV recoge tanto la explicación detallada de los Métodos Monetario, de la Energía y el MIMIC, como los resultados obtenidos para el caso de estudio de la CA de Euskadi. En el Capítulo se incluye también el Impacto de la economía sumergida sobre el PIB y sobre la recaudación fiscal dejando para el Apéndice la descripción de las variables y los datos utilizados en las estimaciones econométricas.

El Capítulo V incluye el trabajo llevado a cabo y los resultados obtenidos en la estimación de la economía sumergida para la CA de Euskadi utilizando el Enfoque Contable.

Hemos considerado que, para comprender los resultados y el enfoque utilizado, podía ser de interés llevar a cabo una aproximación general a la evolución de variables importantes, variables

como Bases Imponibles, Recaudación obtenida con los diferentes tipos de impuestos y análisis de la evolución de la variables Recaudación /PIB a lo largo del período considerado. El objetivo de estos cálculos no es más que el de intuir si es factible concluir que la disminución en recaudación o en las bases imponibles puede deberse sólo a la situación económica o si es posible afirmar que la hipótesis de la existencia de fraude fiscal no es en absoluto descabellada. En este Capítulo se utilizan y analizan los datos declarados y los obtenidos a través de las Cuentas Económicas así como los proporcionados por la Inspección de Trabajo.

El último Capítulo se dedica a Conclusiones y Recomendaciones basadas en conocimientos previos y en lo aprendido a lo largo de estos meses dedicados a la estimación de la Economía sumergida y el fraude fiscal para Euskadi.

El Apéndice recoge fundamentalmente Cuadros de resultados. El Informe se cierra con las referencias de las publicaciones utilizadas.

2. Conceptos previos

Antes de comenzar la cuantificación del fraude fiscal, conviene definir los conceptos que vamos a utilizar y su relación con el fraude fiscal.

2.1 Definiciones¹.

En los análisis sobre fraude fiscal hay varios conceptos interrelacionados que conviene clarificar. Estos conceptos son el de economía sumergida, economía ilegal, economía no observada y fraude fiscal.

La **Economía Sumergida** es el conjunto de actividades productivas legales que se ocultan por razones fiscales o de naturaleza similar (por ejemplo incumplir la normativa laboral). Es, por tanto, la ocultación de actividades legales de

¹ Las definiciones económicas se basan en OCDE (2001), Eurostat (2014) y Schneider y Williams (2013).

producción y de bienes y servicios. Esto incluye también las transacciones de los bienes y servicios ocultados².

La **Economía Ilegal** son las actividades al margen de la Ley que, por tanto, en ningún caso deberían tributar. El consumo de drogas o la prostitución son los ejemplos más significativos.

La **Economía Informal** son las actividades productivas de mercado realizadas por pequeñas empresas no registradas o por trabajadores autónomos no registrados (en la seguridad social) que trabajan para los hogares o para las empresas no registradas. Los trabajadores o autónomos que trabajen irregularmente (sin contrato o sin estar dados de alta) para empresas que sí están dadas de alta en los registros no forman parte de la economía informal. Son por tanto, pequeños negocios familiares para sobrevivir o personas que, al margen de la legalidad, prestan servicios a los hogares o a las empresas irregulares. Como señala la OCDE, en las economías avanzadas, es probable que la economía informal sea muy pequeña.³

La **Producción de los Hogares** para uso final propio son las actividades productivas que dan como resultado bienes o servicios consumidos o capitalizados por los hogares que los producen. Esto puede ocurrir por ejemplo con la producción agrícola y ganadera o con la construcción de viviendas propias.

La **Economía No Observada (ENO)** es la suma de las cuatro actividades anteriores. Esto es, la economía sumergida, la economía ilegal, la economía informal y la producción propia de los hogares.

La **ENO** está formada esencialmente por actividades de producción (que a su vez generan

actividades de intercambio y consumo) que, por razones fiscales o de índole legal permanecen sin control de la administración pública. Obviamente, todas las actividades sumergidas generan producción y riqueza. Si estas actividades no se contabilizan en el PIB de un país, se estará minusvalorando la riqueza real del país. Por ello, tradicionalmente los países han tratado de incorporar en sus contabilidades nacionales al menos parte de la ENO. La entrada en vigor del Sistema Europeo de Cuentas Económicas (SEC) 2010 ha hecho que los países de la Unión tengan que hacer un esfuerzo especial para incorporar la ENO en sus cuentas.⁴ En particular deben incluir obligatoriamente algunas actividades ilegales.⁵

Por otro lado, el **Fraude Fiscal** está formado por aquellas actividades que se ocultan o desvirtúan ante Hacienda para pagar menos impuestos o, simplemente, no pagar ningún impuesto. Este concepto incluye no solo las actividades de producción (y por extensión de compraventa de bienes y servicios) ocultadas sino también transacciones de activos ocultadas (o infravaloradas), los impuestos no pagados sin ocultar la producción y las rentas obtenidas en el exterior y no declaradas.

La creación de empresas interpuestas, la deslocalización ficticia de beneficios y, en general, toda la ingeniería fiscal son ejemplos de actividades que no ocultan la producción pero la deslocalizan o transforman su naturaleza para pagar menos impuestos. Dentro de las rentas exteriores no declaradas están las obtenidas mediante sociedades radicadas en paraísos fiscales o en terceros países y no declaradas.

2.2 Relación entre la ENO y el Fraude Fiscal

La ENO y el Fraude Fiscal son conceptos diferentes que no se implican mutuamente. Esto es, hay ENO que no se traduce en fraude fiscal y fraude fiscal que no se traduce en ENO.

² Estas ventas no declaradas minoran el sector comercio.

³ La economía informal es diferente del empleo informal. Un trabajador que esté sin contrato en una empresa dada de alta forma parte de empleo informal, pero no de la economía informal que está definida por las características de la actividad económica, y no el tipo de relación con sus empleados.

⁴ El sistema SEC2010 es obligatorio desde el año 2014 para los estados Miembro de la UE.

⁵ Esto incluye, el contrabando de tabaco, el juego ilegal, la prostitución organizada y el tráfico de drogas.

En el caso de la *ENO*, la mayor parte de la economía ilegal ciertamente produce otro tipo de delitos, pero en general no produce fraude fiscal.⁶ De igual forma, buena parte de la producción de los hogares para consumo propio no genera fraude fiscal. Por contra la Economía Sumergida y la Economía Informal generan fraude fiscal. Como ya se ha señalado, no obstante, el peso de la segunda es probablemente reducido en las economías avanzadas.

Por otro lado, por su propia naturaleza, los tipos de fraude que recoge la Economía Sumergida son los asociados con la ocultación de producción. Cuando se oculta la producción se oculta la renta generada en el proceso productivo y se ocultan las transacciones (compraventas) de los bienes y servicios ocultados. La ocultación de rentas se traduce en fraude en el IRPF y en Sociedades. La ocultación de las transacciones da lugar a fraude en el IVA y los Impuestos Especiales. Por tanto, la Economía Sumergida permite, en principio, aproximar parte del fraude en los impuestos sobre la renta y sobre el consumo. También, en muchos casos, conllevará fraude en las cotizaciones a la Seguridad Social.⁷

La ocultación (total o parcial) de la riqueza o la compraventa de activos (una vivienda ya construida, por ejemplo) no afecta al PIB estimado⁸ y, por tanto, en principio no se puede estimar a partir de la *ENO*. Sin embargo si, como es habitual en la literatura, se supone que en la Economía Observada (*EO*) no hay fraude fiscal,⁹ y que el tipo efectivo sobre la *ENO* es igual al de la *EO*, entonces se puede estimar el fraude en los impuestos sobre la tenencia o transmisión de riqueza

a partir de la *ENO* y del tipo efectivo al que está gravada la *EO*.

En todo caso, lo que no mide la *ENO* en general ni la Economía Sumergida en particular son los tipos de fraude asociados a mecanismos de ingeniería fiscal, deslocalizaciones ficticias de beneficios, rentas en el exterior no declaradas (incluidas las obtenidas mediante sociedades en paraísos fiscales) y otros. Por ello, las estimaciones del fraude fiscal basadas en la *ENO* son cotas inferiores a los niveles reales de fraude.

http://www.ogasun.ejgv.euskadi.eus/contenidos/informacion/lo_ultimo/es_lu_dat/adjuntos/INFORME%20FRAUDE%20160606.pdf

⁶ Aunque existe cierto debate doctrinal sobre esta cuestión, parece claro que al menos el rendimiento de las actividades ilícitas que conlleven restitución o comiso no están sujetas a tributación. En todo caso, dejando al margen discusiones doctrinales, este nunca sería el tipo de fraude relevante para este estudio.

⁷ Cuando lo que se oculta es la producción de un trabajador dado de alta en la Seguridad Social, las cotizaciones no se reducirán.

⁸ Obsérvese que la ocultación de producción implica que el PIB medido es inferior al efectivamente creado.

⁹ Como se señala en el Capítulo III donde se analiza esta cuestión en más detalle, este supuesto es cuestionable, al menos para ciertos tipos de fraude.

EUSKAL AUTONOMIA ERKIDEGOKO IRUZUR FISKALARI BURUZKO URTEKO TXOSTEN INTEGRATUA. 2015. URTEA

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 jazartzeko, 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 Iruzuraren Kontrako Borrokarako Plana edo zergaz egiaztatzen plana egingo dute aldian-aldian, eta, erreserbatuak izan arren, informatzeko erabilitako irizpide orokorrak zein diren argitaratu ahal izango da.

Bestalde, 2013ko irailaren 26an egindako osoko bilkuran, fiskalitateri buruzko eztabaida monografikoaren ondoren, Eusko Legebiltzarrak 6. ebazpena onartu zuen. Ebazpen horren arabera, Eusko Legebiltzarrak "beharrezkoa ikusten du Iruzur Fiskalaren Kontra Borrokatzeko Batzordea sortzea. Hiru lurralde historikoen eta Eusko Jaurlaritzaren partaidetza, Batzordearen ardura izango da Iruzuraren Kontrako Borrokarako Plan Bateratua egitea, Zerga Koordinaziorako Organoaren barruan (ZKO)".

Legebiltzarreko ebazpenak dioenari jarraituz, foru aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak beharrezkoa ikusten dute erakundeen arteko elkarlana sendotzea iruzuraren kontrako borrokaren arloan, ekimenen plan bateratuaren bidez. Bertan, hain zuzen ere, abian jarritako bitartekoak eta neurriak aurkeztu eta ebaluatu ahal izango dira

INFORME ANUAL INTEGRADO SOBRE EL FRAUDE FISCAL EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI. AÑO 2015

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 elaboren 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.

Por otra parte, en sesión celebrada el día 26 de septiembre de 2013, tras el debate monográfico sobre fiscalidad, el Pleno del Parlamento Vasco 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)".

De acuerdo con la consideración parlamentaria, las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco han estimado 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

aldi, eta haien eraginkortasuna ere balioetsi ahal izango da.

Izan ere, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak, 2013ko urriaren 14ko erabakiaren bitartez, Zerga Iruzuraren aurka Borrokatzeko Batzordea sortu zuen, Eusko Legebiltzarrak agindutako funtzio berekin. Funtzio horietako batzuk dira, hain zuzen ere, Zerga Iruzuraren aurka Borrokatzeko Plan Bateratu bat egitea, urtero, eta Euskal Autonomia Erkidegoko zerga-iruzurrari buruzko Urteko Txosten Bateratua egitea (dokumentu hau berekin dakarrena). Txosten horretan Plan Bateratuko jardueren emaitza, eraginkortasuna eta egikaritze-maila ebaluatzen dira.

Iruzur Fiskalaren Kontrako Borrokarako Plan Bateratuak jarduerak eta emaitzak ebaluatzeko helburuak ezarriko ditu, foru ogasunen plan berezi eta osagarriek kalterik egin gabe. Alde horretatik, nabarmendu beharra dago Iruzuraren 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 beharreko jarduera koordinatuak zehaztuko direla. Edonola ere, informazioa lortzeko ekimenak, prebentzio ekintzak eta arautzeko eta kobratzeko jardunak hartuko ditu bere baitan.

2015. urterako Zerga Iruzuraren kontra Borrokatzeko Plan Bateratua 2015eko martxoaren 31n onartu zen. Plana aipatu hiru ekintza-mailatan egituratua dago, eta emaitzak Txosten honetan ebaluatu ditugu. Batzordeak aho batez erabaki zuen 2014ko Plan Bateratuaren emaitzak oinarrit-

medidas puestas en marcha, a la vez que realizar una valoración de su eficacia.

De hecho, el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, mediante acuerdo de fecha 14 de octubre de 2013, creó la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal con atribución de las mismas funciones prescritas por el Parlamento Vasco, entre ellas la elaboración anualmente del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal y la emisión de un Informe Anual Integrado sobre el fraude fiscal en la Comunidad Autónoma de Euskadi, -la que motiva el presente documento- evaluando el resultado y la eficacia de las actuaciones del Plan Conjunto, así como el grado de su realización.

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.

El Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal para el año 2015, cuyos resultados se evalúan en este Informe, se aprobó el 31 de marzo de 2015, estructurado en las tres grandes categorías de acciones señaladas. Fue criterio unánime en el seno de la comisión que para la formulación de

zat hartuko zituela Plan Bateratuko irizpide orokor-
rak eta gauzatu beharreko jarduketak koordina-
tuak ezartzeko, eta 2014ko Planeko esperientzia
aprobetxatuko zela 2015ekoa hobetzeko, era-
ginkortasun gutxiko alderdiak berbideratuz eta
balioespenik handiena izan duten jarduketak
indartuz.

Iruzurraren kontra Borrokatzeko Batzordean or-
dezkatutako erakundeek ahalegin handia egin
dute antolatutako jarduketak eraginkorki gau-
zatzeko eta 2015eko Plan Bateratuan arlo bakoit-
zean ezarritako helburuak betetzeko. Balorazio
orokor gisa, esan dezakegu helburuak maila
handian bete direla, hala gauzatutako jarduke-
tei dagokienez –Administrazioek moldatu dit-
zakete–, zeinak, orokorrean, areagotu egin diren
2015ean, aurreko urtearekin alderatuta; nola lor-
tutako emaitza kuantitatiboek dagokienez, horiek
ere onak izan baitira 2015ean –gai hori, neurri ba-
tean, iruzurraren kontra borrokatzen duten zerbit-
zuen jarduera-mailaren aparteko ausazko osagai
baten mende dago–.

Nabarmendu behar da Batzordearen barruan
etengabeko ahalegina egiten ari direla Zerga Ad-
ministrazioetako datuak homogeneizatzeko. Ildo
horretan, aurrean, kasu batzuetan, aldatu egin da
zerga-kudeaketaren arloko jardunak zenbatze-
ko modua. Horregatik, jardunei buruz eskaintzen
diren datuak, termino kuantitatiboetan, ezin dira
alderatu 2014. urteari dagozkion datuak eman-
dakoekin; izan ere, batch prozesuen bitartez
modu automatikoan egiten diren berrikusketak
kendu egin dira. Beraz, nabarmendu behar dugu
egindako lana aurreko urteetan egindakoaren
antzekoa denez, jardun kopurua zenbatzeko iri-
zpidea soilik aldatu dela.

Informazioa eskuratzeko arloari dagokionez, au-
rreko txostenean bezalaxe, Aldundiak eta Eusko
Jaurilaritza elkarlanean aritzeko egin den bultzada
argia nabarmendu nahi dugu. Elkarlan horren hel-

los criterios generales y las actuaciones coor-
dinadas a realizar dentro del Plan, se tomasen
como base los resultados del Plan Conjunto de
2014, aprovechando la experiencia en éste para
perfeccionar el de 2015, reorientando los aspec-
tos que se hubieran demostrado menos eficaces
y proponiendo el impulso de las actuaciones
mejor evaluadas.

Ha habido un firme empeño de las Instituciones
representadas en la Comisión de Lucha contra el
Fraude en desarrollar con eficacia las actuacio-
nes programadas y en cumplir los objetivos esta-
blecidos en el Plan Conjunto de 2015, en cada
una de las áreas en que se estructura. Como va-
loración general, podemos señalar que el grado
de cumplimiento de objetivos ha sido elevado,
tanto en términos de actuaciones desarrolladas
–susceptibles de modulación discrecional por
parte de las administraciones–, que en líneas
generales se han intensificado en 2015 respecto
al año anterior; como en términos de resultados
cuantitativos obtenidos –aspecto que depende
en parte de un componente aleatorio indepen-
diente del nivel de actividad de los servicios que
participan en la lucha contra el fraude–, que se
consideran asimismo satisfactorios en 2015.

Hay que destacar el esfuerzo continuo que se
está realizando en el seno de la Comisión por la
homogeneización de los datos de las distintas
Administraciones tributarias. En este sentido, este
año se ha procedido a modificar, en algunos ca-
sos, la forma de cómputo de las actuaciones en
el área de la gestión tributaria. Por ello, los datos
de actuaciones que se ofrecen no son compa-
rables en términos cuantitativos con los suminis-
trados en el año 2015, toda vez que se han eli-
minado las revisiones que se producen de forma
automática a través de los procesos batch. Por
tanto, queremos destacar que, siendo el trabajo
realizado similar al de años anteriores, lo único
que sufre modificación es el criterio para compu-
tar el número de actuaciones.

En lo que respecta al área de obtención de in-
formación queremos hacer especial mención, al
igual que se hizo en el anterior informe, al claro
impulso que se ha realizado en estos años a la

burua da, hain zuzen ere, zerga-arloan garrantzia duen informazioa hornitzeko mekanismoak arautzea eta sistematizatzea, bereziki Eusko Jaurilaritzako sailek duten informazioa. 2015ean informazioa aldian-aldian telematiko eta modu egonkor eta seguruan trukatzeko erakunde arteko hitzarmenen testuak adostu dira; hitzarmen horiei esker, informazioa iruzurraren kontrako borrokan erabili ahal izango da bizkor eta eraginkor. Halaber, 2015ean espedienteak izapidetzen hasi dira, erakunde bakoitzean hitzarmenak onartzeko, behin betiko sinatu aurretik.

Jarduketa prebentiboen alorrari dagokionez, neurrien eragin ekonomikoa ebaluatzea zaila da, neurri horien xedea baita, hain zuzen ere, iruzurrezko jarrerak eragozte eta, ondorioz, iruzurrik ez egitea. Neurri horiek zenbateko garrantzia duten ulertzeko, Europako Batzordeak, Europar Batasunaren barruko BEZ iruzurra eragozte aldera, Kontseiluari, Europako Parlamentuari eta Europako Ekonomia eta Gizarte Komiteari egindako komunikazioei lotzen gatzazkie, Txosten honetan ebaluatutako 2015eko Plan Bateratuko orientazioekin bat baitatoz. Proposatutako neurrien asmoa da, batetik, BEZen iruzurra prebenitzea eta bestetik, iruzurra antzematea. Horrez gain, zerga-zorrak biltzeari eta berreskuratzeari buruzko kapitulu bat ere badago, azkena. Iruzurra prebenitzeko neurrietako bat da BEZen eroldan subjektu pasiboak erregistratzeko eta baja egiteko gutxieneko arau komunak ezartzea. Eta horrek berekin ditu Europar Batasunaren barruko Operadoreen Erregistroan izena emanda dauden zergapekoak zehatz-mehatz kontrolatzea, IFZ baliogabetzeko jarduketak gauzatzea eta Plan Bateratuan jasotako beste neurri batzuk hartzea.

Azkenik, erregularizazioari eta kobrantzari dagokionez, nabarmentzekoa da iruzurraren kontra Borrokatzeko Batzordean ordezkatura dauden

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. Durante 2015 se han acordado los textos de los respectivos convenios interinstitucionales que permitirán que el intercambio de información se haga de manera estable, segura, periódica y por vía telemática, y que pueda ser utilizada de forma rápida y eficaz en el marco de la lucha contra el fraude. Asimismo, se ha iniciado en 2015 la tramitación de los expedientes para proceder a la aprobación de los convenios en cada institución, previa a la firma definitiva de los mismos.

Por lo que respecta al área de actuaciones preventivas se subraya 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. Para comprender la importancia de estas medidas nos remitimos a las Comunicaciones que la Comisión Europea ha realizado al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo para evitar el fraude de IVA intracomunitario, muy en sintonía con las orientaciones del Plan Conjunto 2015 evaluado en este Informe. Las medidas propuestas están orientadas, por una parte, a la prevención del fraude en el IVA, por otra a la detección de fraude y un último capítulo dirigido a la recaudación y recuperación de deudas tributarias. Entre las medidas destinadas a la prevención del fraude figura el establecimiento de unas normas mínimas comunes para la inscripción y la baja de los sujetos pasivos en el censo de IVA, lo que conlleva un exhaustivo control de los obligados tributarios que están inscritos en el Registro de Operadores Intracomunitarios y en el Registro de Devoluciones Mensuales, las actuaciones de revocación del NIF y otras de las medidas recogidas en el Plan Conjunto.

Por último, en el área de regularización y cobro sigue siendo un factor destacable la coordinación de actuaciones y la consolidación de un

erakundeek jarduketak koordinatu dituztela eta, gainera, elkarlana gero eta handiagoa dela eta sendotu egin dela. Arlo horretan eredugarria da, bereziki, hiru lurraldeetako ikuskatzaileek auditoretza informatikoko tresna bat erabiltzen dutela: Normalizazio, Dokumentazio eta Azterketa Sistema Aditua (SENDA). Aplikazio hori jarduera ekonomikoak gauzatzen dituzten zergapekoen sistema informatikoak egiaztatzeko erabiltzen da. Hiru Foru Ogasunek tresna hori erabiltzen dutenez, Euskal Autonomia Erkidegoko zergapeko guztien egiaztapen-jarduketetan auditoretza-probak homogeneizatu dira.

Labur-labur, nabarmendu dezakegu Administrazioek iruzurraren kontra borrokatzeko gauzatzen dituzten jarduketak areagotu egin direla eta emaitza kuantitatiboak, aurreko ekitaldikoak baino zertxobait txikiagoak diren arren, positiboak direla eta sendotu egin direla; izan ere, 826 milioi eurotik gorakoak dira. Nolanahi ere, funtsezkoa da erakundeak elkarlanean aritzeko jarduketa-ildo koordinatuak ezartzea, etorkizunari baikortasunez aurre egiteko, eta datozen urteetan zerga-iruzurraren murrizketan eragin handia izango duten neurri bateratuak hartzea.

Hona hemen 2015. Urterako Euskadiko Iruzuraren Kontrako Borrokarako Plan Bateratuan zehaztutako egituraren eta sistematikaren arabera lortutako emaitzak.

grado de colaboración creciente entre las distintas Instituciones representadas en el seno de la Comisión de Lucha contra el Fraude. En particular, en esta área es un referente 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.

En resumen, podemos destacar que se han intensificado la actividad de las administraciones en la lucha contra el fraude y se ha conseguido consolidar unos resultados cuantitativos que, aunque ligeramente inferiores a los obtenidos en el pasado ejercicio, deben considerarse positivos y superan los 826 millones de euros. En todo caso, es fundamental el establecimiento de unas líneas de actuación coordinadas y de colaboración institucional que nos permiten afrontar el futuro con optimismo, proyectándose en la actualidad la adopción de medidas conjuntas que tendrán gran impacto en la reducción del fraude fiscal en los próximos años

Se relacionan a continuación los resultados obtenidos atendiendo a la estructura y sistemática establecida por el citado Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude en el País Vasco para el año 2015.

http://www.ogasun.ejgv.euskadi.eus/contenidos/informacion/lo_ultimo/es_lu_dat/adjuntos/Informe%20anual%20integrado%20fraude%20fiscal%202015.pdf

EUSKAL AUTONOMIA ERKIDEGOKO IRUZUR FISKALAREN KONTRAKO BORROKARAKO PLAN BATERATUA: IRIZPIDE OROKORRAK ETA 2016. URTERAKO EKINTZA KOORDINATUAK

Eusko Legebiltzarrak 2013ko irailaren 26an egin-dako osoko bilkuran, fiskalitateari buruzko ezta-baida 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 Jaurilaritzaren parte-hartzearekin, Batzordearen ardura izango da Iruzuraren kontrako Borrokarako Plan Bateratua egitea, Zerga Koordinaziorako Organoaren barruan (ZKO)”*.

“Eusko Legebiltzarrak iritzi dio erakundeen arteko elkarlana indartu beharra dagoela iruzuraren kontrako borrokan. Horretarako, ekintza bateratuen programa erabiliko da, aukera emango duena martxan jarritako baliabideak eta neurriak aurkezteko, neurriok aldiari 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 ezariz 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, iruzuraren kontrako hiru foru-ogasunetako borrokaren jarduketak are indar handiagoz koordinatzeko, jarduketak kuantifikatzeko

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

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 una manera más intensa las actuaciones de lucha contra el fraude de cada

metodologia homogeneousatzeko 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*”.

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 espezifikoek eta Plan Bateratuaren artean, baina horrek ez du esan nahi funtsik ez dutenik.

Orain arte Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako bi Plan Bateratu onartu dira, lehenengoa 2014. urtean eta bigarrena 2015ean. Beraz, Plan Bateratu hau iruzurraren kontrako Borrokarako Euskadiko Batzordeak onartzen duen hirugarrena izango da.

Hiru Foru Ogasunek azken urteetan egindako jardunek egiaztatu dute jarduera-sektore jakin batzuetan salmentak ezkutatzeke eta zerga-aitorpenak egiteke baliagarriak diren kontabilitate egoera-orriak manipulatzeke informatika-tresna espezifikoek erabilera ugaritu dela.

Ezer berririk ekarri duten jardunbide-proposamenen artean dago egiaztapen- eta ikerketa-jardunak indartzea bulegoetan, finketan, negozio-lokaletan eta zergadun behartuek zergapetutako jarduerak edo ustiapenak garatzen dituzten gainerako establezimendu edo lekuetan. Jardun horiek, funtsean, enpresaburuek erabilitako fakturazio-sistemen gainean informa-

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*”.

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.

Hasta la fecha se han aprobado dos Planes Conjuntos de Lucha contra el Fraude Fiscal, el primero en el año 2014 y el segundo en 2015. Por tanto, el actual Plan Conjunto será el tercero aprobado por la Comisión de Lucha contra el Fraude de Euskadi.

Las actuaciones realizadas por las tres Haciendas Forales durante los últimos años han constatado que, en determinados sectores de actividad, ha proliferado la utilización de herramientas informáticas específicas para la ocultación de ventas y manipulación de los estados contables que sirven para la confección de las declaraciones tributarias.

Entre las propuestas de actuación novedosas más significativas está la potenciación de actuaciones de comprobación e investigación en las oficinas, fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen por los obligados tributarios. Estas actuaciones se realizarán, fundamentalmente, a través

tika-auditoriako kontrolak erabiliz egingo dira. Kontrol horien eraginkortasuna bermatzeko, zerga-administrazioak baliabide materialez nahiz arau-tresna eraginkorrez hornituko dira jokabide horiek errotik kentzeko.

Era berean azpimarratzekoa da jarduera sektore jakin batzuetan fakturazio-sistemak kontrolatzeko tresnen ezarpena aztertzea ahalbidetuko duen estrategia orokor bat lantzeko hartu den konpromisoa, Ekonomiako Lankidetzeta eta Garapenerako Erakundeak (ELGE) iruzurrezko jardunbide horiek saihesteko emandako gomendioak betez.

2016. urterako ezarritako jardun-irizpideen artean azpimarratzekoak dira, era berean, nazioarteko taldeek erabilitako tributazio-egitura itxuratiak errotik kentzera bideratutako ekimenak. Alde batetik, araudia aldatuko da taldeak lortutako daturik garrantzitsuenak herrialdez herrialde informatzeko betebeharra ezartzeko, ELGEren zerga-oinarrien higaduraren, zerga-plangintza agresiboaren eta enpresa-etekinen transferentzia artifizialaren aurkako BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) proiektuaren gomendioen ildotik. Bestalde, enpresa-talde horiek erabiltzen duten transferentzia-prezioen politika aztertuko da.

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-administrazioako erakundeek egin beharreko jardueren ezaugarrien arabera:

a) Informazioa lortzeko jarduerak; horrelako jardueratzat hartuko dira zergetan ondorioak izan ditzakeen informazioa lortu, normalizatu eta aztertzea zuzendutako jarduerak, zergak aplikatzeko prozeduren objektu izango diren zergadun behartuak eta horiek izango dituzten prozeduren garapena hobeto hautatze aldera.

de la utilización de controles de auditoría informática sobre los sistemas de facturación utilizados por los empresarios. A efectos de garantizar la eficacia de estos controles, las Administraciones tributarias se dotarán tanto de medios materiales como de instrumentos normativos eficaces para la erradicación de estas conductas.

Igualmente destaca el compromiso de elaborar una estrategia general que permita analizar la implantación de herramientas de control de los sistemas de facturación en determinados sectores de actividad, en cumplimiento de las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) para evitar estas prácticas fraudulentas.

También hay que reseñar entre los criterios de actuación fijados para este año 2016 las iniciativas dirigidas a erradicar las estructuras artificiosas de tributación utilizadas por los grupos internacionales. Por un lado, se modificará la normativa para establecer la obligación de información país por país de los datos más relevantes obtenidos por el grupo, en línea con las recomendaciones del 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 otro lado, se procederá al análisis de la política de precios de transferencia utilizada por los citados grupos empresariales.

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

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 arautze-ara zuzendutako jarduerak, baita bilketa organoek zergadun behartuek dituzten zorrak ordaintzea lortzeko garatutako jarduerak ere, borondatezko epean zein epe exekutiboan ordaintzeko.

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.

http://www.ogasun.ejgv.euskadi.eus/contenidos/informacion/lo_ultimo/es_lu_dat/adjuntos/2016%20Plan%20de%20lucha%20contra%20el%20fraude%20sin%20firma.pdf

DOCUMENTO OCDE: SUPRESIÓN ELECTRÓNICA DE VENTAS: UNA AMENAZA PARA LOS INGRESOS FISCALES

https://www.oecd.org/tax/crime/Electronic_Sales_Suppression_Website_ESP.pdf

PROYECTO BEPS: DEFINICIÓN DE LAS POLÍTICAS FISCALES Y TRIBUTARIAS INTERNACIONALES Y COMUNITARIAS

ELGA (2015), Azalpen oharra. Hozkin-lekualdakei eta zerga-oinerrien higaduari buruzko ELGA/G20 proiektua. 2015eko. <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>

Hozkin-lekualdaketei eta zerga-oinerrien higaduari buruzko ELGA/G20 proiektua. 2015eko azken txostenak. Laburpenak. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

ENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 23 DE JUNIO DE 2016

<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/25023>

DOCUMENTO OCDE: SUPRESIÓN ELECTRÓNICA DE VENTAS: UNA AMENAZA PARA LOS INGRESOS FISCALES

https://www.oecd.org/tax/crime/Electronic_Sales_Suppression_Website_ESP.pdf

PROYECTO BEPS: DEFINICIÓN DE LAS POLÍTICAS FISCALES Y TRIBUTARIAS INTERNACIONALES Y COMUNITARIAS

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>

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 23 DE JUNIO DE 2016

<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es/Resolucion/Show/25023>

CONSULTA 2015.7.4.2. – IVA: Aplicación del tipo impositivo general del IVA a los servicios veterinarios contratados por la Administración Pública para su prestación a explotaciones ganaderas.

HECHOS PLANTEADOS

El Departamento competente de una Institución Pública viene contratando anualmente con la empresa A, S.L.P., la prestación de los servicios de funciones oficiales veterinarias y la prestación de servicios veterinarios para la ejecución de los controles oficiales de los programas de control del bienestar animal, del programa de la higiene de la producción primaria ganadera y de los controles aleatorios de las condiciones higiénico sanitarias de producción primaria de la leche. El presupuesto anual aproximado es de 230.000,00 euros más 23.000,00 euros (10% de IVA).

El artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, según redacción dada por el artículo 23 del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, establece que el Impuesto sobre el Valor Añadido se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91.

Por su parte, el artículo 91, apartado uno.2, número 3.º de la Ley 37/1992 establece la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento, entre otras, a las siguientes prestaciones de servicios :

“3.º Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales;

nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común.

El precepto anteriormente transcrito exige la concurrencia de los tres siguientes requisitos para la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento a determinadas prestaciones de servicios:

1.º Que se trate de prestaciones de servicios que estén comprendidas entre las enumeradas expresamente en el primer párrafo de dicho precepto.

2.º Que tales prestaciones de servicios se realicen en favor del titular de una explotación agrícola, forestal o ganadera y sean necesarias para el desarrollo de dicha explotación.

3.º Que no se trate de prestaciones de servicios consistentes en la cesión de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.”

El criterio utilizado por el Departamento de Institución Pública, es que los destinatarios de los servicios objeto del contrato son los animales de las explotaciones ganaderas, que vienen definidas en el artículo 44 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre:

"Se considerarán explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras las que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas y, en particular, las siguientes:

1. Las que realicen actividades agrícolas en general, incluyendo el cultivo de plantas ornamentales, aromáticas o medicinales, flores, champiñones, especias, semillas o plantones, cualquiera que sea el lugar de obtención de los productos, aunque se trate de invernaderos o viveros.

2. Las dedicadas a la silvicultura.

3. La ganadería, incluida la avicultura, apicultura, cunicultura, sericicultura y la cría de especies cinegéticas, siempre que esté vinculada a la explotación del suelo,

4. Las explotaciones pesqueras en agua dulce.

5. Los criaderos de moluscos, crustáceos y las piscifactorías."

CUESTIÓN PLANTEADA

Por todo ello, se plantea la siguiente cuestión: tipo impositivo de IVA a aplicar a los servicios veterinarios prestados a las explotaciones ganaderas y que son contratados por el Departamento de Institución Pública.

CONTESTACIÓN

El artículo 91. Uno, apartado 2, número 3º del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por la que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la redacción dada a dicho precepto por el artículo 23, apartado dos del Real Decreto-Ley 20/2012, vigente desde el 1 de septiembre del año 2012, determina que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las prestaciones de servicios siguientes:

"3.º Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas,

necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común."

El artículo 91, apartado, 2, número 3º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, anteriormente transcrito exige la concurrencia de los tres siguientes requisitos para la aplicación del tipo reducido del 10% por ciento a determinadas prestaciones de servicios:

1º. Que se trate de prestaciones de servicios que estén comprendidas entre las enumeradas expresamente en el primer párrafo de dicho precepto.

2º. Que tales prestaciones de servicios se realicen en favor del titular de una explotación agrícola, forestal o ganadera y sean necesarias para el desarrollo de dicha explotación.

3º. Que no se trate de prestaciones de servicios consistentes en la cesión de uso o disfrute o arrendamiento de bienes, excluidas expresamente de la aplicación

del tipo reducido por el segundo párrafo del precepto.

De acuerdo con lo expuesto tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 21 por ciento los servicios veterinarios contratados por el Departamento de Institución Pública, destinataria de los citados servicios, no es titular de una explotación agrícola, forestal o ganadera. El tipo general del impuesto se aplicará tanto los servicios sean consecuencia de contrato de arrendamiento de servicios profesionales como solicitudes puntuales.

CONSULTA 2015.8.4.1. – ISD: Otorgamiento a favor de la persona consultante por parte de sus tíos (residentes en Álava) de un pacto sucesorio al que resulta de aplicación el fuero de Bizkaia. Tributación a efectos del ISD.

HECHOS PLANTEADOS

AAA compró a sus tíos BBB y CCC con fecha 7 de marzo de 2003, el 49% de un negocio de farmacia, por un precio de 307.474,45€. Con posterioridad, el 14 de diciembre de 2006, adquirió el 51% restante por importe de 1.654.209,91€

Para la financiación de la compra solicita un préstamo por importe de 1.609.000,00€, del que queda por pagar un 50% del capital inicial.

Como agradecimiento a sus desvelos y dedicación profesional, sus tíos le han comunicado su voluntad de instituirle, junto con sus hijos como sucesora de sus respectivas herencias.

Teniendo en cuenta la vecindad civil de todos ellos en Llodio y al amparo de lo dispuesto en el Fuero de Bizkaia, con arreglo a lo establecido en el artículo 146 de la Ley 3/1992, de 1 de julio del Parlamento Vasco, de Derecho Civil Foral del País Vasco, sus tíos han manifestado su voluntad de instituir a la sobrina, junto con los hijos de los donantes, como sucesora de sus respectivas herencias.

La forma de articular la sucesión será la de sendos pactos sucesorios que se formalizarán en escritura pública y en los cuales se incluirá la designación de la consultante sujeta a la carga de prestarles cuidados y tratamientos que requieran hasta su fallecimiento (alimentos, asistencia médica, habitación y vestido).

El objeto del pacto sucesorio recaerá sobre distintas inversiones financieras titularidad de sus tíos.

La atribución de los bienes recaídos en los pactos sucesorios se hará con eficacia de

presente, respetando los derechos atribuidos a los herederos forzosos con arreglo a lo dispuesto en la vigente Ley de Derecho Civil Foral del País Vasco.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si con arreglo a lo establecido en el artículo 26 de la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el otorgamiento a favor de la consultante por parte de sus tíos(residentes en Álava), de un pacto sucesorio al que, con arreglo a su vecindad civil en Llodio les resulta de aplicación el Fuero de Bizkaia,(artº 146 de la Ley 3/1992, de 1 de julio, del Derecho Civil Foral del País Vasco), devengaría el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la modalidad de "adquisiciones mortis-causa" establecida en el artículo 2.1.a) de la Norma Foral anteriormente citada.

CONTESTACIÓN

La Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante INFSD) dispone:

Artículo 5.- Hecho Imponible

"1. Constituye el hecho imponible:

La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

(...)

2. Las adquisiciones a que se refiere la letra a) del apartado anterior se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado los documentos, inventarios o particiones , o no se hayan presentado la autoliquidación"

A su vez el Decreto Foral 74/2006, del Consejo de Diputados de 29 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone:

Artículo 6.- Títulos Sucesorios.

"Entre otros son títulos sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:

Las donaciones "mortis-causa"

Los contratos o pactos sucesorios

(...)

Los actos que resulten de la utilización del poder testatorio por el comisario, cualquiera que sea la forma que adopten."

A su vez la NFISD en su artículo 2.- Ámbito de aplicación y exacción del Impuesto establece:

"1. Lo dispuesto en la presente Norma Foral será de aplicación, por obligación personal, cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en España, en los siguientes supuestos:

En las adquisiciones "mortis-causa" cuando el causante tenga su residencia habitual en Álava a la fecha del devengo.

(...)

En las donaciones de bienes inmuebles cuando éstos radiquen en Álava.

En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en Álava a la fecha del devengo"

Del artículo 6 anteriormente transcrito se desprende que, según se trate de una adquisición "mortis-causa" o de una donación, y según sea ésta de bienes inmuebles o no, la competencia para la exacción del impuesto vendrá determinada por la residencia habitual del causante, el lugar en el que radique el inmueble de que se trate, o la residencia habitual del donatario.

La consulta planteada se refiere a la tributación en el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,

del otorgamiento a favor de la consultante por parte de sus tíos de una donación "mortis causa" con eficacia de presente.

Tanto los donantes como la donataria manifiestan ser vecinos de Llodio por lo que la competencia para liquidar correspondería a la Diputación Foral de Álava, y sería de aplicación el Fuero de Bizkaia, con arreglo a lo dispuesto en el artº 146 de la Ley 3/1192, de 1 de julio del Parlamento Vasco.

A su vez, manifiestan que la figura a través de la que se instrumentalizaría la donación sería sendos pactos sucesorios con eficacia de presente, formalizados en escritura pública que se remitirían al Registro General de Actos de Ultima Voluntad.

La designación como sucesora estará sujeta a la carga de prestar a sus tíos los cuidados y tratamientos que éstos precisen hasta su fallecimiento, especialmente el suministro de alimentos, vestido, asistencia médica etc., todo ello con respeto a los derechos atribuidos a los herederos forzosos de los causantes de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Derecho Civil Foral del País Vasco.

Para analizar la consulta planteada deberemos tener en cuenta la Ley 3/1992, del Derecho Civil Foral del País Vasco,

"Capítulo IV, De los Pactos Sucesorios,

Artículo 74

Mediante capitulaciones matrimoniales, donación o pacto otorgado en escritura pública, se puede disponer la sucesión en bienes de los otorgantes, bien a título universal o particular, con las modalidades, reservas, sustituciones, cláusulas de revisión, cargas y obligaciones que se acuerden.

Los otorgantes podrán asimismo, ordenar la transmisión actual de todos los bienes presentes, o parte de ellos, o bien diferirla al momento de la muerte"

A su vez el artº 76, establece que

"La donación "mortis causa" se considera pacto sucesorio, y también lo será la donación universal "inter-vivos", salvo estipulación en contrario"

Sin embargo, ni el artículo anteriormente citado ni el resto del texto legal se encuentra referencia alguna sobre la calificación como pacto sucesorio de las donaciones de bienes singulares con eficacia de presente.

Adrián Celaya, en su manual de Derecho Civil Vasco indica que:

"Si la donación es con efectos inter vivos será normalmente una donación pura y simple, conforme al Código Civil, pero si está incorporada a un pacto sucesorio participara de la naturaleza de este"

Esta calificación es clara en relación con las donaciones mortis causa. También lo es, salvo pacto en contrario, en relación con las donaciones universales "inter-vivos". Sin embargo surge la duda de cuándo se puede calificar como pacto sucesorio un negocio jurídico que recoge una donación de un bien singular con eficacia de presente.

Se plantea determinar cuándo una donación de bienes singulares con eficacia de presente puede tener la consideración de pacto sucesorio y cuándo no, y debe ser calificada como simple donación.

Todo acto de disposición o gravamen sobre los bienes objeto de esta donación "mortis-causa" requerirá para su validez el consentimiento del instituyente e instituido, lo cual no es imprescindible en el pacto sucesorio.

Desde el punto de vista civil, el pacto sucesorio y la donación son dos instituciones distintas.

El pacto sucesorio no es una donación, sin perjuicio de la consideración como pacto sucesorio de determinadas donaciones.

Además el pacto tiene naturaleza sucesoria y se configura como una disposición de última voluntad, ostentando por ello naturaleza hereditaria, en contraposición a la naturaleza de la donación como negocio jurídico “inter-vivos”.

De otra parte la causa de la donación es la liberalidad, una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra, que la acepta (artº 618 del C. Civil).

Sin embargo la causa del pacto sucesorio es la designación de sucesor en los bienes del causante.

El pacto sucesorio persigue la conservación y transmisión íntegra del patrimonio familiar mediante la designación anticipada de un heredero imponiéndose al que heredaba en vida la carga de dar alimento y mantenimiento al causante. Por tanto no es un acto de disposición gratuita, sino una designación de sucesor que conlleva una transmisión de bienes con efecto de presente, pero con carga de alimentos, reserva de usufructo o pacto de comunidad de vida.

Podemos concluir que los conceptos de pacto sucesorio y donación se diferencian por su distinta naturaleza y por su distinta causa. Así mientras que la donación pura y simple es una transmisión sin contraprestación a cambio, el pacto sucesorio persigue la designación paccionada del sucesor en bienes, que puede comprender, en su caso una transmisión actual de bienes del causante.

Finalmente señalar que aunque pudiera pensarse que nos encontramos ante una donación modal, no es así, pues en el pacto sucesorio subyace la designación de un sucesor, circunstancia que no se da en figura anteriormente citada.

Resumiendo, a pesar de la falta de concreción legislativa, podemos considerar que un pacto sucesorio que establezca la institución de heredero o la atribución de determinados bienes “mortis-causa” puede incorporar la entrega de un bien singular con eficacia de presente y no

perder el carácter de pacto sucesorio siempre y cuando:

- Se formalice en escritura pública
- Recoja el consentimiento del instituyente/s y del instituido
- Se cumplan las cargas impuestas al instituido
- El valor de lo donado no exceda de los derechos atribuidos a los herederos forzosos de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Derecho Civil Foral del País Vasco.

Deseamos indicar que recientemente se ha aprobado la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, publicada en el BOPV de 3 de julio de 2015, que entrará en vigor el 4/10/2015 por lo que la consulta planteada se responde en base a lo dispuesto en la Ley 3/1992, de 1 de julio, del Derecho Civil Foral del País Vasco, vigente en el momento de la consulta y de su contestación.

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 policía, 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.

CUESTIÓN PLANTEADA

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 receptor 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 (NIRPF), 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 cualquiera 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 concurren 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 concurren 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 durante 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 laborales). 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 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 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 concurren 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 mensual 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 anti-elusión).

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 2015.10.7.1. – 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).

HECHOS PLANTEADOS

A.- ANTECEDENTES Y CIRCUNSTANCIAS DEL CASO EN PARTICULAR.

La constitución de esta Mancomunidad Municipal de Aguas, se remonta al año 1968, año en el que se aprobaron sus estatutos por Decreto 2034/1968 de 27 de julio, publicado en el BOE de 17 de agosto de 1968. La entidad se formó por determinados ayuntamientos.

Su finalidad es el aprovechamiento de las aguas del embalse del río A con sujeción a los estatutos y ordenanzas aprobados para su régimen.

Con la finalidad de hacer posible la ampliación de los fines de la Mancomunidad, en el primer semestre del año 1987 se lleva a cabo, de conformidad con la ley de Régimen Local, el proceso de aprobación de los nuevos estatutos de la entidad. En este sentido, el artículo 4 de estos Estatutos enumera los fines de la Mancomunidad en los siguientes términos:

Son fines de la Mancomunidad:

- a) El aprovechamiento de las concesiones de agua que se efectúen a favor de la Mancomunidad o que le sean cedidas por los Ayuntamientos integrantes de la misma.

El caudal regulado por el Embalse del A se distribuirá entre los Ayuntamientos miembros, con arreglo a un reparto de caudales establecido. Independientemente de dicho reparto, la Mancomunidad tratará de garantizar el que todos los Municipios dispongan de agua suficiente para la cobertura de sus necesidades de suministro.

- b) La construcción, conservación y explotación del Embalse del río A, así como la adquisición o construcción, la conservación y explotación de las conducciones, estaciones depuradoras, bombeos depósitos y ramales, que sean necesarios para conducir las aguas de dicho embalse hasta los lugares de toma de cada uno de Los Ayuntamientos mancomunados .
- c) La prestación del servicio de abastecimiento de aguas y saneamiento de aguas residuales y pluviales, hasta los lugares de conexión con las redes municipales, es decir, en redes primarias.
- d) La liquidación, gestión, recaudación e inspección de las tasas por la prestación de todos los servicios relacionados con el ciclo integral del agua, así como todos los aspectos referidos a la gestión de abonados.
- e) El establecimiento renovación, mantenimiento y explotación de las redes locales de distribución de agua y saneamiento.
- f) El asesoramiento técnico a los Ayuntamientos miembros. en todas las materias relacionadas con la gestión del ciclo integral del agua.
- g) Las demás atribuciones relacionadas con la prestación de todos los servicios integrantes de la gestión del ciclo integral del agua."

Cabe destacar que hasta la fecha la Mancomunidad únicamente ha asumido los fines previstos en el artículo 4.c) de sus Estatutos, esto es, la prestación del servicio de abastecimiento de aguas y saneamiento de aguas residuales y pluviales hasta los lugares de conexión con las redes municipales, es decir, en redes primarias. Por tanto, ello implica que en la actualidad la Mancomunidad no tiene asumidos los fines previstos en el artículo 4.d) de sus Estatutos,

esto es, *"la liquidación, gestión, recaudación e inspección de las tasas por la prestación de los servicios relacionados con el ciclo integral del agua, así como todos los aspectos referidos a la gestión de abonados"*.

En lo que a la gestión de sus fines se refiere. el artículo 25 de los Estatutos de la Mancomunidad establece que:

"La Mancomunidad para la realización de sus fines además de poder emplear todas las formas de gestión directas e indirectas previstas para las entidades locales, se dotará de un órgano de gestión que podrá tener la forma de Sociedad Anónima Municipal".

Así, entre las formas de gestión de servicios públicos permitidas por la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, y por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, que aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales Vigentes en Materia de Régimen Local, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 de los Estatutos de la Mancomunidad, en el mes de septiembre de 1995, la Mancomunidad constituyó una sociedad mercantil con capital perteneciente íntegramente a la Mancomunidad, bajo la modalidad de Sociedad Anónima, que se denominó Aguas del A, S.A. (en adelante, "ASA") .

En coherencia con el objeto de la Mancomunidad, ASA prevé en el artículo 2º de sus Estatutos los siguientes fines:

"La sociedad tiene por objeto:

- a) *El aprovechamiento de las concesiones de agua que se efectúen a favor de la Mancomunidad Municipal de Aguas del Embalse del río A (en adelante, Mancomunidad) o que sean cedidas por los Ayuntamientos integrantes de la misma.*
- b) *La conservación y explotación del Embalse del río A, así como la adquisición*

o construcción, la conservación y explotación de las conducciones, estaciones depuradoras, bombeos, depósitos y ramales, que sean necesarios para conducir las aguas de dicho embalse hasta los lugares de toma de cada uno de los Ayuntamientos mancomunados.

- c) La prestación del servicio de abastecimiento de aguas del Embalse del río A hasta los lugares de conexión con las redes municipales, es decir, en redes primarias.
- d) La prestación del servicio de abastecimiento de aguas procedentes de los demás manantiales que no vierten en el Embalse del río A, hasta los lugares de conexión con las redes municipales, es decir, en redes primarias.
- e) La prestación del servicio de saneamiento de aguas residuales y pluviales en redes primarias.
- f) La liquidación, gestión, recaudación e Inspección de los Ingresos por la prestación de todos los servicios relacionados con el ciclo integral del agua, así como todos los aspectos referidos a la gestión de abonados.
- g) El establecimiento, renovación, mantenimiento y explotación de las redes locales de distribución de agua y saneamiento.
- h) El asesoramiento técnico a los Ayuntamientos miembros, en todas las materias relacionadas con la gestión del ciclo integral del agua.
- i) Las demás atribuciones relacionadas con la prestación de todos los servicios integrantes de la gestión del ciclo integral del agua."

En este contexto, ASA presta el servicio de abastecimiento de aguas y saneamiento

de aguas residuales y pluviales en redes primarias en virtud del "Convenio regulador de las relaciones entre la Mancomunidad y su sociedad pública de gestión Aguas del A, S.A.", (en adelante, el "Convenio Regulador") aprobado por unanimidad por la Junta de la Mancomunidad en sesión celebrada el 9 de febrero de 1995, estando aún ASA en curso de constitución. Posteriormente, con fecha 15 de mayo de 2006, dicho Convenio Regulador fue objeto de ampliación quedando redactado en los términos en que se adjunta, como anejo IV, a la presente consulta tributaria escrita.

De lo anteriormente expuesto se desprende que ASA, como sociedad de gestión de la Mancomunidad, tiene actualmente por objeto principal la prestación del servicio de abastecimiento de aguas y saneamiento de aguas residuales y pluviales hasta los lugares de conexión con las redes municipales. En relación con dicho servicio cabe concluir que (i) se presta por ASA a los Ayuntamientos que integran la Mancomunidad, que son los titulares de las redes municipales, y (ii) las contraprestaciones que recibe por su prestación no tienen la consideración de tasa, sino de tarifa, tal y como ya lo ha reconocido el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en su sentencia nº 550/99 de 12 de julio de 1999, dado que los destinatarios del servicio son los Ayuntamientos y no los ciudadanos (como lo sería si la Mancomunidad hubiera asumido la prestación de todos los servicios relacionados con el ciclo integral del agua).

Por otra parte, cabe indicar que ASA no es medio propio instrumental y servicio técnico de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

B.- OBJETO DE LA CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA, DUDAS QUE SUSCITA LA NORMATIVA TRIBUTARIA APLICABLE Y DATOS Y ELEMENTOS QUE ESTA PARTE ENTIENDE PUEDEN CONTRIBUIR A LA FORMACIÓN DE JUICIO POR PARTE DE ESTA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

B.1. Normativa tributaria aplicable en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, el "IVA") a las prestaciones de servicios públicos.

El artículo 7 del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la Normativa Fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, el "DF 102/1992"), relativo a las operaciones no sujetas al IVA, y más concretamente, su apartado 8º relativo a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos establecía, en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, lo siguiente:

"Artículo 7. Operaciones no sujetas al impuesto
(...)

8º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles.

En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los entes públicos realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

a) Telecomunicaciones.

b) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.

(...)"

Con efectos a partir del 1 de enero de 2015, el mencionado apartado 8º del artículo 7 del DF 102/1992 se ve modificado por la entrada en vigor de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de

diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, la "Ley 37/1992"), de aplicación directa en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

El referido apartado quedaba redactado en los términos siguientes:

"Artículo 7. No quedarán sujetas:

(..)

8º Las entregas de bienes, y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autónoma reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo

establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 312011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio Instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3. 1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos

En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

a) Telecomunicaciones.

b) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.

(..) “

Tal y como se desprende de la lectura del modificado apartado 8º del citado artículo 7 de la Ley 37/1992, la prestación del servicio de “distribución de agua” se mantiene con la entrada en vigor de la nueva normativa como operación sujeta y no exenta del IVA con independencia de que sea una Administración Pública, ente, organismo o entidad del sector público quien lo preste, manteniéndose así con el tratamiento fiscal que estaba previsto en la anterior normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2014.

Siendo así, no cabe duda de que el servicio de abastecimiento de aguas que ASA presta a favor

de los Ayuntamientos continúa quedando sujeto y no exento del IVA con la entrada en vigor, el 1 de enero de 2015, de la nueva normativa. Por otro lado y dado que el servicio de saneamiento de aguas residuales y pluviales no se encuentra incluido en la referida relación de actividades que en todo caso quedan sujetas al IVA, será principalmente este servicio sobre el que se analizará el efecto de la modificación normativa del IVA y se planteará la presente consulta tributaria escrita.

B.2. Elementos que esta parte entiende pueden contribuir a la formación de juicio por parte de esa administración tributaria

Con el fin de analizar si la prestación del servicio de saneamiento de aguas residuales y pluviales que ASA realiza a favor de los Ayuntamientos continúa quedando sujeta y no exenta del IVA en virtud de la nueva redacción del apartado 8º del artículo 7 de la Ley 37/1992, los elementos que esta parte ha considerado que pueden contribuir a la formación de juicio por parte de esa administración tributaria son los siguientes:

- Comparativa, de la redacción literal vigente y de la ya derogada del apartado 8º del artículo 7 de la ley 37/1992, de aplicación directa en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.
- Comparativa y evolución de (i) la redacción inicial del Proyecto de ley y de la redacción definitiva de la Ley 28/2014 por la que finalmente se aprueba la modificación del referido apartado 8º, (ii) sus respectivas Exposiciones de Motivos y, (iii) las enmiendas presentadas y tratadas hasta la aprobación definitiva de la referida modificación legislativa.
- Doctrina administrativa de los denominados “entes técnico-jurídicos” que resulta objeto de elevación a rango legal con la modificación del citado apartado 8º.

Del análisis del conjunto de dichos elementos esta parte llega a la conclusión de que tanto

la prestación de servicios de abastecimiento de aguas como la de saneamiento de aguas residuales y pluviales que ASA presta a favor de los Ayuntamientos quedan sujetas y no exentas del IVA en virtud de la siguiente argumentación:

1. En relación con la nueva redacción prevista en el primer párrafo del apartado 8º del artículo 7 de la Ley 37/1992 (de aplicación directa en el Territorio Histórico de Gipuzkoa), esto es, la aplicación de la no sujeción al IVA a "las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria" cabe señalar que:

- ASA no tiene la consideración de Administración Pública.
- La contraprestación que percibe de los Ayuntamientos por la prestación de los servicios públicos de abastecimiento de aguas y saneamiento de aguas residuales y pluviales tienen la consideración de tarifa (contraprestación de naturaleza no tributaria) y no de tasa, tal y como se señalaba en los antecedentes del caso descritos en la letra A).

En consecuencia, atendiendo a lo dispuesto en este primer párrafo del apartado 8º del artículo 7 de la Ley 37/1992, los servicios de abastecimiento de aguas y de saneamiento de aguas residuales y pluviales que ASA presta a los Ayuntamientos no quedarían afectados por la no sujeción al IVA.

2. Adicionalmente, tal y como se regula expresamente en el apartado 8º del artículo 7 del DF 102/1992, el servicio de "distribución de agua" queda en todo caso sujeto y no exento del IVA con independencia de que sea prestado por una Administración Pública, ente, organismo o entidad del sector público.

En consecuencia, cabe afirmar que la prestación del servicio de abastecimiento de aguas que realiza ASA a favor de los Ayuntamientos queda en todo caso sujeta y no exenta del IVA.

3. En cuanto a la prestación del servicio de saneamiento de aguas residuales y pluviales por parte de ASA a favor de los Ayuntamientos, esta parte considera igualmente que dicha prestación queda sujeta y no exenta del IVA en virtud de la siguiente argumentación:

(i) En lo que se refiere a la nueva regulación prevista en el párrafo redactado como sigue: "asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos", esta parte considera que la no sujeción al IVA prevista en este supuesto únicamente opera para las prestaciones de servicios realizadas a favor de las Administraciones Públicas por parte de los entes, organismos o entidades del sector público en los que dichas Administraciones Públicas participen directamente.

Dicha afirmación viene motivada, además de por la redacción literal del artículo en cuestión, por la evolución de la redacción del Proyecto de Ley por el que se preveía modificar la Ley 37/1992 hasta que éste resultó finalmente aprobado. Más concretamente, tal y como se indicaba inicialmente en la Exposición de Motivos del referido Proyecto de Ley, la modificación del apartado 8º del artículo 7 de la Ley 37/1992 tenía por finalidad:

" [...] de una parte, la no sujeción de los servicios prestados en virtud de las encomiendas de gestión y, de otra, se eleva a rango legal la doctrina administrativa de los denominados «entes técnico-jurídicos», si bien, se amplía su contenido al no exigir que determinados entes estén total y únicamente participados por una única Administración pública, bastando una participación pública de más del 50 por ciento, tal y como se definen estos entes en el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector

Público a la que se remite la Ley del Impuesto; asimismo se exige en todo caso que el control del ente sea público. Cumplidas estas condiciones, la no sujeción se aplicará exclusivamente a las prestaciones de servicios, realizadas por el ente público a favor de cualquiera de las Administraciones Públicas que participen en el mismo, o a favor de otras Administraciones Públicas íntegramente dependientes de las anteriores. En todo caso hay que tener en cuenta que la no sujeción tiene un límite en el listado de actividades que contiene el precepto, cuya realización implica que la prestación de servicios esté sujeta al Impuesto. [...]".

Finalmente, la redacción definitiva de dicho Proyecto de Ley culmina con la aprobación de la mencionada Ley 2S/2014, de 27 de noviembre, por la que se aprueba la modificación definitiva del apartado 8º del artículo 7 de la Ley 37/1992, en cuya Exposición de Motivos se redefine la finalidad de la modificación legislativa en los términos siguientes:

"[...] de una parte, la no sujeción de los servicios prestados en virtud de las encomiendas de gestión y, de otra, se eleva a rango legal la doctrina administrativa de los denominados «entes técnico-jurídicos», si bien, se amplía su contenido al no exigir que determinados entes estén participados por una única Administración pública, exigiéndose, en todo caso que sean de titularidad íntegramente pública, cumplidas estas condiciones, la no sujeción se aplicará exclusivamente a las prestaciones de servicios, realizadas por el ente público a favor de cualquiera de las Administraciones Públicas que participen en el mismo, o a favor de otras Administraciones Públicas íntegramente dependientes de las anteriores. En todo caso hay que tener en cuenta que la no sujeción tiene un límite en el listado de actividades que contiene el precepto, cuya realización implica que la prestación de servicios esté sujeta al Impuesto. [...]".

De su lectura parece concluirse que si bien inicialmente, para que operase la no sujeción al IVA, se exigía un control de la Administración

Pública sobre los denominados "entes técnicos jurídicos" prestadores del servicio, la finalidad última del legislador ha quedado limitada a una exigencia de titularidad y no de control por parte de las Administraciones Públicas a estos efectos. Dicho concepto de "titularidad" ya subyacía en la doctrina administrativa de los denominados "entes técnico-jurídicos" que ha sido objeto de elevación a rango de ley con la ya mencionada modificación del apartado 8º del artículo 7 de la Ley 37/1992.

Como consecuencia de lo anterior, cabe interpretar que no estarán sujetos al IVA los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos, debiendo tratarse a estos efectos de una participación directa de las Administraciones Públicas en los referidos entes, organismos o entidades del sector público (condición que en el caso que nos ocupa no se da por estar ASA, como ya se ha dicho, participada directamente por la Mancomunidad y no por los Ayuntamientos a los que se presta los servicios).

En consecuencia, esta parte considera que la prestación del servicio de saneamiento de aguas residuales y pluviales que ASA realiza a favor de los Ayuntamientos no quedará afectada por la no sujeción al IVA prevista en el párrafo descrito al inicio de este apartado (i) y, por tanto, quedará sujeta y no exenta del IVA al no existir una participación directa de los Ayuntamientos en la sociedad.

(ii) Por otra parte, en lo que se refiere a la regulación prevista en el párrafo redactado como sigue: "no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6

del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 312011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo", esta parte considera que en virtud de lo dispuesto en dicho párrafo, la prestación del servicio de saneamiento de aguas residuales y pluviales por parte de ASA a los Ayuntamientos tampoco quedaría afectada por la no sujeción al IVA prevista en el mismo debido a que:

- ASA presta el servicio de saneamiento de aguas residuales y pluviales a favor de los Ayuntamientos en virtud del Convenio Regulador, forma jurídica que esta parte considera que no podría ser calificada como encomienda de gestión en los términos a los que se refieren los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

En este sentido, es interés de esta parte conocer el criterio que mantiene esta Dirección General estos efectos.

- ASA no es medio propio instrumental y servicio técnico, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

En cualquier caso, al margen de la posible calificación que se pudiera dar a la forma jurídica adoptada por ASA para llevar a cabo la prestación de los servicios de saneamiento de aguas residuales y pluviales a favor de los Ayuntamientos, e incluso con independencia de que se pudiera declarar la sociedad como medio propio instrumental y servicio técnico, esta parte considera que en todo caso, en el apartado 8º del artículo 7 de la Ley 37/1992 subyace el espíritu del legislador de afectar a la no sujeción al IVA a las prestaciones de servicios que se realicen

por los entes, organismos y entidades del sector público en favor de las Administraciones Públicas que sean titulares íntegramente de los mismos, mediante una participación directa sobre ellos.

EN CONCLUSIÓN:

Los servicios de abastecimiento de aguas que ASA presta a favor de los Ayuntamientos quedará inequívocamente sujeta y no exenta del IVA, puesto que así expresamente lo regula el apartado 8º del artículo 7 de la Ley 37/1992.

La prestación de los servicios de saneamiento de aguas residuales y pluviales que ASA presta a favor de los Ayuntamientos quedará igualmente sujeta y no exenta del IVA dado que los referidos servicios los presta a Administraciones Públicas (los Ayuntamientos) que no participan directamente en la sociedad, todo ello con independencia de la forma jurídica que emplee ASA para su realización (en el presente caso, el Convenio Regulador) e incluso sin que tenga incidencia el hecho de que ASA pueda ser declarada medio propio instrumental y servicio técnico.

De esta manera, habiendo reproducido literalmente la normativa vigente así como la ya derogada, la evolución de la redacción del Proyecto de Ley de modificación en tramitación hasta su aprobación definitiva y la referencia a la doctrina administrativa oportuna que, bajo nuestro criterio, ha de tomarse en consideración, se plantea a esa Administración Tributaria CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA sobre la sujeción al IVA de la prestación del servicio público de abastecimiento de aguas y, particularmente, de la prestación del servicio de saneamiento de aguas residuales y pluviales en red primaria por parte de ASA a favor de los Ayuntamientos integrantes de la Mancomunidad, socio único de la misma.

CONTESTACIÓN

1.-De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4, apartado uno, del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre (en adelante DF 102/1992) de adaptación a la Ley 37/1992, de 28 de

diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido: "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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El artículo 5 del mismo Decreto Foral establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en este Decreto 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.

(...)

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 (...)."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a una sociedad pública como la Consultante que, consecuentemente,

tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

Por otra parte y en relación con la sujeción de las operaciones efectuadas por las entidades que conforman el sector público, el artículo 7.8º de la normativa del Impuesto, con la nueva redacción dada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, establece que no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido: "8º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

- a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.
- b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
- c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.
- d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendada y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

- a') Telecomunicaciones.
- b') Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.
- c') Transportes de personas y bienes.
- d') Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones

exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente.

- e') Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.
- f') Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.
- g') Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.
- h') Almacenaje y depósito.
- i') Las de oficinas comerciales de publicidad.
- j') Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.
- k') Las de agencias de viajes.
- l') Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. A estos efectos se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquellas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público.
- m') Las de matadero."

El listado de actividades que se relacionan en este artículo, como excepciones al supuesto de no sujeción, suponen la transposición del listado que se recoge en el Anexo I de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006.

Por tanto, y dado que la normativa del Impuesto (tanto en su redacción actual como en la anterior) señala expresamente que el servicio de distribución de agua estará, en todo caso, sujeto (y no exento del IVA), se confirma el planteamiento de la Consultante que indica que el servicio de abastecimiento de aguas

que ASA presta a favor de los Ayuntamientos se encuentra sujeto y no exento del IVA.

2.- Por otra parte, y en relación con el servicio de saneamiento de aguas residuales y pluviales que la Sociedad Pública Consultante presta a favor de los Ayuntamientos, hay que señalar lo siguiente:

Según se recoge en la exposición de motivos de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en relación con la no sujeción de las operaciones realizadas por los entes públicos, se establece, de una parte, la no sujeción de los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión, y de otra, se eleva a rango legal la doctrina administrativa de los denominados "entes técnico-jurídicos", si bien se amplía su contenido (con referencia al Texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público) al no exigir que determinados entes estén participados por una única Administración pública, exigiéndose, en todo caso que sean de titularidad íntegramente pública. Cumplidas estas condiciones, la no sujeción se aplicará exclusivamente a las prestaciones de servicios, realizadas por el ente público a favor de cualquiera de las Administraciones Públicas que participen en el mismo, o a favor de otras Administraciones Públicas íntegramente dependientes de las anteriores.

Respecto de las encomiendas de gestión, el artículo 4.1.n) del Texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (en adelante TRLCSP), señala que están excluidos del ámbito de la citada Ley: "n) Los negocios jurídicos en cuya virtud se encargue a una entidad que, conforme a lo señalado en el artículo 24.6, tenga atribuida la condición de medio propio y servicio técnico del mismo, la realización de una determinada prestación. No obstante, los contratos que deban celebrarse por las entidades que tengan la consideración de medio propio y servicio técnico para la realización de las prestaciones objeto del encargo quedarán sometidos a esta Ley, en los términos que sean procedentes de acuerdo con la naturaleza de la entidad que los celebre y el tipo y cuantía de los mismos, y, en todo caso, cuando se trate de

contratos de obras, servicios o suministros cuyas cuantías superen los umbrales establecidos en la Sección 2.ª del Capítulo II de este Título Preliminar, las entidades de derecho privado deberán observar para su preparación y adjudicación las reglas establecidas en los artículos 137.1 y 190.

Por su parte, el artículo 24.6 del TRLCSP dispone que: "A los efectos previstos en este artículo y en el artículo 4.1.n), los entes, organismos y entidades del sector público podrán ser considerados medios propios y servicios técnicos de aquellos poderes adjudicadores para los que realicen la parte esencial de su actividad cuando éstos ostenten sobre los mismos un control análogo al que pueden ejercer sobre sus propios servicios. Si se trata de sociedades, además, la totalidad de su capital tendrá que ser de titularidad pública.

En todo caso, se entenderá que los poderes adjudicadores ostentan sobre un ente, organismo o entidad un control análogo al que tienen sobre sus propios servicios si pueden conferirles encomiendas de gestión que sean de ejecución obligatoria para ellos de acuerdo con instrucciones fijadas unilateralmente por el encomendante y cuya retribución se fije por referencia a tarifas aprobadas por la entidad pública de la que dependan.

La condición de medio propio y servicio técnico de las entidades que cumplan los criterios mencionados en este apartado deberá reconocerse expresamente por la norma que las cree o por sus estatutos, que deberán determinar las entidades respecto de las cuales tienen esta condición y precisar el régimen de las encomiendas que se les puedan conferir o las condiciones en que podrán adjudicárseles contratos, y determinará para ellas la imposibilidad de participar en licitaciones públicas convocadas por los poderes adjudicadores de los que sean medios propios, sin perjuicio de que, cuando no concurra ningún licitador, pueda encargárseles la ejecución de la prestación objeto de las mismas."

A la vista de todo lo aquí dispuesto, hay que indicar lo siguiente:

- El servicio de saneamiento de aguas residuales y pluviales que presta la Consultante no se efectúa sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria
- La Sociedad Pública Consultante presta el citado servicio a favor de los Ayuntamientos que conforman la Mancomunidad Municipal de Aguas; es decir, el destinatario del citado servicio no es el ente público del que depende directamente y que ostenta su titularidad íntegra (la Mancomunidad), ni otra Administración Pública íntegramente dependiente del mismo.
- Por otra parte, con independencia de la calificación otorgada al contrato en virtud del cual la Sociedad Consultante se obliga a prestar el citado Servicio (Convenio regulador), no se trata de un servicio prestado por un ente público en su condición de medio propio instrumental y servicio técnico que tenga como destinataria a la Administración Pública encomendada ni a los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

En estas circunstancias, este Servicio entiende que al igual que el servicio de abastecimiento de aguas, el de saneamiento de aguas residuales y pluviales realizado a favor de los Ayuntamientos que conforman la Mancomunidad Municipal, también se encuentra sujeto (y no exento) del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONSULTA 2015.11.4.1. – 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.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante ha firmado un contrato de fabricación y venta de una máquina a la empresa AAA, S.L., dicha máquina está destinada a la producción y se va a instalar por parte de la consultante en una bodega de nueva construcción en territorio común.

AAA, S.L. es la promotora de la construcción de la bodega nueva incluyéndose en la misma la instalación de la máquina para la recepción y tratamiento de uva.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si se produce o no la inversión del sujeto pasivo en dicha operación que va a realizar el consultante.

CONTESTACIÓN

Con respecto al sujeto pasivo de las ejecuciones de obra inmobiliaria, se debe tener en consideración lo establecido por el artículo 84 del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual establece lo siguiente:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, resultará de aplicación el mecanismo conocido como inversión del sujeto pasivo, cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- a) El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.
- b) Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.
- c) Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales, si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.
- d) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.

En relación al citado supuesto de inversión del sujeto pasivo, la Dirección General de Tributos en diversas contestaciones a consultas tributarias (entre otras, las nº V0492-15, de 6 de febrero de 2015 y la V1056-15, de 7 de abril) ha señalado lo siguiente:

“En el suministro con instalación de equipos industriales en edificaciones que ya estén terminadas o cuando dicha obra no sea consecuencia de un proceso de rehabilitación de edificaciones, no se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo, contenida en el artículo 84, apartado uno, número 2º, letra f) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, cuando se trate de la construcción de una nueva edificación con el suministro e instalación de equipos industriales para procesos de producción, para el empresario promotor de la misma, se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo, contenida en el artículo 84, apartado uno, número 2º, letra f) de la Ley 37/1992”.

En relación con la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo a la instalación de equipos industriales en el proceso de la construcción de una edificación habrá que tener en cuenta lo siguiente:

- 1.- Si dichos equipos se pueden desmontar sin su menoscabo o no e instalar en otra edificación no sería de aplicación la inversión del sujeto pasivo.
- 2.- En caso contrario, es decir, si los equipos instalados no se pueden desmontar sin su menoscabo, sí sería de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, se aplicará la citada regla de inversión del sujeto pasivo a la ejecución de obra consultada realizada por BBB, S.L. para otro empresario o profesional siempre que el suministro y la instalación se produzca en la construcción de un nuevo edificio destinado a bodega y siempre y cuando no se pueda desmontar la instalación realizada sin su menoscabo para su instalación en otra edificación.

CONSULTA 2016.1.6.1. – 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.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una sociedad pública tiene como objeto dar cobertura a las necesidades generales en materia de sistemas de información y de telecomunicaciones de la Administración General de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus organismos autónomos.

Entre las diferentes encomiendas de gestión suscritas por la consultante se encuentra la encomendada por la Dirección Informática y Telecomunicaciones del Gobierno Vasco para la prestación de los servicios del Proyecto Konekta Zaitex Ciudadan@ dirigido a la prestación de servicios formativos en diversos centros de KzGunea ubicados en diferentes puntos de la geográfica del Euskadi.

Para llevar a cabo a la prestación de dichos servicios formativos, la consultante ha subcontratado a la UTE AAA con domicilio fiscal en Gipuzkoa, entendiendo la consultante que la subcontratada puede tener la consideración de centro educativo habida cuenta que dispone de medios personales y materiales para desarrollar la actividad educativa.

CUESTIÓN PLANTEADA

1.- Si aunque los servicios de formación prestados por la consultante en virtud de encomiendas de gestión resulten no sujetos a partir del 1 de enero de 2015 serían operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.º de la Norma de IVA, considerando que la exención resulta relevante para la segunda cuestión que se plantea.

2.- Si los servicios subcontratados resultan exentos en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.º de la Norma de IVA.

CONTESTACIÓN

1.- El artículo 7 del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante Norma) señala una serie de operaciones no sujetas del Impuesto, esto es, que no constituyen el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Entre las operaciones no sujetas, con efectos, 1 de enero de 2015, en la redacción dada a dicho artículo por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2015, de 10 de marzo, se incluyen los servicios prestados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

En cualquier caso, incluso aunque se efectúen mediante encomiendas de gestión, están sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

- a') Telecomunicaciones.
- b') Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.
- c') Transportes de personas y bienes.
- d') Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente.
- e') Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.

- f') Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.
- g') Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.
- h') Almacenaje y depósito.
- i') Las de oficinas comerciales de publicidad.
- j') Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.
- k') Las de agencias de viajes.
- l') Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. A estos efectos se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquéllas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público.
- m') Las de matadero.

Por tanto, los servicios de formación que preste la consultante en virtud de encomiendas de gestión bajo la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dado que los servicios objeto de consulta no se encuentran sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, es decir, no constituyen hecho imponible no procede determinar tal y como solicita la consultante si procede la exención de los mismos, más si cabe cuando se trata de una consulta de carácter vinculante. Además en ningún caso resulta relevante para la resolución de la segunda cuestión planteada que vendrá determinada por el cumplimiento por parte de la empresa subcontratada de los requisitos que se establecen en el artículo 20.Uno.9º de la Norma.

2.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20.Uno.9º del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, está exento del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“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 Colegios 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*"

Por su parte, el artículo 7 del Reglamento del Impuesto, aprobado mediante Decreto Foral 124/1993, dispone que *"tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas, a que se refiere el artículo 20, apartado Uno, número 9º de la Norma 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 a las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate"*.

El artículo 7 del Reglamento del Impuesto, aprobado mediante Decreto Foral 124/1993, dispone que *"tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas, a que se refiere el artículo 20, apartado Uno, número 9º de la Norma 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 a las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate"*.

Las competencias en materia de educación han sido transferidas a las Comunidades Autónomas, resultando con ello que su regulación es diferente en unas y otras.

Sin embargo, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido relativa a estas exenciones debe interpretarse de forma que no resulten soluciones distintas en unos casos que en otros, al objeto de evitar distorsiones en el funcionamiento del tributo que serían contrarias a los principios armonizadores del mismo.

En este sentido, el artículo 20. Uno. 9º, anteriormente transcrito, constituye la transposición al ordenamiento jurídico interno del artículo 132 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común

del Impuesto sobre el Valor Añadido, precepto que establece que los Estados miembros eximirán *"la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables"*.

En relación con las condiciones y los límites que los Estados miembros pueden establecer a las exenciones previstas en la citada Directiva, se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en su sentencia de 17 de febrero de 2005, dictada en los asuntos acumulados C-453/02, y C-462/02, en el sentido de que actividades comparables, susceptibles de competir entre sí, no deben ser tratadas de forma distinta a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de salvaguardar la neutralidad del Impuesto.

Por tanto, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada, no puede condicionarse la exención de los servicios educativos, prevista en el artículo 132 de la citada Directiva, existiendo identidad en las prestaciones de servicios realizadas, a que el operador que las realiza esté autorizado por el órgano competente, dado que no se respetaría el principio de neutralidad fiscal.

Por otra parte, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 28 de enero de 2010, dictada en el asunto C-473/08, ha señalado lo siguiente:

"29. Respecto de los términos «enseñanza escolar o universitaria» que contiene dicha disposición, el Tribunal de Justicia, pese a no dar explícitamente una definición precisa de los mismos, señaló en el apartado 26 de la sentencia Haderer, antes citada, que dichos términos no se limitan a la enseñanza que concluye con un examen para la obtención de una cualificación o que permite

adquirir una formación para el ejercicio de una actividad profesional, sino que comprende otras actividades en las que la enseñanza se imparte en escuelas o universidades con el fin de desarrollar los conocimientos y las aptitudes de los alumnos o estudiantes, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

30. En concreto, respecto del término «enseñanza», hay que recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado, en esencia, que si bien la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes es un elemento especialmente importante de la actividad de enseñanza contemplada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, no es menos cierto que esta actividad está constituida por un conjunto de elementos que incluyen de modo concomitante 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 (véase, en ese sentido, la sentencia *Horizon College*, antes citada, apartados 18 a 20).".

De conformidad con lo expuesto, la enseñanza exenta es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de 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.

En consecuencia con todo lo anterior, la exención prevista en el artículo 20.Uno, número 9º, está supeditada al cumplimiento de dos requisitos:

- a) Un requisito subjetivo, es decir, que las citadas actividades sean realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La referencia a las entidades privadas autorizadas previsto en el artículo 20.Uno, número 9º de la Norma, debe interpretarse, vista la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, en atención a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por la entidad privada autorizada o centro de enseñanza en cuestión, de forma que dicho centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad o por la del Estado que resulte aplicable.

Asimismo, según doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos, a efectos de la exención prevista en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992, tendrán la consideración de centros educativos aquellas unidades económicas integradas por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios de enseñanza.

A tales efectos, no es preciso que el centro educativo disponga de un local determinado en el que se realice materialmente la actividad la enseñanza, siendo suficiente con que cuente con un conjunto ordenado de medios materiales y humanos destinados a la prestación del servicio de enseñanza

- b) Un requisito objetivo. Como ha señalado el Tribunal de Justicia, la enseñanza es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de 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.

La exención no será aplicable, a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles o grados del sistema educativo.

La competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo a efectos de la aplicación de la mencionada exención, corresponde al Departamento de Educación del Gobierno Vasco.

Según los antecedentes obrantes la informática es materia incluida en los planes de estudios del sistema educativo.

En consecuencia con todo lo anterior, cabe concluir:

1. En el supuesto de que la entidad subcontratada por la consultante prestase los servicios a que se refiere el escrito de consulta a través de un centro educativo, como parece en este caso, estarán exentos del tributo.

2. En el caso de que la entidad subcontratada no fuese titular de un centro educativo, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a dichos servicios de enseñanza, no será aplicable la exención prevista el artículo 20.Uno.9º de la Norma, con lo que deberá repercutir el tributo aplicando el tipo impositivo del 21% y presentar declaraciones-liquidaciones por el mismo.

En cualquier caso corresponde a la Diputación Foral de Gipuzkoa determinar si concurren los requisitos del artículo 20.Uno.9º de la Norma para la aplicación de la exención a los servicios que presta de formación la entidad subcontratada, puesto que dicha Administración es la que resulta competente para la inspección de dicho tributo de dicho sujeto pasivo.

CONSULTA 2016.3.4.1. – 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)

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una mutua colaboradora con la Seguridad Social. Entre las diversas prestaciones que ha venido satisfaciendo, se encuentran las correspondientes al cuidado de menores afectados por cáncer, u otra enfermedad grave, del artículo 135 quáter del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer si están exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas las prestaciones por cuidado de menores afectados por cáncer, u otra enfermedad grave, del artículo 135 quáter del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, de modo que no deba practicar retención sobre los importes que paga por este concepto.

CONTESTACIÓN

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, el artículo 135 quáter del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, en vigor hasta el pasado 2 de enero de 2016, establecía que: *“Se reconocerá una prestación económica a los progenitores, adoptantes o acogedores de carácter preadoptivo o permanente, en aquellos casos en que ambos trabajen, para el cuidado del menor/es que estén a su cargo y se encuentren afectados por cáncer (tumores malignos, melanomas y carcinomas), o por cualquier otra enfermedad grave, que requiera ingreso hospitalario de larga duración, durante el tiempo*

de hospitalización y tratamiento continuado de la enfermedad, acreditado por el informe del Servicio Público de Salud u órgano administrativo sanitario de la Comunidad Autónoma correspondiente. Reglamentariamente se determinarán las enfermedades consideradas graves, a efectos del reconocimiento de esta prestación económica. Será requisito indispensable que el beneficiario reduzca su jornada de trabajo, al menos, en un 50 por 100 de su duración, a fin de que se dedique al cuidado directo, continuo y permanente, del menor. Para el acceso al derecho a esta prestación se exigirán los mismos requisitos y en los mismos términos y condiciones que los establecidos para la prestación de maternidad contributiva. La prestación económica consistirá en un subsidio equivalente al 100 por 100 de la base reguladora equivalente a la establecida para la prestación de incapacidad temporal, derivada de contingencias profesionales, y en proporción a la reducción que experimente la jornada de trabajo. Esta prestación se extinguirá cuando, previo informe del Servicio Público de Salud u órgano administrativo sanitario de la Comunidad Autónoma correspondiente, cese la necesidad del cuidado directo, continuo y permanente, del hijo o del menor acogido por parte del beneficiario, o cuando el menor cumpla los 18 años. Cuando concurren en ambos progenitores, adoptantes o acogedores de carácter preadoptivo o permanente, las circunstancias necesarias para tener la condición de beneficiarios de la prestación, el derecho a percibirla sólo podrá ser reconocido a favor de uno de ellos. La gestión y el pago de la prestación económica corresponderá a la Mutua de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales o, en su caso, a la Entidad Gestora con la que la empresa tenga concertada la cobertura de los riesgos profesionales. Las previsiones contenidas en este artículo no serán aplicables a los funcionarios públicos, que se regirán por lo establecido en el artículo 49.e) de la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público y la normativa que lo desarrolle".

Desde el pasado 2 de enero de 2016, esta prestación por cuidado de menores afectados por cáncer, u otra enfermedad grave, se encuentra regulada en los artículo 190 y siguientes

del nuevo Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

Concretamente, el artículo 190 de este nuevo Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, señala que: "A efectos de la prestación económica por cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave, se considera situación protegida la reducción de la jornada de trabajo de al menos un 50 por ciento que, de acuerdo con lo previsto en el párrafo tercero del artículo 37.6 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, lleven a cabo los progenitores, adoptantes, guardadores con fines de adopción o acogedores de carácter permanente, cuando ambos trabajen, para el cuidado directo, continuo y permanente del menor a su cargo afectado por cáncer (tumores malignos, melanomas y carcinomas) o por cualquier otra enfermedad grave que requiera ingreso hospitalario de larga duración, durante el tiempo de hospitalización y tratamiento continuado de la enfermedad. (...)".

A lo que el artículo 191 del mismo Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, añade que: "(...) 2. Cuando concurren en ambos progenitores, adoptantes, guardadores con fines de adopción o acogedores de carácter permanente, las circunstancias necesarias para tener la condición de beneficiarios de la prestación, el derecho a percibirla solo podrá ser reconocido a favor de uno de ellos. (...)".

Mientras que el artículo 192 de este Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, recoge que: "1. La prestación económica por cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave consistirá en un subsidio equivalente al 100 por ciento de la base reguladora establecida para la prestación de incapacidad temporal derivada de contingencias profesionales, y en proporción

a la reducción que experimente la jornada de trabajo. 2. Esta prestación se extinguirá cuando, previo informe del servicio público de salud u órgano administrativo sanitario de la comunidad autónoma correspondiente, cese la necesidad del cuidado directo, continuo y permanente, del hijo o del menor sujeto a acogimiento o a guarda con fines de adopción del beneficiario, o cuando el menor cumpla los 18 años. 3. La gestión y el pago de la prestación económica corresponderá a la mutua colaboradora con la Seguridad Social o, en su caso, a la entidad gestora con la que la empresa tenga concertada la cobertura de los riesgos profesionales".

De otro lado, el artículo 80 del repetido Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, prevé, en materia de mutuas colaboradoras con la Seguridad Social, que: "1. Son mutuas colaboradoras con la Seguridad Social las asociaciones privadas de empresarios constituidas mediante autorización del Ministerio de Empleo y Seguridad Social e inscripción en el registro especial dependiente de este, que tienen por finalidad colaborar en la gestión de la Seguridad Social, bajo la dirección y tutela del mismo, sin ánimo de lucro y asumiendo sus asociados responsabilidad mancomunada en los supuestos y con el alcance establecidos en esta ley. Las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social, una vez constituidas, adquieren personalidad jurídica y capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines. El ámbito de actuación de las mismas se extiende a todo el territorio del Estado. 2. Las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social tienen por objeto el desarrollo, mediante la colaboración con el Ministerio de Empleo y Seguridad Social, de las siguientes actividades de la Seguridad Social: (...) e) La gestión de la prestación por cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave. (...) 4. Las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social forman parte del sector público estatal de carácter administrativo, de conformidad con la naturaleza pública de sus funciones y de los recursos económicos que gestionan, sin perjuicio de la naturaleza privada de la entidad".

Hasta el pasado 2 de enero de 2016, este concepto de mutua colaboradora con la Seguridad Social estaba regulado en el artículo 68 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

De todo lo anterior se deduce que los progenitores, adoptantes, guardadores con fines de adopción y acogedores de carácter permanente, de menores afectados por cáncer, o por cualquier otra enfermedad grave, que requiera ingreso hospitalario de larga duración, tienen derecho al cobro de una prestación pública durante el tiempo de hospitalización y tratamiento continuado de la enfermedad del menor, siempre y cuando: 1) ambos trabajen; y 2) el beneficiario de la citada prestación reduzca su jornada laboral, al menos, en un 50 por 100, con objeto de dedicarse al cuidado directo, continuado y permanente del menor a su cargo. La gestión y el pago de esta prestación económica corresponde a la mutua colaboradora con la Seguridad Social o, en su caso, a la entidad gestora con la que la empresa tenga concertada la cobertura de los riesgos profesionales.

En lo que se refiere al tratamiento tributario de esta prestación, el artículo 18 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NIRPF), determina que: "También se considerarán rendimientos del trabajo: a) Las siguientes prestaciones: 1. Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de esta Norma Foral. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las prestaciones y cantidades recibidas por quienes ejerzan actividades económicas en cualquiera de los conceptos establecidos en la Ley General de la Seguridad Social que impliquen una situación de incapacidad temporal para dichas actividades, se computarán como rendimiento de las mismas. (...)".

Sin embargo, en un supuesto como el planteado, debe tenerse en cuenta también lo indicado en el artículo 9.12 de la NFIRPF, de conformidad con el cual: *“Estarán exentas las siguientes rentas: (...) 12. Las prestaciones familiares reguladas en el capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas. Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, y las prestaciones que sean reconocidas a los socios cooperativistas por entidades de previsión social voluntaria, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributaría como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades o entidades de previsión social voluntaria antes citadas, en las prestaciones de estas últimas. Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple, adopción, adopción múltiple, hijos a cargo y orfandad. También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales. (...)”*.

De donde se desprende que están exentas del Impuesto, entre otras, las prestaciones públicas por hijos a cargo. Esta Dirección General entiende que dentro de estas prestaciones públicas por hijos a cargo cabe considerar incluidas las correspondientes al cuidado de menores con cáncer, u otra enfermedad grave, incluso aun cuando, en determinados supuestos, puedan ser

reconocidas a favor de quienes no son los padres de los menores enfermos (sino sus guardadores con fines de adopción o sus acogedores de carácter permanente), toda vez que dichas prestaciones se dirigen, precisamente, a cubrir el cuidado de los menores que estén a cargo del contribuyente (aquejados, además, de enfermedades de especial gravedad).

En lo que hace referencia al hecho de que la gestión y el pago de estas prestaciones económicas corresponda a las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social o, en su caso, a la entidad gestora con la que la empresa tenga concertada la cobertura de los riesgos profesionales, el apartado 3.1.2 de la Instrucción 1/2015, 1 de abril de marzo, 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: *“Las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales tienen la consideración de entidades colaboradoras en la gestión de la Seguridad Social. A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el tratamiento fiscal de las prestaciones que se reconozcan a los contribuyentes por la Seguridad Social ha de ser el mismo, con independencia de que su abono se realice directamente por la Seguridad Social, o por una Mutua de Accidentes de Trabajo”*.

Por otro lado, en lo que respecta a las retenciones a practicar sobre estas prestaciones, 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. (...)”*.

Este precepto se encuentra desarrollado, entre otros, en el artículo 81 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, según el cual: "1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas: a) Los rendimientos del trabajo. (...)".

A lo que el artículo 82 del mismo RIRPF añade que: "No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes: a) Las rentas exentas, con excepción de la establecida en el número 24 del artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto y las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia exceptuados de gravamen. (...)".

De donde se deduce que no existe obligación de practicar retención sobre las rentas exentas de gravamen (con excepción de las reguladas en el número 24 del artículo 9 de la NFIRPF).

De modo que la entidad compareciente no deberá practicar retención sobre las prestaciones por las que pregunta.

CONSULTA 2016.3.4.2. – 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.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante que tiene como actividad la de asesoría fiscal, contable y laboral manifiesta que va a "absorber la actividad de otra asesoría" mediante la compra de activos (mobiliario, equipos informáticos, licencias software, fondo de comercio,...), subrogándose en los contratos de los trabajadores. La otra asesoría ejerce la actividad en local arrendado, no subrogándose en el contrato de alquiler.

CUESTIÓN PLANTEADA

- Tratamiento fiscal de la depreciación y/o amortización del fondo de comercio de la unidad de negocio adquirida, con relación al Impuesto sobre Sociedades a liquidar por la consultante.
- Si la operación se encuentra no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACIÓN

IMPUESTO DE SOCIEDADES.

De conformidad con el apartado 3 del artículo 15 de la Norma Foral 37/2013, del Impuesto sobre Sociedades "en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Norma Foral, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Es en el artículo 25 de la Norma Foral 37/2013 donde se regula el tratamiento fiscal de

determinados intangibles de vida útil indefinida y, en particular, del fondo de comercio.

A este respecto se establece:

“1. Para determinar la base imponible será deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo del 12,50 por ciento de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.

b) Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del fondo de comercio satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.

c) Que se haya dotado una reserva indisponible en los términos establecidos en la legislación mercantil. Caso de no poderse dotar dicha reserva, la deducción está condicionada a que se dote la misma con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes.

Cuando no se cumplan los requisitos establecidos en las letras a) y b) anteriores, únicamente resultarán deducibles las pérdidas por deterioro del valor del fondo de comercio que puedan acreditarse.

2. Cuando se cumplan los requisitos previstos en las letras a) y b) del apartado anterior, para determinar la base imponible será deducible, con el límite anual máximo del 12,50 por ciento de su importe, el inmovilizado intangible con vida útil indefinida.

En otro caso, únicamente resultarán deducibles las pérdidas por deterioro del valor del

inmovilizado intangible con vida útil indefinida que puedan acreditarse.

3. La deducción de las cantidades previstas en este artículo, excluidas la regulada en el último párrafo de los dos apartados anteriores, no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

4. Las cantidades deducidas para la determinación de la base imponible en virtud de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo incrementarán la base imponible con ocasión de la corrección de valor por deterioro o transmisión de los activos intangibles que hubieran generado el derecho a la aplicación de las citadas deducciones.

5. En los supuestos en los que la transmisión del fondo de comercio o de los otros activos intangibles de vida útil indefinida generase rentas que se acojan a lo dispuesto en el artículo 36 de esta Norma Foral para la reinversión de beneficios extraordinarios, únicamente podrá acogerse a este beneficio fiscal la renta obtenida por la diferencia entre el valor de transmisión del mismo y su valor contable, una vez corregida en el importe de la depreciación monetaria.”

En consecuencia, de cumplirse los requisitos establecidos en la normativa transcrita, el fondo de comercio que pudiera generarse en la compra objeto de consulta podrá ser amortizado fiscalmente con el límite anual máximo del 12,50 por ciento de su importe.

En cuanto a las correcciones valorativas por deterioro que se registren contablemente, serán reconocidas fiscalmente por aplicación del apartado 3 del artículo 15 de la Norma Foral 37/2013, respetando la limitación establecida en el apartado 4 del artículo 25 de dicha Norma Foral.

Y todo ello sin perjuicio de que la consultante deba estar en condiciones de acreditar ante esta Administración la valoración asignada al fondo de comercio que se ponga de manifiesto en la operación de compra y los deterioros que, en su caso, se registren.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

El artículo 4.Uno y Dos, letra b), del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante Norma), establece lo siguiente:

“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:

(...) b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”

Por otra parte, el artículo 7, número 1º, de la Norma, declara la no sujeción al Impuesto de la transmisión de la totalidad o parte del activo empresarial siempre que se cumplan determinadas condiciones. Concretamente, el citado precepto dispone la no sujeción de las siguientes operaciones:

“La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado Cuatro, de esta Norma.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

a) La mera cesión de bienes o de derechos.

b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado Uno, letra c) de esta Norma, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado Uno, letra d) de esta Norma.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Norma.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se benefician de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en

cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado Uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Norma."

El artículo 7, número 1º de la Norma, transcrito anteriormente, supone la transposición al ordenamiento interno del artículo 19, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

La nueva redacción del artículo 7.1º incorpora a nuestro ordenamiento jurídico la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, recogida en la sentencias de 27 de noviembre de 2003, dictada en el Asunto C-497/01, Zita Modes Sarl, y de 29 de abril de 2004, Asunto C-137/02, Faxworld.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas señala en el apartado 40 de la sentencia de 27 de noviembre de 2003 que, "el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.

En el caso consultado, si efectivamente, y tal y como manifiestan, el conjunto que se transmite constituyera una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios la operación consultada no resultará sujeta al Impuesto de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.1º de la Norma.

Consulta 2016.2.3.3. – 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.

HECHOS PLANTEADOS

Las consultantes son distintas compañías que forman parte de un mismo grupo mercantil, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio. La entidad dominante, la "Sociedad B", se encuentra sujeta a la normativa del Impuesto sobre Sociedades de territorio común, y ostenta una participación directa o indirecta de, al menos, el 75 por 100 en el capital de las demás comparecientes, las cuales están sometidas, todas ellas, a la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades. La "Sociedad B" tributa en régimen de consolidación fiscal, como dominante de un grupo fiscal sujeto a la normativa de territorio común (Grupo Fiscal I). En cuanto a las compañías vascas, dos de ellas (la "Sociedad M" y la "Sociedad S") también han venido ostentando hasta la fecha la consideración de dominantes de sendos grupos fiscales, sometidos a la normativa foral vizcaína del Impuesto (Grupos Fiscales II y III). Por último, el resto de las sociedades comparecientes han tributado hasta el momento en régimen individual, con sujeción a la normativa vizcaína del Impuesto sobre Sociedades, salvo la "Sociedad P", la cual está sujeta a la normativa guipuzcoana. El Decreto Foral Normativo 2/2015, de 10 de febrero, ha modificado la regulación del régimen especial de consolidación fiscal, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, y ha previsto un régimen transitorio al efecto.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desean conocer:

- 1) Cuál es su perímetro de consolidación fiscal tras la entrada en vigor del Decreto Foral Normativo 2/2015, de 10 de febrero.
- 2) Si debe extinguirse alguno de los grupos fiscales preexistentes y, en caso afirmativo, cómo se determina cuál de ellos ha de pervivir y cuál no. En lo que respecta al grupo que, en su caso, perviva, si mantendrá el número que ya tiene asignado, o si deberá solicitar uno nuevo.
- 3) Si resultará aplicable lo indicado en el artículo 99 de la NFIS, en el supuesto de que deba extinguirse alguno de los grupos existentes.
- 4) Si lo previsto en el apartado 5 de la disposición transitoria decimoctava de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se configura como una opción para el contribuyente.
- 5) Obligaciones formales y acuerdos que deben adoptar, derivados del régimen regulado en la disposición transitoria decimoctava de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

CONTESTACIÓN

1) Con respecto a la primera cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación el artículo 85 la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre (NFIS), en su redacción dada por el Decreto Foral Normativo a2/2015, de 10 de febrero, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, de conformidad con el cual:

"1. Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en este

artículo y tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, así como las entidades de crédito a que se refiere el apartado 3 de este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 2 de esta Norma Foral. Cuando una entidad no residente en territorio español ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos señalados en el apartado 3 de este artículo.

(...).

2. Se entenderá por entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

- a) Tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades o a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español, siempre que no sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en el Territorio Histórico de Bizkaia que no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal podrán ser considerados entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo.
- b) Que atenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por 100 del capital social y se posea la mayoría de los derechos de voto de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación. El porcentaje anterior será de, al menos, el 70 por 100 del capital social, si se trata de entidades cuyas acciones están admitidas a negociación en un mercado regulado. Este

último porcentaje también será aplicable cuando se tengan participaciones indirectas en otras entidades siempre que se alcance dicho porcentaje a través de entidades participadas cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado.

- c) Que dicha participación y los referidos derechos de voto se mantengan durante todo el período impositivo. El requisito de mantenimiento de la participación y de los derechos de voto durante todo el período impositivo no será exigible en el supuesto de disolución de la entidad participada.
- d) Que no sea dependiente, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.
- e) Que no esté sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, de uniones temporales de empresas previsto en el Capítulo III del Título VI de esta Norma Foral o regímenes análogos a ambos, ni tenga la consideración de sociedad patrimonial a que se refiere el artículo 14 de esta Norma Foral.
- f) Que, tratándose de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, dichas entidades no sean dependientes, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante ay no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

3. Se entenderá por entidad dependiente aquella que sea residente en territorio español sobre la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras b) y c) del apartado anterior, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español respecto de las cuales una entidad cumpla los requisitos establecidos en el apartado anterior.

(...)

4. No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que no aseen residentes en territorio español.
- b) Que estén exentas de este Impuesto.
- c) Que al cierre del período impositivo haya sido declarada en situación de concurso y durante los períodos impositivos en que surta efectos esa declaración.
- d) Que al cierre del período impositivo se encuentre en la situación patrimonial prevista en la letra e) del apartado 1 del artículo 363 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, de acuerdo con sus cuentas anuales, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.
- e) Las entidades dependientes que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la entidad representante del grupo fiscal.
- f) Las entidades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la entidad representante.

5. El grupo fiscal se extinguirá cuando la entidad dominante pierda dicho carácter. No obstante, no se extinguirá el grupo fiscal cuando la entidad dominante pierda tal condición y sea no residente en territorio español, siempre que se cumplan las condiciones para que todas las entidades dependientes sigan constituyendo un grupo de consolidación fiscal, salvo que se incorporen a otro grupo fiscal".

A estos efectos, el artículo 87 de la NFIS, en su redacción también dada por el mencionado Decreto Foral Normativo 2/2015, de 10 de febrero, regula, en lo que se refiere al porcentaje de participación y al cómputo de los derechos de voto, que:

"1. Cuando una entidad participe en otra, y esta segunda en una tercera, y así sucesivamente, para calcular la participación indirecta de la primera sobre las demás entidades, se multiplicarán, respectivamente, los porcentajes de participación en el capital social, de manera que el resultado de dichos productos deberá ser, al menos, el 75 por ciento o, al menos, el 70 por ciento del capital social, si se trata bien de entidades cuyas acciones están admitidas a negociación en un mercado regulado o de entidades participadas, directa o indirectamente, por estas últimas.

2. Si en un grupo fiscal coexisten relaciones de participación, directa e indirecta, para calcular la participación total de una sociedad en otra, directa e indirectamente controlada por la primera, se sumarán los porcentajes de participación directa e indirecta. Para que la sociedad participada pueda y deba integrarse en el grupo fiscal de sociedades, dicha suma deberá ser, al menos, el 75 por 100 o, al menos, el 70 por 100 del capital social, si se trata bien de sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado o de sociedades participadas, directa o indirectamente, por estas últimas siempre que a través de las mismas se alcance ese porcentaje.

3. Si existen relaciones de participación recíproca, circular o compleja, deberá probarse, en su caso, con datos objetivos la participación de, al menos, el 75 por 100 del capital social o, al menos, el 70 por 100 del capital social, si se trata bien de sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado o de sociedades participadas, directa o indirectamente, por estas últimas siempre que a través de las mismas se alcance ese porcentaje.

4. Para determinar los derechos de voto, se

aplicará lo establecido en el artículo 3 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre".

Asimismo, la disposición adicional vigesimosegunda de la NFIS, introducida, igualmente, por el Decreto Foral 2/2015, de 10 de febrero, prevé que: *"A efectos del régimen de consolidación fiscal establecido en el Capítulo VI del Título VI de esta Norma Foral, los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea una entidad residente en territorio español y sometida a la normativa de régimen común en el Impuesto sobre Sociedades de conformidad con lo previsto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, se equiparán en su tratamiento fiscal a los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español"*.

De conformidad con todo lo anterior, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, el artículo 85.1 de la NFIS establece que, cuando una entidad no residente en territorio español ni en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, ostente la consideración de dominante de dos o más sociedades dependientes (para lo cual, entre otros requisitos, es necesario que tenga personalidad jurídica, y que se encuentre sujeta y no exenta a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades), el grupo fiscal estará constituido por todas las sociedades dependientes que cumplan los requisitos señalados en el apartado 3 de dicho artículo (del citado artículo 85 de la NFIS). En concreto, por todas las sociedades dependientes que residan en territorio español. Se trata, por tanto, de grupos fiscales compuestos únicamente por las sociedades dependientes (de los que no forman parte las dominantes, al residir en el extranjero).

En los territorios forales, los grupos fiscales en los que la entidad dominante reside en territorio español y tributa conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades de régimen común se equiparan a los grupos en los que la dominante es una entidad no residente. De

modo que, en estos casos, el grupo fiscal se encuentra, igualmente, constituido por todas las sociedades dependientes sujetas a la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 85.3 de la NFIS.

En el supuesto planteado, la "Sociedad B" es una compañía sujeta a la normativa del Impuesto sobre Sociedades de territorio común, que ostenta una participación, directa o indirecta, de, al menos, el 75% del capital de las demás sociedades comparecientes, todas ellas sometidas a la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, en las que, según indica, también posee la mayoría de los derechos de voto. Entre las compañías participadas por la "Sociedad B" se encuentran las sociedades vizcaínas "M" y "S" que, hasta la fecha, han venido ostentando la condición de dominantes de dos grupos fiscales distintos (II y III, respectivamente), ambos de normativa foral vizcaína.

De manera que, en el supuesto objeto de consulta, el grupo fiscal estará conformado por todas las entidades sujetas a la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades que cumplan los requisitos exigidos en el artículo 85 de la NFIS para ostentar la condición de dependientes de la "Sociedad B". Tanto por las compañías que, hasta la fecha, venían tributando en régimen de consolidación fiscal (al pertenecer a los Grupos II y III), como por aquellas que tributaban en régimen individual (incluida la "Sociedad P", sujeta a la normativa foral guipuzcoana del Impuesto sobre Sociedades).

Todo lo cual supone que en el ejercicio 2015 existirá un nuevo perímetro de consolidación fiscal, distinto del existente hasta 2014.

A todos estos efectos, el artículo 20 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (el Concierto Económico), aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, determina que:

"Dos.1. Los grupos fiscales estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal foral cuando la

sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual, y estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal de territorio común cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas al régimen tributario de territorio común en régimen de tributación individual.

A estos efectos, se considerarán excluidas del grupo fiscal las sociedades que estuvieran sujetas a la otra normativa. En todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo. (...)

Como ya se ha aclarado más arriba, tras la entrada en vigor de la nueva redacción del artículo 85 y de la disposición adicional vigesimosegunda de la NFIS, dadas mediante Decreto Foral Normativo 2/2005, de 10 de febrero, así como de los preceptos equivalentes de la normativa de régimen común y de los otros dos Territorios Históricos de Álava y de Gipuzkoa, pueden tributar en régimen de consolidación las sociedades forales que tengan la consideración de dependientes de una compañía de territorio común, y viceversa. En cuyo caso, el grupo fiscal se compone únicamente por sociedades dependientes, sin que la dominante forme parte de él.

Por ello, el artículo 20 del Concierto Económico no puede ser interpretado, actualmente, de forma literal, ya que, hoy en día, pueden existir grupos fiscales integrados exclusivamente por sociedades dependientes. De modo que dicho precepto ha de ser interpretado en el sentido de que los grupos fiscales estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal foral cuando todas sociedades que lo conformen estén sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual.

Con lo que, en definitiva, atendiendo a los datos aportados en el escrito de consulta, en los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de

enero de 2015, las sociedades comparecientes (todas ellas sujetas a la normativa foral del Impuesto) constituirán un único grupo fiscal, cuya entidad dominante será la "Sociedad B", residente en territorio común (quien, por lo tanto, no formará parte de dicho grupo).

Por último, procede señalar que aún no se han desarrollado las reglas (de intraconcierto) de determinación de la normativa aplicable a los grupos forales compuestos únicamente por sociedades dependientes y de establecimiento de la Administración competente para inspeccionarlos.

2) En lo que se refiere a la segunda cuestión suscitada, debe tenerse en cuenta lo previsto en la disposición transitoria decimoctava de la NFIS, introducida por el Decreto Foral Normativo 2/2015, de 10 de febrero, según la cual:

"1. Las entidades que estuvieran aplicando el régimen de consolidación fiscal en el último período impositivo iniciado antes del 1 de enero de 2015, continuarán en su aplicación, de acuerdo con las normas contenidas en el Capítulo VI del Título VI de esta Norma Foral.

2. Las entidades que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 85 de esta Norma Foral, cumplan las condiciones para ser consideradas como dependientes de un grupo de consolidación fiscal, sin que formaran parte del mismo con anterioridad al primer período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2015 por no cumplir los requisitos necesarios para ello, se integrarán en el mencionado grupo en el primer período impositivo que se inicie a partir de dicha fecha. La opción y comunicación a que se refiere el artículo 88 de esta Norma Foral deberá realizarse dentro del referido período impositivo. No se extinguirá el grupo fiscal cuando la entidad dominante del mismo en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se convierta en dependiente de una entidad no residente en territorio español por aplicación de lo dispuesto en el artículo 85 de esta Norma Foral en el primer período impositivo que se inicie a partir de dicha fecha, salvo que dicho grupo

fiscal se integre en otro ya existente. En este último caso, resultarán de aplicación los efectos previstos en el artículo 99 de esta Norma Foral, y la opción y comunicación a que se refiere el apartado 6 del artículo 88 de esta Norma Foral deberá realizarse dentro del primer período impositivo que se inicie en 2015.

3. Las entidades que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 85 de esta Norma Foral, cumplan las condiciones para formar un grupo de consolidación fiscal, sin que formaran parte del mismo con anterioridad al primer período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2015 por no cumplir los requisitos necesarios para ello, podrán optar por la aplicación del régimen de consolidación fiscal en el primer período impositivo iniciado a partir de dicha fecha, siempre que la opción y comunicación a que se refiere el artículo 88 de esta Norma Foral se realice antes de la finalización de dicho período impositivo.

4. Los efectos previstos en el artículo 99 de esta Norma Foral resultarán de aplicación en el supuesto de grupos fiscales respecto de los que la entidad dominante adquiera la condición de dependiente de una entidad residente en territorio español, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 85 de esta Norma Foral en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015. En este supuesto, la opción y comunicación a que se refiere el artículo 88 de esta Norma Foral deberá realizarse dentro del referido período impositivo.

5. En el supuesto en que dos o más grupos fiscales deban integrarse por aplicación de lo dispuesto en el artículo 85 de esta Norma Foral, dicha integración y, en su caso, la incorporación de otras entidades en el grupo fiscal respecto de las cuales la entidad dominante cumpla tal condición, se podrá realizar en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2016. En este caso, aquellos podrán seguir aplicando el régimen de consolidación fiscal en los períodos impositivos que se inicien en el año 2015 con la misma composición existente a 31 de diciembre de 2014, sin perjuicio de que se

produzca alguna de las circunstancias previstas en el artículo 86 de esta Norma Foral, según redacción vigente en los períodos impositivos que se hubieran iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015, que determine la incorporación o la exclusión de alguna entidad o la extinción del grupo".

El apartado 2 de esta disposición transitoria decimoctava de la NFIS regula los efectos del régimen fiscal de consolidación en los supuestos en los que dos, o más, grupos fiscales existentes en el período impositivo 2014 tengan una sociedad dominante común no residente en territorio español. En cuyo caso, de acuerdo con la nueva configuración del grupo fiscal establecida en el artículo 85 de la NFIS, dichos grupos deben integrarse en uno solo, sin que, para ello, resulte necesario que constituyan uno nuevo. Concretamente, el segundo párrafo del apartado 2 de esta disposición transitoria decimoctava permite que uno de los grupos fiscales perviva, y que se integren en él las demás sociedades dependientes de la entidad dominante, sin que la normativa reguladora del Impuesto establezca la prevalencia de ninguno de los grupos preexistentes sobre los otros.

Atendiendo a lo indicado en la disposición adicional vigesimosegunda de la NFIS, lo previsto en este apartado 2 de la disposición transitoria decimoctava del mismo texto legal resulta igualmente aplicable a los supuestos en los que dos o más grupos forales pasen a tener una misma sociedad dominante que resida en territorio español y que se encuentre sometida a la normativa del Impuesto sobre Sociedades de régimen común.

De modo que, en estos supuestos, la NFIS no establece, ni la necesidad de constituir un nuevo grupo diferente de los preexistentes, ni la prevalencia de unos sobre otros, recayendo, por tanto, en el contribuyente (en particular, en la sociedad dominante del grupo fiscal) la competencia para elegir qué grupos deben extinguirse y cuál ha de continuar existiendo (en el caso planteado, si el Grupo fiscal II o el III).

De acuerdo con lo previsto en el primer párrafo del apartado 2 de la disposición transitoria decimoctava de la NFIS, en el supuesto planteado, formarán parte del grupo fiscal que perviva, además de las sociedades que conformaban el grupo fiscal que deba integrarse en él, todas aquellas otras compañías que, hasta la fecha, no tenían la consideración de dependientes de ninguno de los grupos forales preexistentes, pero que cumplan los requisitos exigidos para ostentar la consideración de dependientes de la misma dominante (de la "Sociedad B").

Concretamente, esto ocurrirá con las sociedades dependientes que venían tributando en régimen individual, tanto bajo la normativa vizcaína del Impuesto como bajo la guipuzcoana ("Sociedad P").

En la medida en que la integración de los dos grupos preexistentes puede llevarse a cabo sin constituir uno nuevo (mediante la integración de uno en el otro), no deberá solicitarse un nuevo número de identificación a efectos del régimen de consolidación fiscal, sino que seguirá empleándose el del grupo que perviva, aun cuando haya cambiado su configuración y el perímetro de consolidación (la sociedad dominante, el representante, las dependientes, etc.).

3) En lo que se refiere a los efectos que tendrá la extinción de uno de los grupos fiscales como consecuencia de su integración en el otro al amparo de lo establecido en el segundo párrafo del apartado 2 de la disposición transitoria decimoctava de la NFIS, resulta de aplicación lo previsto el artículo 99 de la NFIS, según el cual:

"1. En el supuesto de que existiera, en el período impositivo en que se produzca la pérdida del régimen de consolidación fiscal o la extinción del grupo fiscal, eliminaciones pendientes de incorporación, bases imponibles negativas del grupo fiscal o deducciones en la cuota pendientes de compensación, se procederá de la forma siguiente:

- a) Las eliminaciones pendientes de incorporación se integrarán en la

base imponible del grupo fiscal correspondiente al último período impositivo en el que sea aplicable el régimen de consolidación fiscal. Lo anterior no se aplicará cuando la entidad dominante adquiera inmediatamente la condición de sociedad dependiente de otro grupo fiscal o sea absorbida por alguna sociedad de ese otro grupo en un proceso de fusión acogida al régimen especial establecido en el Capítulo VII del Título VI de esta Norma Foral, al cual se integran todas sus sociedades dependientes en ambos casos. Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible de ese otro grupo fiscal en los términos establecidos en el artículo 91 de esta Norma Foral. Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior será necesario que el grupo fiscal, configurado con ocasión de las circunstancias descritas tribute en régimen de consolidación fiscal desde el primer día del período impositivo siguiente a aquél en el que el anterior grupo aplicó por última vez el régimen de consolidación fiscal.

- b) Las sociedades que integren el grupo fiscal en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen asumirán el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar, en la proporción que hubieren contribuido a su formación. La compensación se realizará con las bases imponibles positivas que se determinen en régimen individual de tributación en los períodos impositivos que resten hasta completar el plazo establecido en el apartado 1 del artículo 55 de esta Norma Foral, contado a partir del siguiente o siguientes a aquél o aquéllos en los que se determinaron bases imponibles negativas del grupo fiscal.

En los supuestos en que resulte de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo de la letra a) anterior, la norma

establecida en el apartado 2 del artículo 92 de esta Norma Foral se aplicará atendiendo al conjunto de sociedades que formaban el grupo fiscal encabezado por la entidad dominante que ha perdido tal carácter.

- c) Las sociedades que integren el grupo fiscal en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen asumirán el derecho a la compensación pendiente de las deducciones de la cuota del grupo fiscal, en la proporción en que hayan contribuido a la formación de las mismas. La compensación se practicará en las cuotas íntegras o líquidas que se determinen en régimen individual de tributación en los períodos impositivos que resten hasta completar el plazo establecido en esta Norma Foral para la deducción pendiente, contado a partir del siguiente o siguientes a aquél o aquéllos en los que se determinaron los importes a deducir. En los supuestos en que resulte de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo de la letra a) anterior, la norma establecida en el apartado 2 del artículo 96 de esta Norma Foral se aplicará atendiendo al conjunto de sociedades que formaban el grupo fiscal encabezado por la entidad dominante que ha perdido tal carácter”.

A este respecto, el artículo 91 de la NFIS establece que:

“1. Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando se realicen frente a terceros. (...)”. Mientras que el artículo 92 de la NFIS prevé que: “

(...)

2. Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la base imponible del mismo, con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad”.

A su vez, el artículo 96 de la misma NFIS recoge que:

“(...)

2. Las deducciones de cualquier sociedad pendientes de aplicación en el momento de su inclusión en el grupo fiscal podrán deducirse en la cuota íntegra del grupo fiscal con el límite que hubiere correspondido a dicha sociedad en el régimen individual de tributación”.

De todo lo anterior se deduce que la remisión que efectúa la disposición transitoria decimoctava de la NFIS al artículo 99 del mismo texto legal debe entenderse referida a lo indicado en este precepto para los casos en los que se produce la extinción de un grupo fiscal debido a que la entidad dominante adquiere la condición de dependiente de otro grupo fiscal, al que se incorporan, asimismo, todas sus sociedades dependientes.

De manera que los grupos fiscales que tengan que incorporarse a otro por aplicación de lo previsto en la disposición transitoria decimoctava de la NFIS, no deben incluir en su base imponible las eliminaciones de resultados pendientes de incorporar, sino que éstas (las citadas eliminaciones) se integrarán en la base imponible del grupo fiscal que perviva, en los términos establecidos en el artículo 91 de la NFIS, esto es, cuando los resultados se realicen frente a terceros.

Por otra parte, en estos casos, las bases imponibles negativas pendientes de aplicar correspondientes a los grupos que se extinguen pueden ser compensadas en la base imponible del grupo fiscal que perviva (al que se incorporan los grupos extinguidos), con el límite de la base imponible que correspondería al conjunto de las sociedades que formaban cada uno de los grupos fiscales extinguidos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 92.2 de la NFIS. Adicionalmente, las deducciones pendientes de aplicar por parte de los grupos fiscales extinguidos pueden ser deducidas por el grupo al que se incorporan, con el límite que hubiera correspondido al conjunto de las sociedades que formaban cada uno de

los grupos extinguidos, en los términos expuestos en el artículo 96.2 de la NFIS.

4) En lo que se refiere a la cuarta pregunta formulada, el apartado 5 de la disposición transitoria decimoctava de la NFIS prevé la posibilidad de que la integración de los grupos fiscales (y, en su caso, la incorporación al grupo resultante de las entidades que, hasta la fecha, venían tributando en régimen individual), a que se refiere el apartado 2 del mismo precepto, se lleve a cabo en el primer período impositivo que se inicie a partir del 1 de enero de 2016, y no en el ejercicio 2015.

Consecuentemente, una interpretación conjunta de lo dispuesto en los apartados 2 y 5 de la disposición transitoria decimoctava de la NFIS permite concluir que, en un supuesto como el planteado, existen las siguientes alternativas:

a) Que los dos grupos forales existentes se integren en uno solo en 2015, mediante la inclusión de uno en el otro, a elección del contribuyente (es decir, sin que la NFIS establezca ni la necesidad de constituir un nuevo grupo diferente de los dos anteriores, ni la prevalencia de uno sobre el otro), en cuyo caso, deben incorporarse a dicho grupo ya desde 2015 todas las sociedades dependientes que pasen a tener esta consideración conforme a la nueva normativa (apartado 2 de la disposición transitoria decimoctava de la NFIS).

b) Que la integración de un grupo en el otro, en los términos indicados en el punto anterior, se lleve a cabo en 2016, de modo que durante 2015 los dos grupos forales existentes hasta el momento continúen tributando en consolidación con la conformación que les corresponda según la normativa en vigor hasta el pasado 31 de diciembre de 2014, es decir, sin incluir en ninguno de ellos a las dependientes que pasen a tener esta consideración como consecuencia de la entrada en vigor de la nueva normativa, las cuales se incorporarán al grupo resultante de la integración en 2016 (apartado 5 de la disposición transitoria decimoctava de la NFIS).

De modo que, en definitiva, en el supuesto objeto de consulta, el apartado 2 y el apartado 5 de la disposición transitoria decimoctava de la NFIS establecen un mismo régimen de integración, pudiendo optar el contribuyente entre llevarla a cabo en 2015 (segundo párrafo del apartado 2 de la disposición transitoria decimoctava de la NFIS), o en 2016 (apartado 5 de la disposición transitoria decimoctava de la NFIS). Si se opta por esta segunda posibilidad (de efectuar la integración en 2016), durante 2015 la conformación de los grupos vendrá dada por lo previsto en la normativa vigente hasta el pasado 31 de diciembre de 2014. Sin perjuicio de que, en tal caso, el perímetro de consolidación del grupo pueda verse alterado si se produce alguna de las circunstancias previstas en el artículo 86 de la NFIS, en su redacción vigente para los ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2015.

En cualquier supuesto, cuando se lleve a cabo la integración (en 2015 o en 2016) también deberán incorporarse al grupo las sociedades forales que cumplan los requisitos exigidos para tener la consideración de dependientes de la "Sociedad B" y que, con anterioridad, venían tributando individualmente en el Impuesto sobre Sociedades.

5) Por último, en cuanto a las obligaciones formales que deben cumplir y a los acuerdos que tienen que adoptar las entidades comparecientes, el artículo 83 de la NFIS establece que:

"1. El grupo fiscal tendrá la consideración de contribuyente.

2. La entidad representante del grupo fiscal estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen de consolidación fiscal. Tendrá la consideración de entidad representante del grupo fiscal la entidad dominante cuando sea residente en territorio español, o aquella entidad del grupo fiscal que este designe cuando no exista ninguna entidad residente en territorio español que cumpla los requisitos para tener la condición de dominante.

(...)"

Mientras que el artículo 88 de la misma NFIS prevé que:

"1. El régimen de consolidación fiscal se aplicará cuando así lo acuerden todas y cada una de las sociedades que deban integrar el grupo fiscal.

2. Los acuerdos a los que se refiere el apartado anterior deberán adoptarse por la junta de accionistas u órgano equivalente de no tener forma mercantil, en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de consolidación fiscal, y surtirán efectos cuando no hayan sido impugnados o no sean susceptibles de impugnación.

3. Las sociedades que en lo sucesivo se integren en el grupo fiscal deberán cumplir las obligaciones a que se refieren los apartados anteriores, dentro de un plazo que finalizará el día en que concluya el primer período impositivo en el que deban tributar en el régimen de consolidación fiscal.

4. La falta de los acuerdos a los que se refieren los apartados 1 y 2 de este artículo determinará la imposibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal. La falta de los acuerdos correspondientes a las sociedades que en lo sucesivo deban integrarse en el grupo fiscal constituirá infracción tributaria de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 2.000 euros por el primer período impositivo en que se haya aplicado el régimen sin cumplir este requisito y de 4.000 euros por el segundo, y no impedirá la efectiva integración en el grupo de las sociedades afectadas, determinándose la imposibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal, si en el plazo de dos años a partir del día en que concluya el primer período impositivo en que deban tributar en el régimen de consolidación fiscal, persistiera la falta del acuerdo a que se refiere este artículo. A las sanciones impuestas conforme a lo dispuesto en este apartado les resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 193 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

5. Ejercitada la opción, el grupo fiscal quedará vinculado a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos del artículo 85 de esta Norma Foral y mientras no se renuncie a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal, que deberá ejercitarse, en su caso, en el plazo de dos meses a contar desde la finalización del último período impositivo de su aplicación.

6. La sociedad dominante comunicará los acuerdos mencionados en el apartado 1 de este artículo a la Administración tributaria con anterioridad al inicio del período impositivo en que sea de aplicación este régimen. En el supuesto de un grupo fiscal constituido en los términos establecidos en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 85 de esta Norma Foral, la entidad representante comunicará, en los mismos términos previstos en el párrafo anterior, el acuerdo adoptado por la entidad dominante no residente en territorio español, por el que se designe a la entidad representante del grupo fiscal. La falta de comunicación de este acuerdo tendrá los efectos establecidos en el apartado 4 de este artículo. Asimismo, cuando se produzcan variaciones en la composición del grupo fiscal, la sociedad dominante lo comunicará a la Administración tributaria, identificando las sociedades que se han integrado en él y las que han sido excluidas. Dicha comunicación se realizará en el plazo de un mes desde que finalice el período impositivo".

En el supuesto recogido en el apartado 2 de la disposición transitoria decimoctava de la NFIS, las sociedades que pasen a integrarse en el grupo subsistente deberán efectuar la opción por el régimen fiscal de consolidación y la comunicación de los acuerdos adoptados, a las que se refiere el artículo 88 de la NFIS, durante 2015. Además, la entidad dominante residente en territorio español y sujeta a la normativa común del Impuesto (la "Sociedad B") deberá establecer cuál de los dos grupos preexistentes es el que subsiste, y tendrá que designar a la entidad representante de dicho grupo fiscal, en un acuerdo que habrá de ser comunicado

a la Administración por esta última (por la representante), junto con la nueva configuración del grupo fiscal, igualmente, dentro del ejercicio 2015. Todo ello, tanto si la integración de los grupos preexistentes se realiza en el propio 2015, como si se lleva a cabo en 2016 (según lo previsto en el apartado 5 de la misma disposición transitoria decimoctava de la NFIS).

Consulta 2016.3.3.1. – 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.

HECHOS PLANTEADOS

En julio de 2014, se elevó a público la ampliación de capital de la entidad consultante consistente en la aportación no dineraria por parte de la persona física F de las participaciones representativas del 78,44% del capital social de la entidad C. La entidad consultante es, desde 1 de enero de 2015, la sociedad dominante de un Grupo de consolidación fiscal compuesto por las siguientes sociedades:

La entidad C de las que la entidad consultante posee el 100% de las participaciones. Por su parte, la entidad C es titular del 100% de las participaciones de las entidades S, A y H. La entidad C cuenta con bases impositivas negativas generadas con anterioridad a la formación del grupo de consolidación fiscal que previsiblemente serán compensables con su propia base imponible una vez dejen de satisfacerse los gastos financieros provocados por el fuerte apalancamiento de la sociedad.

La entidad C es en la actualidad la sociedad cabecera de un grupo empresarial dedicado a la fabricación y comercialización de aperitivos y snacks para un cliente de referencia en el sector de la distribución, contando la propia entidad C con los recursos materiales y humanos necesarios para la dirección, gestión y administración de todo el Grupo empresarial. Las entidades S y H son entidades que cuentan con las instalaciones de fabricación de los citados productos y A es la entidad comercializadora de la materia prima necesaria para la elaboración de sus productos.

La entidad C es adicionalmente titular del 77,23% de las participaciones sociales de la entidad N, con domicilio en Vitoria, sociedad que si bien forma parte del Grupo de consolidación mercantil del Grupo, no forma parte del Grupo de consolidación fiscal al estar sujeta a tributación bajo normativa foral (tiene su domicilio social y fiscal en dicho territorio y no supera su volumen de operaciones el importe de 7 millones de euros). La citada entidad se dedica al diseño, comercialización y fabricación de productos alimentarios, contando con instalaciones productivas en Vitoria, dedicándose una línea diferenciada del negocio a la venta de productos al citado cliente de referencia del negocio a la venta de productos al citado cliente de referencia en el sector de la distribución.

En la actualidad, la entidad C está en negociaciones con el resto de socios de N para la adquisición de sus participaciones sociales debido a la necesidad de diversificación de las actividades que desarrolla la sociedad, y de dar un impulso a sus proyectos, para lo cual se requiere de financiación que no ha sido posible obtener de entidades bancarias. En la medida en que finalmente C adquiera el 100% de la titularidad de las participaciones sociales de N ésta entidad entrará a formar parte del grupo de empresas dirigidas exclusivamente por C procediéndose a centralizar la gestión y dirección de sus negocios en territorio común, y a modificar su actual composición del órgano de administración a un único administrador. En base a dicha modificación, se debe proceder al cambio de domicilio fiscal de la entidad N a territorio común, y por tanto se producirá la inclusión en el grupo de consolidación fiscal del que la entidad consultante es la dominante con efectos a 1 de enero de 2015, al no ser el volumen de operaciones en 2014 de N superior a 7 millones de euros.

La entidad N tiene a 31 de diciembre de 2013 créditos fiscales por pérdidas de ejercicios anteriores y por deducciones pendientes de aplicar que serán compensables por el Grupo, con el límite de su propia base imponible y cuota. En este sentido, se prevé que los citados

créditos fiscales sean compensables en el medio plazo dado el impulso a la actividad que se pretende llevar a cabo una vez que C adquiera la titularidad del 100% de la compañía.

El Grupo se plantea la simplificación de la actual estructura mediante la fusión por absorción por parte de C de todas las entidades que forman el subgrupo empresarial, las entidades S, A, H y N dado que de las citadas entidades tres de ellas se dedican a la misma actividad. La entidad A actúa como una mera comercializadora del Grupo y las funciones desarrolladas hasta la fecha por la entidad C en exclusiva para las citadas sociedades absorbidas se seguirían prestando en sede de la propia Sociedad resultante de la fusión. Las funciones de dirección de todo el Grupo empresarial se llevarían a cabo por la actual cabecera del Grupo, la entidad consultante.

Los motivos económicos que impulsan la realización de esta operación de reestructuración son:

- Simplificar la estructura societaria y del Grupo de tal forma que las actividades desarrolladas por S, H, N y A se continuarían desarrollando por la sociedad absorbente, C tras el proceso de fusión.
- Ahorrar costes en términos de gestión administrativa, contable y legal.
- Centralizar la actividad de fabricación y comercialización en una única entidad.
- Optimizar la utilización de los recursos materiales y humanos destinados a la actividad.
- Mejorar la imagen de solvencia patrimonial de C frente a terceros, especialmente las entidades financieras.
- Mejorar la capacidad de obtener financiación de entidades financieras.
- Mejorar la interlocución con el cliente principal al contar a partir de la operación

con un único interlocutor en los procesos de negociación de la venta de los productos fabricados en las distintas plantas.

- Eliminación de las operaciones vinculadas realizadas en el seno del grupo.
- Acogimiento de la totalidad del Grupo a una única normativa fiscal ante la posibilidad de que se produzca la entrada/salida de N.

La entidad consultante considera que la operación de fusión tendría como fecha de efectos el 1 de enero de 2015.

CUESTIÓN PLANTEADA

1º) Si la modificación del órgano de administración de N a un administrador único situado en territorio común, la modificación de su domicilio social a dicho territorio y el hecho de que su volumen de operaciones en 2014 no supere la cifra de 7 millones de euros, tiene como efecto la inclusión de la citada entidad en el Grupo de consolidación fiscal del que la entidad consultante es la sociedad dominante con efectos de 1 de enero de 2015.

2º) Si la operación descrita puede acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 27/2014, de 27 de noviembre.

CONTESTACIÓN

En primer lugar, en relación con la entidad N, es necesario hacer referencia al artículo 14 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que establece:

“Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera

excedido de 7 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio.

Asimismo, será de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco.

(,,)”.

El artículo 43 de la citada Ley añade:

“(..).

Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.*
- b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección.*

En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

- c) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.*

d) Las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en el País Vasco. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

Cinco. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la comunicación se entenderá producida por la presentación de la declaración del Impuesto.

(..)"

De los datos que se derivan de la consulta la entidad C está en negociaciones con el resto de socios de N para la adquisición de sus participaciones sociales, de manera que en la medida en que finalmente la entidad C adquiera el 100% de la titularidad de las participaciones sociales de N ésta entidad entrará a formar parte del grupo de las empresas dirigidas exclusivamente por C.

Por otra parte, el artículo 58 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), establece:

"(..).

2. Se entenderá por entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

(..).

b) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos del 75 por ciento del capital social y se posea la mayoría de los derechos de voto de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación..

(..).

c) Que dicha participación y los referidos derechos de voto se mantengan durante todo el período impositivo.

El requisito de mantenimiento de la participación y de los derechos de voto durante todo el período impositivo no será exigible en el supuesto de disolución de la entidad participada.

(..)."

De conformidad con lo anterior, si finalmente la entidad C adquiere el 100% de la entidad N y posteriormente se produce la fecha con efectos para 1 de enero de 2015, la entidad N entrará a formar parte del Grupo fiscal en la medida en que se produzca el cambio de domicilio social a territorio común y el volumen de operaciones de la entidad N no supere la cifra de 7 millones de euros.

Al tratarse de una entidad con un volumen de operaciones en el ejercicio anterior que no superó los 7 millones de euros, pasará a quedar sujeta a la normativa común del Impuesto sobre Sociedades, con efectos desde el inicio del ejercicio (desde el 1 de enero de 2015), de modo que quedará integrada en el grupo al que pertenece su socio (inicialmente, mayoritario, y posteriormente único), con efectos desde el mismo 2015. Además, señala, que tras el cambio de domicilio, es probable que sea absorbida por la sociedad C.

Por otra parte, se plantea la realización de una operación de fusión en virtud de la cual la entidad C pasaría a absorber a todas las entidades que forman el subgrupo empresarial, las entidades S, A, H y N.

A los efectos de la validez de la modificación del cambio de domicilio social, y la posterior absorción planificada, habrá de atender a lo dispuesto en el art. 43.8 del Concerto Económico y la jurisprudencia correspondiente (STS 18 y 22 de mayo 2013), con los efectos que ello pudiera derivar en la aplicación del régimen fiscal especial."

El capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), regula el régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

En este sentido el artículo 76.1.c) considera como fusión la operación por la cual:

“c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.”

En primer lugar, es necesario analizar si a la operación mencionada en el escrito de consulta se le puede aplicar el régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS.

Así, para supuestos como el planteado, en el ámbito mercantil, el artículo 49 de la Ley 3/2009, de 3 de Abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, en relación con los artículos 22 y siguientes del mismo texto legal, establece el concepto y los requisitos de las operaciones de fusión por absorción de una entidad íntegramente participada por otra de forma directa.

Por tanto, en la medida en que la operación planteada de fusión de una sociedad íntegramente participada por otra, cumpla los requisitos para ser calificada como una operación de fusión en los términos establecidos en la legislación mercantil anteriormente citada, esta operación podrá acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VII del título VII de la LIS.

Adicionalmente, la aplicación del régimen especial exige analizar lo dispuesto en el artículo 89.2 de la LIS, según el cual:

“2. 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.

(...)”

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro, que justifica que a las mismas les sea de aplicación dicho régimen en lugar del régimen general establecido para esas mismas operaciones en el artículo 17 de la LIS. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas 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 neutral en esas operaciones.

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 escrito de consulta se indica que la operación proyectada se realiza con la finalidad de simplificar la estructura societaria y del Grupo de tal forma que las actividades desarrolladas por S, H, N y A se continuarían desarrollando por la sociedad absorbente, C tras el proceso de fusión, ahorrar costes en términos de gestión administrativa, contable y legal, centralizar la actividad de fabricación y comercialización en una única entidad, optimizar la utilización de los recursos materiales y humanos destinados a la actividad, mejorar la imagen de solvencia patrimonial de C

frente a terceros, especialmente las entidades financieras, mejorar la capacidad de obtener financiación de entidades financieras, mejorar la interlocución con el cliente principal al contar a partir de la operación con un único interlocutor en los procesos de negociación de la venta de los productos fabricados en las distintas plantas, eliminación de las operaciones vinculadas realizadas en el seno del grupo y el acogimiento de la totalidad del Grupo a una única normativa fiscal ante la posibilidad de que se produzca la entrada/salida de N. Por lo que los motivos señalados se consideran económicamente válidos a los efectos del artículo 89.2 de la LIS.

El hecho de que la entidad absorbida N y la entidad absorbente tenga bases imponibles negativas pendientes de compensar, no invalida, por sí mismo, la aplicación del régimen fiscal especial, en la medida en que la operación de fusión planteada parece redundar positivamente en la actividad de las sociedades operativas intervinientes en dicha operación, por lo que cabría considerar que la operación de fusión proyectada no tendría como finalidad preponderante el aprovechamiento de las bases imponibles negativas pendientes de compensar, generadas en sede de la sociedad absorbente y absorbida N.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podría alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Consulta 2016.3.4.1. – 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.

HECHOS PLANTEADOS

La sociedad mercantil A, S.L. presentó ante la Dirección General de Tributos una consulta tributaria manifestando lo siguiente:

La consultante presta servicios de representación, en nombre propio y por cuenta de distintos productores de energía eléctrica, ante el Operador del Mercado Eléctrico (OMIE) y Red Eléctrica Española (REE), necesarios para operar en el mercado mayorista de energía eléctrica. De este modo, efectúa la liquidación de la producción de energía excedentaria de cada productor, vendida en el mercado de producción, aplicando para cada una de las programaciones enviadas y casadas en los mercados diarios e intradiarios los correspondientes precios horarios de mercado publicados por OMIE.

Las operaciones de la consultante se documentan del siguiente modo:

1.- El productor de la energía vendida emite una factura al “sujeto representante”, en la que se repercute el correspondiente IV A.

2.- El operador de mercado emite una factura por cuenta del “sujeto representante”, en la que se identifica como entidad suministradora de la energía al sujeto representante y no al productor de la energía. Tampoco se identifica al comprador destinatario de la operación, que es sustituido por el operador de mercado.

3.- El operador de mercado emite una factura al comprador de la energía ofertada, en la que no identifica a la entidad suministradora, sino que es sustituida por el propio operador de mercado. Esta factura incluye el IVA correspondiente.

La energía eléctrica cuya venta en el mercado eléctrico es gestionada por la consultante puede provenir de productores ubicados en cualquier punto del territorio nacional y el adquirente de la misma podría estar ubicado y consumir la energía, también, en cualquier punto del territorio nacional, e incluso fuera de él.

CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante plantea si, además de su actividad como representante, realiza, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, otra operación diferenciada y, de ser así, si ésta constituye una entrega de bienes o una prestación de servicios.

Además, en el caso de ser afirmativa la respuesta anterior y de tratarse de una entrega de bienes, la consultante pregunta cuál sería el punto de conexión aplicable, señalando dos alternativas:

- El lugar donde radique el centro generador de la energía, de acuerdo con el punto de conexión regulado en el artículo 33.6 letra A) punto 3º de la Ley del Convenio Económico y en el artículo 28.Uno letra A) punto 2º de la Ley del Concierto Económico.
- El lugar donde se realiza la puesta a disposición del adquirente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.6 letra A) punto 4º de la Ley del Convenio Económico y en el artículo 28.Uno letra A) punto 1º de la Ley del Concierto Económico.

CONTESTACIÓN

1.- La actuación de los representantes en el mercado de la energía eléctrica a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La normativa reguladora del sector eléctrico establece que determinados titulares de

instalaciones de producción de energía eléctrica, generalmente renovables, percibirán las retribuciones por sus ventas de energía eléctrica a través de sus representantes. La consultante realiza operaciones de comercialización de energía eléctrica y de representación en el mercado eléctrico.

La actuación de los representantes en el mercado de energía eléctrica ya fue analizada por la Dirección General de Tributos, entre otras, en la contestación vinculante número V3024-I4 de 5 de noviembre de 2014, planteada por un productor de energía eléctrica que actuaba a través de representante y en la que se estableció lo siguiente:

“Los suministros efectuados por la consultante que actúa a través de representante no deben entenderse efectuados directamente al mercado sino a otra mercantil que le presta servicios de representación y venta al mercado mayorista para la consultante.

Por otra parte, los representantes del mercado de electricidad como consecuencia de la propia configuración del mercado de la energía eléctrica adquieren la condición de comprador/ vendedor de los suministros de energía eléctrica que reciben de sus representados y que venden en el mercado.

De esta forma, la consultante entrega la energía producida en el mercado a través de su representante que interviene en el mismo, siendo OMIE quien casa las ofertas de producción con / as demandas de consumo.

(...) ”.

Por su parte, la consultante deberá emitir facturas por los suministros de energía eléctrica al representante que luego serán facturados por este último a través de OMIE y de la CNE, que emiten, por cuenta de los representantes, la correspondiente factura por la entrega de la electricidad a los compradores de energía.

2.- Por otra parte, El artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor

Añadido (BOE de 29 de diciembre) establece que:

“Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.

(...). “.

En consecuencia, los suministros eléctricos objeto de consulta tienen la consideración de entregas de bienes, a efectos de Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con independencia de lo anterior, la actuación del representante de la consultante en relación con estos suministros supondrá la realización de operaciones de comisión de venta de energía eléctrica cuando el comisionista actúa en nombre propio y por cuenta del comitente, siendo este último la propia consultante.

En estas circunstancias, el artículo 75.Uno.3º de la Ley 3711992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) señala que se devengará el Impuesto *“en las transmisiones de bienes entre el comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes.”.*

De esta forma, la fecha de devengo de los suministros efectuados por la consultante coincidirá con la fecha de devengo de los suministros que deben entenderse efectuados por el representante a los adquirentes del mercado que, como se ha señalado, se liquidan con la intervención de OMIE y la CNE.

(...).”.

En consecuencia, las adquisiciones de energía eléctrica efectuadas por la mercantil consultante

en nombre propio, aunque por cuenta de los productores, tienen la consideración de entregas de bienes, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Además, debe tenerse en cuenta que aunque las operaciones en el mercado eléctrico se realizan con la intervención de OMIE como operador del mercado, que tiene encomendado casar y liquidar las operaciones y expedir las facturas a cuenta de oferentes y demandantes, no debe entenderse que adquiere y suministra en nombre propio energía eléctrica. De esta forma, las entregas en el mercado deben entenderse realizadas directamente entre oferentes, en el supuesto planteado por la consultante, y demandantes de energía en el mercado, ya sean empresas distribuidoras, comercializadoras o consumidores cualificados.

2.- Punto de conexión aplicable.

De conformidad con el artículo 27, apartado uno, de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (ley del Concierto), 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 /os 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".

(...) ".

Por su parte, el artículo 33 apartados uno y dos de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Ley del Convenio), establece:

"1. Corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido de los siguientes sujetos pasivos:

a) Los que tengan su domicilio fiscal en Navarra y su volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido de siete millones de euros.

b) Los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de siete millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

2. Los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de siete millones de euros, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal. La tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el año natural, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los números siguientes."

La consultante no ofrece información alguna acerca de la cifra total del volumen de operaciones realizadas en su actividad, de modo que se desconoce si esta supera o no los 7 millones de euros. No obstante, de los términos de su escrito se podría interpretar que excede dicho umbral y tomar esta hipótesis como punto de partida para analizar el punto de conexión aplicable a las operaciones realizadas por la consultante.

De acuerdo con lo dispuesto en los preceptos citados y teniendo la energía eléctrica, tal y como hemos indicado, la condición de bien corporal a efectos del IVA las entregas realizadas por la consultante se reglran por las reglas contenidas en el artículo 28.1.A) de la Ley del Concierto y en el artículo 33.6.A) de la Ley del Convenio.

El artículo 28.1. A) de la Ley del Concierto establece que:

"A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco /as operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

A) Entregas de bienes:

1º. Las entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones:

a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.

b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio vasco /as entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio, si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación".

(...)

2.º Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio vasco /os centros generadores de la misma."

El artículo 33.6.A) de la Ley del Convenio establece:

"1º. Se entenderán realizadas en Navarra las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

A) Entregas de bienes:

1º. Las entregas de bienes muebles corporales fabricados o transformados por quien efectúa la entrega, cuando los centros fabriles o de transformación del sujeto pasivo estén situados en territorio navarro.

Cuando el mismo sujeto pasivo tenga centros fabriles o de transformación en territorio navarro y común, sí el último proceso de fabricación o transformación de los bienes entregados tiene lugar en Navarra.

2.º Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera de Navarra, se entenderán realizadas en territorio navarro si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por ciento del total de la contraprestación. Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio navarro las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio, si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por ciento del total de la contraprestación.

3.º Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio navarro /os centros generadores de la misma.

4.º Las demás entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente.

Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte."

Dado que la entidad consultante no es productor de energía sino un comercializador de la misma, las entregas de energía realizadas por la misma no se localizarán en base a lo previsto en el artículo 33.6.A) punto 3º de la Ley del Convenio y el artículo 28.1.A) punto 2º de la ley del Concierto, que toman como punto de conexión el lugar donde radique el centro generador de la energía, sino que habrá que acudir a la regla general aplicable a las entregas de bienes muebles corporales.

En virtud de lo establecido en el artículo 33.6.A) punto 4º de la Ley del Convenio y en el artículo 28.1.A) punto 1º de la Ley del Concierto, las entregas de bienes sujetas al impuesto realizadas por la consultante se entenderán realizadas en uno u otro territorio cuando desde el mismo se realice "la puesta a disposición del adquirente".

Dicha puesta a disposición del adquirente se considera localizada en el lugar donde se sitúan los contadores que miden su consumo, según la sentencia del TS de 11 de junio de 2015.

No obstante, en el supuesto planteado, a la vista del escrito de consulta, no parece que existan contadores. Como señala la consultante, las entregas de energía no se realizan de forma directa a los consumidores sino que se opera a través de OMIE, organismo que casa las ofertas y demandas de energía, sin que sea posible conocer qué compradores de energía la adquieren de cada productor.

En consecuencia, en este caso, para determinar el lugar donde se produce la puesta a disposición del adquirente ha de tenerse en cuenta no sólo la actividad desarrollada y el tipo de bien que se comercializa, sino también el mercado concreto en el que se llevan a cabo las operaciones (mercado mayorista) y el tipo de clientes con los que opera que, como regla general,

no son consumidores finales sino empresas comercializadoras. Esto determina que la regla del contador o punto de acometida final no resulte aplicable.

En este supuesto, para determinar el lugar desde el que se entiende realizada la puesta a disposición del adquirente debe considerarse que ésta se produce en aquel lugar en el que se disponga de medios humanos y materiales para poder llevar a cabo la actividad objeto de consulta.

La entidad consultante debe localizar sus operaciones de venta a OMIE, como representante de los productores, en el lugar donde se realice dicha actividad, es decir, donde se localicen los medios necesarios para realizar su labor vendedora de energía eléctrica. La determinación de dicho lugar se fundamenta en cuestiones de hecho que deben ser analizadas por la propia entidad y, en su caso, podrán ser comprobadas por la Administración competente en el marco de los oportunos procedimientos tributarios.

Consultas 2016.6.4. (1, 2 y 3) – 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.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante es empleado por cuenta ajena de una entidad residente en Territorio Foral. En el ejercicio 2014 dicha entidad consideró como retribución en especie las primas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de un seguro médico, realizando el correspondiente ingreso a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al no encontrarse exenta dicha retribución en Territorio Foral, y sí en territorio común de conformidad con lo establecido en el artículo 42.2.f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CUESTIÓN PLANTEADA

Aplicación de la exención prevista en el artículo 42.2.f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Consulta 3: Posibilidad de solicitar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas anteriormente, considerando exentas las primas de seguro médico correspondientes a ejercicios anteriores y que no fueron objeto de deducción.

CONTESTACIÓN

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7 Uno de la Ley 12/2002, de 23 de mayo (80E de 24 de mayo), por la que se aprueba el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco:

“Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.

En el supuesto de que /os trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.

De lo anterior se desprende que el criterio determinante, en materia de exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo, recogido en el Concierto Económico es el del lugar de cumplimiento de la prestación laboral por parte del trabajador.

De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, el consultante presta sus servicios en un centro de trabajo situado en Vizcaya, por lo que las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos del trabajo obtenidos por el consultante deberán practicarse con arreglo a lo dispuesto en la Norma Foral 13/2013, de 5 diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (808 de 13 diciembre) y 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 (806 de 23 Abril), e ingresarse en la Diputación Foral de Vizcaya.

Con carácter general, el artículo 42.1 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 del día 29) recoge la siguiente definición de rentas en especie:

“Constituyen rentas 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”.

No obstante, el artículo 42.2.f) de la citada Ley, en su redacción vigente en el periodo impositivo 2014, excluye de la consideración de rendimientos del trabajo en especie “/as primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.

2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie”.

De acuerdo con lo dispuesto anteriormente y partiendo de la premisa de que el tomador del contrato es la entidad consultante, las primas que dicha entidad satisfaga a una entidad aseguradora por la suscripción de un contrato de seguro de enfermedad y asistencia sanitaria, en el que figure como asegurado el propio empleado, su cónyuge y/o descendientes, no tendrá la consideración de rendimiento de trabajo para el empleado, con el límite anteriormente mencionado. El exceso de prima satisfecho que pueda existir sobre dicha cuantía de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas anteriormente, tendrá la consideración de rendimiento de trabajo en especie para el empleado y se valorará por el coste para el pagador- entidad consultante incluyendo los tributos que graven la operación.

En relación con lo anterior, debemos precisar que los rendimientos del trabajo en especie deben distinguirse de aquellos otros supuestos, en los que se produce una simple mediación de pago por parte de la empresa respecto de gastos efectuados por el empleado; es decir, supuestos en que la empresa se limita a abonar una cantidad por cuenta y orden del empleado. En estos casos, la contraprestación

exigible por el trabajador a la empresa no consiste en la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, sino que se trata de una contraprestación que la empresa tiene la obligación de satisfacer de forma dineraria, si bien en virtud del mandato realizado por el empleado, el pago se realiza a un tercero señalado por éste. Es decir, que el trabajador destina parte de sus retribuciones dinerarias a la adquisición de determinados bienes, derechos o servicios, pero el pago de los mismos se realiza directamente por el empleador.

En consecuencia, tratándose de simples mediaciones de pago realizadas en los términos descritos, no cabe entender que las cantidades abonadas por la empresa a un tercero se califiquen como rendimientos del trabajo en especie para el trabajador, sino que se tratará de una aplicación de los rendimientos del trabajo dinerarios.

No obstante, debe señalarse que no siempre que el empleador satisfaga o abone cantidades a terceros para que éstos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate, estamos en presencia de retribuciones dinerarias por considerar que existe mediación de pago, ya que en ocasiones la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores, es decir, para hacer efectiva la retribución en especie acordada. Para que opere tal supuesto resulta necesario que la retribución en especie esté así pactada con los trabajadores, ya sea en el convenio colectivo o en el propio contrato de trabajo, es decir, que la empresa venga obligada (en función del convenio o contrato) a suministrarles el bien, derecho o servicio. En tal supuesto, las cantidades pagadas por la empresa a los suministradores no se considerarían como un supuesto de mediación de pago, en los términos anteriormente señalados, sino como retribuciones en especie acordadas en el contrato de trabajo, por lo que resultarán de aplicación todas las previsiones que respecto a las retribuciones en especie se recogen en el artículo 42 de la Ley del Impuesto.

De acuerdo con el artículo 6 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley 12/2002, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma y su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón de territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

Es decir, la residencia habitual del sujeto pasivo es el punto de conexión que determina la normativa a aplicar y la administración competente para la exacción.

Si el sujeto pasivo a que se refiere la consulta tiene su residencia habitual en Cantabria en el año 2014, deberá presentar la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2014, en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria aplicando la normativa estatal, la cual prevé la exención de gravamen de las primas la entidad que emplea al consultante, satisfaga a una entidad aseguradora por la suscripción de un contrato de seguro de enfermedad y asistencia sanitaria en los términos expuestos.

El artículo 12 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley 12/2002, regula la eficacia de los pagos a cuenta, y dispone lo siguiente:

"A efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta del perceptor, tendrán validez los pagos a cuenta que se hayan realizado en uno y otro territorio, sin que ello implique, caso de que dichos pagos se hubieran ingresado en Administración no competente, la renuncia de la otra a percibir la cantidad a que tuviera derecho, pudiendo reclamarla a la Administración en la que se hubiera ingresado."

Por lo que las retenciones e ingresos a cuenta efectuados a la Diputación Foral de Vizcaya, tienen validez a efectos de la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que consultante presente en territorio común.

Consulta 3:

En relación con la regularización de las declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a ejercicios anteriores, en las que el consultante no consideró como exentas las primas de seguro médico, éste podrá solicitar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas atendiendo a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de la Ley General Tributaria que dispone que *“cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”*.

Dicho desarrollo se establece en los artículos 126 a 129 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre).

Consultas 2016.6.4.4 – 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.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante residente en Territorio Común que pasa a tener su residencia habitual en Madrid a partir del año 2014. Expone que en el año 2013, en el que presentó su declaración del IRPF en la Diputación Foral de Bizkaia, tuvo unas pérdidas patrimoniales por importe de 408.667,35 euros, a integrar en la base imponible del ahorro, pendientes de compensar en los 4 años siguientes.

CUESTIÓN PLANTEADA

Posibilidad de compensar las pérdidas anteriormente citadas en la próxima declaración del IRPF, por el período 2014, que se efectúe en territorio común.

CONTESTACIÓN

La legislación común y foral no se deben contemplar como compartimentos estancos sino que debe haber entre los mismos la necesaria continuidad, al objeto de cumplir con los principios de justicia tributaria que preconiza el artículo 31.1 de la Constitución y la libertad de circulación y establecimiento de personas en todo el territorio nacional que exige el artículo 139 de la misma.

Por tanto, el saldo negativo pendiente de las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en el periodo 2013, en el que el contribuyente era residente en Territorio Común, se podrá compensar en la próxima declaración del IRPF, por el período 2014 y, en su caso en los períodos siguientes en los que el contribuyente es residente en Madrid, en los términos establecidos en la normativa de territorio común, es decir, con los

límites cualitativos, cuantitativos y temporales contemplados en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

La compensación correspondiente al periodo impositivo 2014 se realizará según lo dispuesto en el artículo 49 de la LIRPF, y en el supuesto en que a 1 de enero de 2015 existan saldos negativos pendientes de compensar, dicha compensación se realizará conforme a lo dispuesto en el apartado 7 de la disposición transitoria séptima de la LIRPF introducido por el apartado 83 del artículo primero 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, aprobado por el R.D. Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias con entrada en vigor el 1 enero 2015.

RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto	Acceso a texto resolución
18/2015	29/2012	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.	res_1518_c.pdf
19/2015	3/2013	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.	res_1519_c.pdf
20/2015	4/2013	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.	res_1520_c.pdf
21/2015	6/2014	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.	res_1521_c.pdf
22/2015	16/2010	Competencia para la exacción del IVA. Devolución saldos IVA - importaciones	res_1522_c.pdf
23/2015	101/2011	Determinación de la residencia habitual	res_1523_c.pdf
24/2015	102/2011	Determinación de la residencia habitual	res_1524_c.pdf
25/2015	92/2011	Allanamiento de la Administración demandada en relación con la determinación del domicilio fiscal de personas jurídicas	res_1525_c.pdf
26/2015	7/2012	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.	res_1526_c.pdf

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto	Acceso a texto resolución
1/2016	6/2011	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.	res_1601_c.pdf
A1/2016	94/2011	Origen : conflicto entre los Tribunales Económico-Administrativos Regional y Foral. Inadmisión del conflicto: el recurso cameral no tiene naturaleza de tributo concertado.	res_16a1_c.pdf
2/2016	7/2011	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.	res_1602_c.pdf
3/2016	12/2015	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.	res_1603_c.pdf
4/2016	8/2011	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.	res_1604_c.pdf
5/2016	8/2013	Determinación del domicilio fiscal de una UTE	res_1605_c.pdf
6/2016	15/2015	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.	res_1606_c.pdf
7/2016	16/2015	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.	res_1607_c.pdf

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto	Acceso a texto resolución
8/2016	97/2011	Determinación domicilio fiscal personas jurídicas	res_1608_c.pdf
9/2016	11/2012	Cambio domicilio fiscal personas físicas	res_1609_c.pdf
10/2016	91/2011	Determinación domicilio fiscal personas jurídicas	res_1610_c.pdf
11/2016	100/2011	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.	res_1611_c.pdf
12/2016 acumula 27 exps.	30/2011	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	res_1612_c.pdf
	78/2011		
	77/2011		
	16/2011		
	13/2011		
	24/2011		
	84/2011		
	31/2011		
	20/2011		
	62/2011		
	59/2011		
	56/2011		
	29/2011		
	26/2011		
	25/2011		
	23/2011		
	21/2011		
	19/2011		
	18/2011		
	12/2011		
	17/2011		
	9/2011		
	87/2011		
	11/2011		
	14/2011		
	10/2011		
	22/2011		

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto	Acceso a texto resolución
13/2016	8/2014	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.	res_1613_c.pdf

RECAUDACIÓN DE LA CAE POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN 2015

I. DATOS GLOBALES DE LA RECAUDACIÓN 2015

Al cierre del ejercicio de 2015 la recaudación consolidada por tributos concertados de las Diputaciones Forales ha ascendido a **12.612.630 miles de euros (m€)**, lo que ha supuesto una **variación interanual del 2,4%** y una **ejecución sobre la última previsión** realizada el pasado octubre del **98,3%** (96,4% sobre presupuesto).

Tanto la imposición directa como la indirecta han registrado una progresión menor a la esperada, no alcanzando ninguna las previsiones presupuestarias establecidas.

En lo que se refiere a la **imposición directa** su débil avance (1,6%) está fundamentalmente relacionado con las importantes devoluciones realizadas en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, ya que la recaudación por IRPF ha registrado una notable tasa de crecimiento final (5,9%). Su comportamiento ha reflejado el impacto de la última reforma normativa (restricciones en las deducciones y reducciones del impuesto), con una importante reducción en el volumen de devoluciones durante la campaña de la renta.

Debe destacarse, sin embargo, que la recaudación de retenciones por Rendimientos del Trabajo – el componente del IRPF de mayor peso recaudatorio – ha mostrado en 2015 un modesto avance del 1,6%. Dicha evolución está en sintonía con la realidad del mercado laboral de la CAE en el que la mejora de la ocupación (1,7% según el Eustat) ha venido acompañada de exiguos incrementos salariales (el incremento medio salarial pactado en 2015, en base a los convenios que todavía estaban en vigor: 0,62%).

La recaudación derivada de la **imposición indirecta** se ha incrementado a una tasa superior (2,9%) a la de la directa.

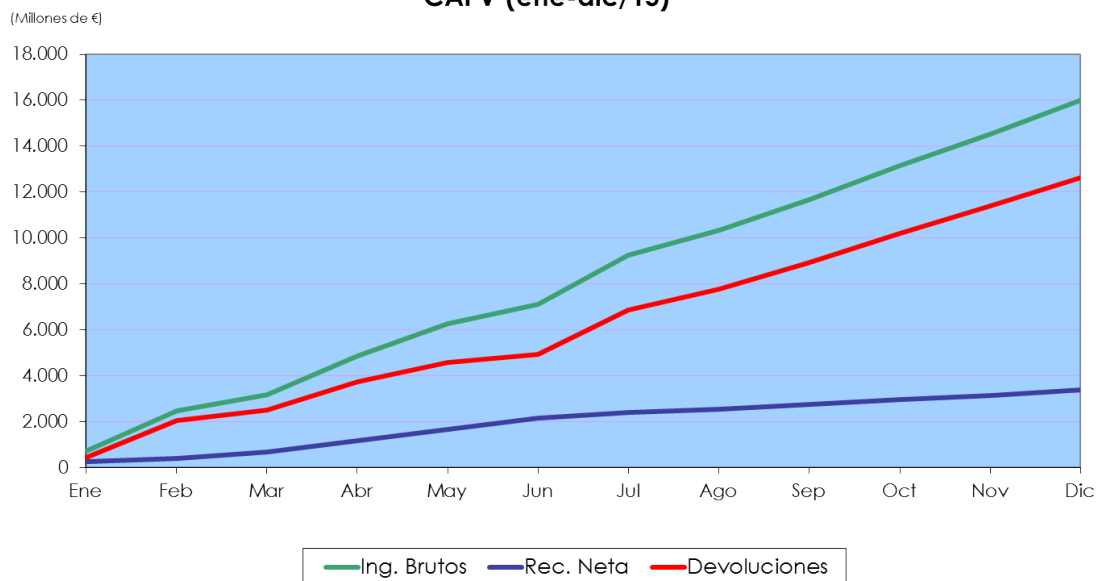
La recaudación por IVA de gestión propia ha aumentado a final de año un 2,5%, gracias fundamentalmente a una reducción importante de las devoluciones, ya que los ingresos brutos por este impuesto han sido menores a los del año anterior. Este comportamiento refleja el lastre que en el IVA de gestión propia ha podido suponer la caída de los precios del petróleo. En todo caso debe tenerse en cuenta que también en el ámbito del Estado el comportamiento del IVA ha reflejado que gran parte de la mejora de la actividad económica ha traído consigo un fuerte incremento de las importaciones mientras que la derivada de IVA operaciones interiores ha crecido de forma más moderada.

El resto de impuestos que gravan consumos específicos de bienes han tenido un comportamiento más heterogéneo, destacando el incremento de los ingresos fiscales por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, reflejo del aumento del consumo de estos productos, y por los impuestos que gravan el consumo de cerveza y alcoholes y la reducción recaudatoria en el Impuesto Especial sobre Labores de Tabaco y en el de la Electricidad. En este caso, ha tenido un impacto importante la exención del 85% para aquellas actividades industriales en las que el coste de la energía consumida es superior al 50% del coste del producto, entre las que se encuentran importantes empresas del País Vasco (aceras)

DISTRIB. TERRITORIAL	Alava	Bizkaia	Gipuzkoa
Variación interanual (sin Ajustes DD.FF.)	10,1%	(1,3%)	7,3%
Rec. tot. contabilizada:			
Peso relativo	15,8%	51,7%	32,5%
Variación interanual	4,9%	0,5%	4,3%
Ejec. presupuestaria	97,5%	94,7%	98,7%

En definitiva, se han recaudado **292.867 m€ más que en el ejercicio anterior**, que provienen tanto del aumento de la recaudación bruta en gestión propia (95.344 m€) como de la disminución de devoluciones en gestión propia (123.447 m€) y del incremento de los Ajustes con la Agencia Tributaria (74.076 m€).

TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS CAPV (ene-dic/15)



En cuanto a la **recaudación bruta relativa a la gestión propia** la tasa de incremento se ha situado en un 0,7% en 2015, muy por debajo del incremento de 2014 (3,3%), debido a la negativa evolución de los ingresos brutos por IVA (-3,7%).

Por otra parte, las **devoluciones relativas a la gestión propia** en 2015 disminuyeron un 3,9% un ritmo de caída superior al logrado el año anterior (1,3%).

Respecto a los ingresos provenientes de los **Ajustes con la Agencia Tributaria**, éstos han aumentado un 7,3%.

En el **análisis por figuras tributarias**, se observa que el aumento recaudatorio se ha visto impulsado principalmente por el IVA y el IRPF.

En términos porcentuales, tal y como se muestra en el gráfico de la página siguiente, el mayor avance recaudatorio, entre los impuestos más significativos, corresponde al IRPF.

II. IRPF

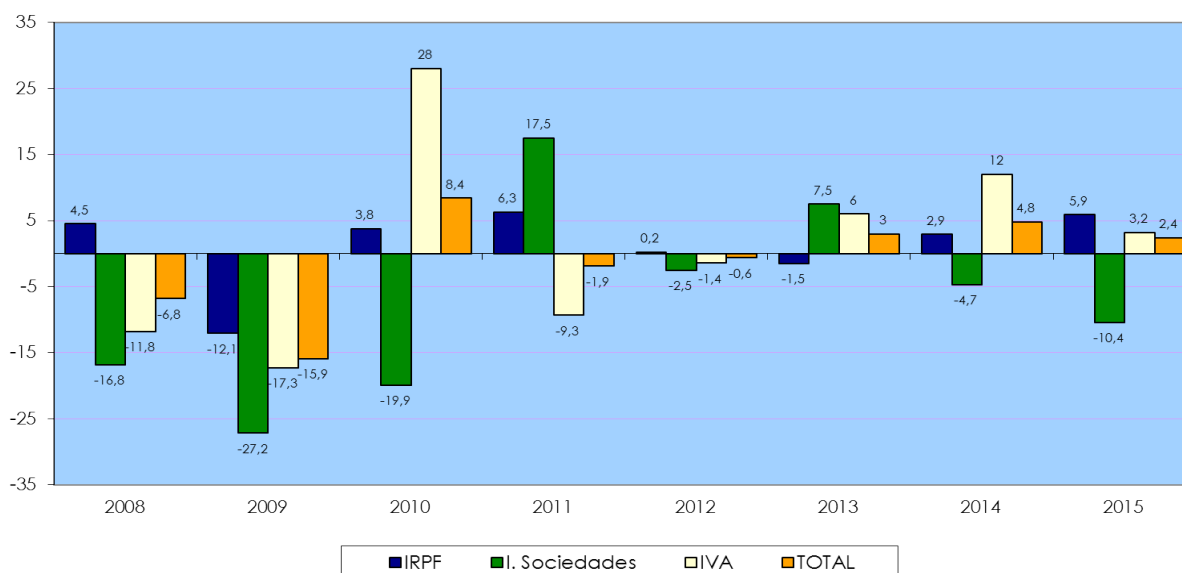
Tras el incremento moderado de recaudación en 2014 (2,9%), en el cierre de este año, la **recaudación por IRPF prácticamente ha duplicado la anterior tasa (5,9%)** alcanzando el segundo valor más elevado desde 2008. Este aumento se ha logrado mayormente debido a los cambios normativos aprobados entre finales de 2013 y principios de 2014, que han incidido sobre la Cuota Diferencial neta y que han desplegado sus efectos durante la campaña de la renta llevada a cabo en el transcurso de este año.

La recaudación de retenciones por **Rendimientos del Trabajo** – el componente del IRPF de mayor peso recaudatorio- ha mostrado en 2015 un modesto avance del 1,6%. Dicha evolución está en sintonía con la realidad del mercado laboral de la CAE en el que la mejora de la ocupación ha venido acompañada de exiguos incrementos

(miles de euros)

IRPF	257.475
I. Sociedades	(120.173)
IVA	152.686
II.EE. Fabricación e IE s/Electricidad	25.229
Otros tributos	(22.350)
TOTAL	292.867

INGRESOS POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN LA CAPV Evolución porcentual sobre el año anterior



salariales lo que ha limitado el incremento de la masa salarial.

La evolución de la recaudación por retenciones por **Rendimientos de Capital Mobiliario** en 2015 ha sido negativa (-11,0%), con una parte de la caída debida a la bajada de tipos (del 21% al 20% en enero y al 19,5% a partir de julio) y por otra, como consecuencia de una menor remuneración de intereses por depósitos bancarios.

La recaudación hasta diciembre por retenciones por **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 y también por el efecto de la bajada de tipos impositivos citada en el párrafo anterior, siendo los ingresos globales un 1,8% inferiores a los de 2014.

La recaudación por retenciones sobre **Ganancias Patrimoniales** ha registrado incrementos importantes en todos los territorios, lo que ha permitido que la recaudación acumulada a diciembre haya crecido un 59,7%. Dada la baja rentabilidad de los depósitos y de las emisiones de renta fija se ha producido un desplazamiento

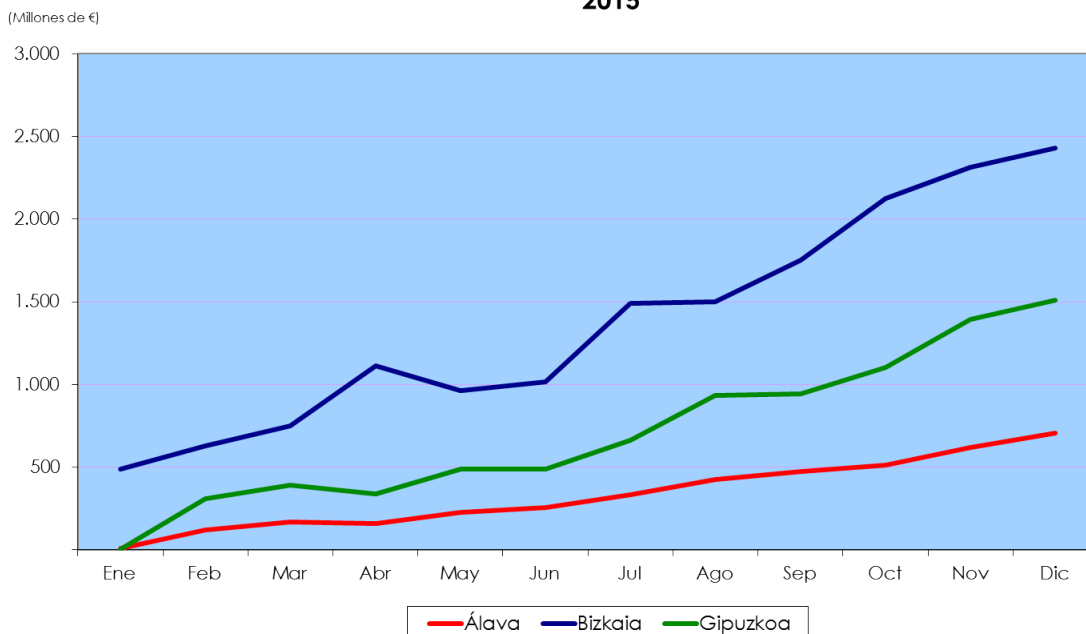
del ahorro a otros activos como los fondos de inversión lo cual ha derivado en un fuerte incremento de las ganancias patrimoniales resultantes de los fondos de inversión. La expansión recaudatoria se ha visto por otro lado en parte mitigada por la reducción de los tipos impositivos.

La recaudación por IRPF ha recogido en 2015 ingresos por un valor de 42.406 m€ correspondientes a retenciones e ingresos a cuenta del **Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas**, es decir, un 25,5% más que el año anterior.

La recaudación por **pagos fraccionados** ha registrado hasta diciembre un incremento del 3,8%. Por territorios se muestra cierta disparidad en la evolución de los ingresos a cuenta vinculados a las actividades de empresas personales, autónomos y profesionales.

La evolución recaudatoria de la **Cuota Diferencial Neta** por este impuesto 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.

RECAUDACIÓN CAPV POR IRPF 2015



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 (22,2%), 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. En el periodo de enero a agosto, la variación de la Cuota Diferencial neta se situó en el 22,3%.

A final de año, la Cuota Diferencial Neta ha mostrado un resultado más favorable (35,1%) como consecuencia de una mejora interanual en los ingresos registrados en la mensual de noviembre que recoge parte de la recaudación (en torno al 40%) de las autoliquidaciones con Cuota Diferencial positiva derivadas de la campaña de la renta.

Las cifras de cierre del ejercicio de la Cuota Diferencial neta son las siguientes:

(miles de euros)

	2014	2015	% Δ
Rec. íntegra y Residuos	476.012	553.795	16,3
Devoluciones	(974.557)	(877.535)	10,0
Rec. líquida	(498.545)	(323.740)	35,1

La evolución por territorios históricos puede observarse en el siguiente gráfico de esta misma página.

III. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las Diputaciones Forales han recaudado por el I. sobre Sociedades a 31 de diciembre un total de 1.039.050,6 m€, lo que supone 120.172,8 m€ menos que en el año anterior, esto es, una tasa interanual del -10,4%.

Dado que la evolución de los ingresos tributarios derivados de las retenciones por Rendimientos de Capital y Ganancias Patrimoniales ya ha sido analizada en el apartado del IRPF, el subsiguiente análisis se centrará en el comportamiento de la Cuota Diferencial Neta del Impuesto sobre Sociedades, que es por otro lado, el componente de mayor peso recaudatorio.

El primer trimestre del año vino marcado como es habitual por la realización de devoluciones correspondientes a la campaña del Impuesto sobre Sociedades de 2013. El importe de devoluciones realizadas fue mucho más elevado respecto al que se materializó a principios de 2014.

La recaudación del segundo trimestre del año 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 desarrolló 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 reflejó un significativo incremento de ingresos (8,1%), por la mejora de los beneficios empresariales y por la incidencia de la última reforma normativa del impuesto.

La recaudación acumulada a agosto por Cuota Diferencial neta sufría una caída interanual del 11,5% pese a los buenos resultados del segundo trimestre y de la campaña de sociedades que no pudieron compensar las elevadas devoluciones del primer trimestre.

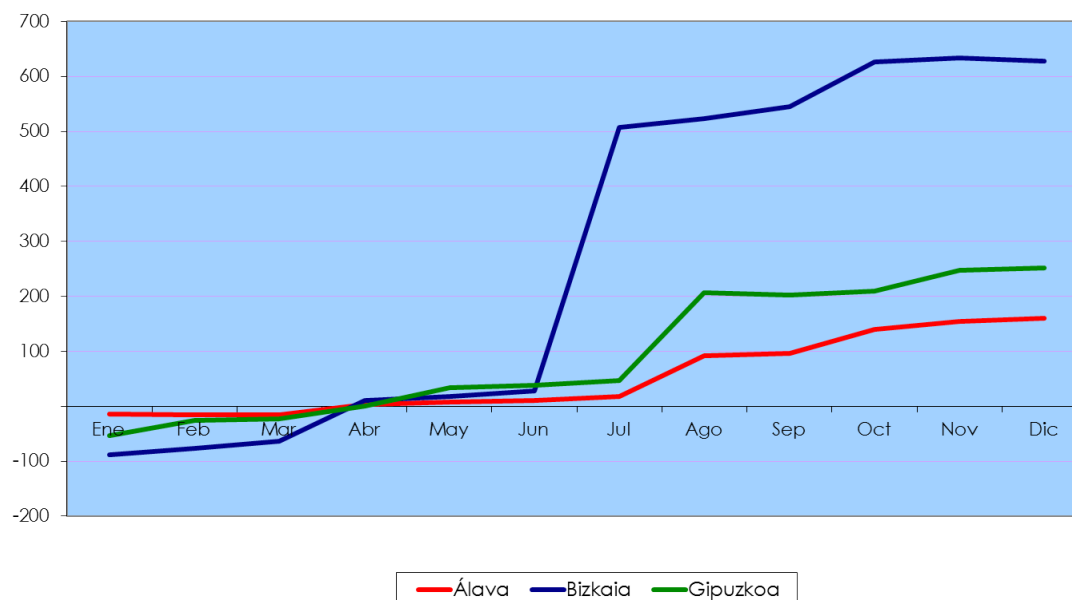
Con el compute del cobro del segundo pago fraccionado que las sociedades sujetas a normativa común han de abonar a las Haciendas Forales, la recaudación por Cuota Diferencial neta experimentó una mejora apreciable de tal manera que la recaudación acumulada a noviembre reflejó una tasa interanual del -5,8%.

Finalmente, la recaudación por **Cuota Diferencial Neta a diciembre de 2015 se ha reducido un 13,8%** debido principalmente a los escasos ingresos del tercer pago fraccionado y también, pero en menor medida, al incremento en el volumen de devoluciones registrado a final de año.

La evolución por territorios históricos puede observarse en el siguiente gráfico:

RECAUDACIÓN CAPV POR I. SOCIEDADES 2015

(Millones de €)



IV. IMPUESTO SOBRE VALOR AÑADIDO

La recaudación total por IVA se ha incrementado al cierre de 2015 un 3,2% alcanzando una cifra de ingresos de 4.944.358 m€ en valores absolutos.

En cuanto a la gestión propia, el crecimiento de la recaudación se ha situado en el 2,5%. Este moderado crecimiento se ha producido como consecuencia de un descenso en las devoluciones efectuadas por este impuesto (-15,2%). Si no se computasen en 2014 las devoluciones realizadas entre Diputaciones a cuenta de las Actas Únicas, las devoluciones habrían disminuido en un porcentaje inferior (10,5%) respecto al año anterior.

Es de destacar que los ingresos brutos en 2015 han descendido un 3,7% (un 1,9% sin tener en cuenta los ingresos de 2014 procedentes de las Actas Únicas). Este comportamiento refleja el lastre que en el IVA de gestión propia ha podido suponer la caída de los precios del petróleo.

Siguiendo el procedimiento habitual, establecido por la Comisión Mixta del Concierto Económico,

el Departamento de Hacienda y Finanzas y el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas han calculado y aprobado de común acuerdo el Ajuste IVA relativo a la liquidación de 2014 y a los cuatro trimestres de 2015, que no han sido cobrados en su totalidad. Éstas son las cifras de los ajustes a la recaudación por IVA con el Estado (en miles de euros):

(miles de euros)

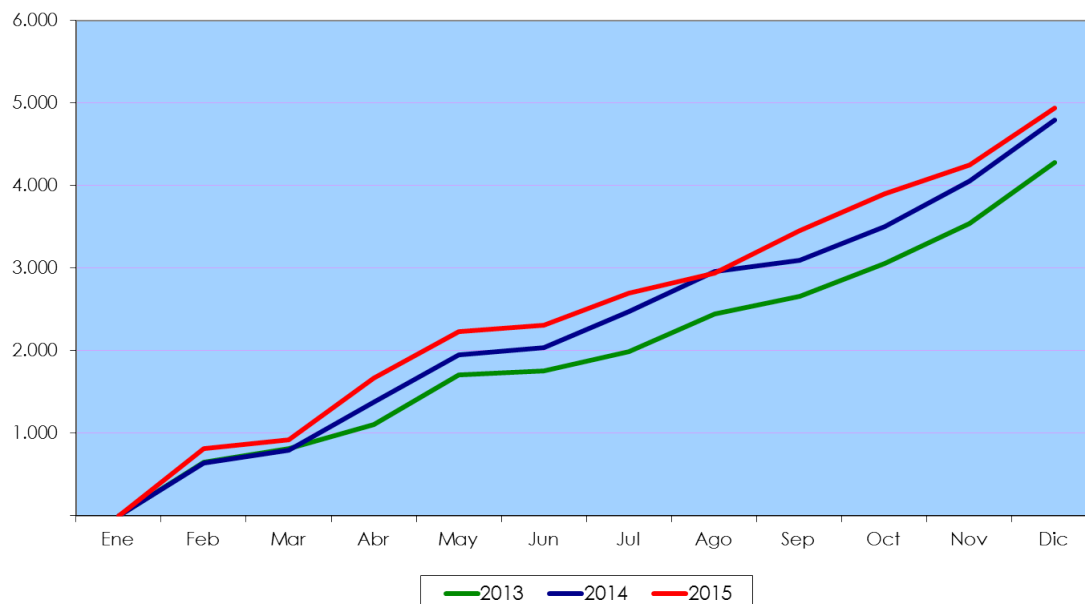
	Importaciones	Operaciones interiores	TOTAL
TOTAL	786.902	512.210	1.299.112

V. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN E IE DE ELECTRICIDAD

La recaudación por **Impuestos Especiales de fabricación de gestión propia** ha crecido un 1,6% en 2015 cuando el año anterior había reflejado prácticamente un estancamiento (+0,1%). El buen comportamiento de la recaudación por el IE s/Hidrocarburos ha permitido contrarrestar la negativa evolución del resto de impuestos especiales de fabricación.

RECAUDACIÓN CAPV POR IVA Gestión propia más ajuste

(Millones de €)



La recaudación del **Impuesto Especial sobre Hidrocarburos -excluido el tramo autonómico-** se ha incrementado en 2015 un 4,9%. 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 (-80,1%) 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.

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 había caído un 8,8%. Después, el ritmo de caída de ingresos ha ido moderándose hasta cerrar el año con una tasa del -3,9%.

También los **impuestos que gravan el consumo de la cerveza y el alcohol**, que tienen una trascendencia recaudatoria menor, han sufrido un descenso en sus ingresos, del 16,5% y del 4,7% respectivamente.

Por último, cabe mencionar la reducción de la recaudación por el **Impuesto Especial de Electricidad** (-12,9%) afectada por el descenso de los precios y la aplicación de la exención del 85% del impuesto dirigida a los sectores industriales consumidores intensivos de electricidad.

El resultado total es una recaudación por **gestión propia** que asciende a **1.570.588,3 m€**, lo que supone una variación interanual del 0,9%.

Asimismo se han practicado trimestralmente los **Ajustes con la Administración del Estado**, resultando un importe negativo de 206.344 m€, repartido entre las Diputaciones Forales según los coeficientes horizontales vigentes en 2015:

	Alcohol y P. Interm.	Hidrocar.	Tabaco	Cerveza	Total
TOTAL	42.528	(305.874)	41.833	15.169	(206.344)

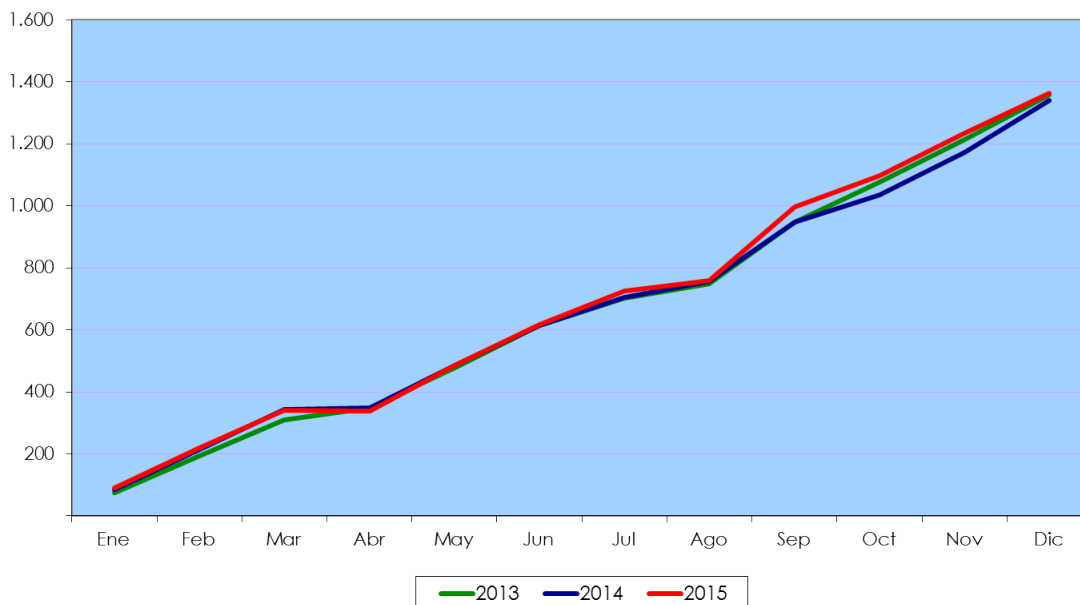
La recaudación **con la incorporación de los Ajustes** practicados se incrementó un **1,9%**, al ser el saldo neto de los Ajustes más favorable respecto al ejercicio de 2014.

La evolución de la recaudación global por Impuestos Especiales de Fabricación e IE s/ Electricidad en los tres últimos años se puede ver en el gráfico de la página siguiente.

Evolución tasas interanuales (%)								
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Alcohol	(5,2)	(6,7)	8,8	(0,7)	(12,7)	(13,1)	(2,7)	(4,7)
Hidrocarburos	(1,9)	(2,0)	(0,2)	(6,4)	(3,7)	14,4	(0,1)	3,5
Tabaco	3,6	0,5	0,5	(14,8)	15,8	(6,0)	5,7	(3,9)
Cerveza	15,6	7,8	7,8	(1,5)	(13,4)	(12,8)	(26,2)	(16,5)
Media ponderada	(0,6)	(1,4)	0,5	(8,5)	0,8	8,6	1,1	1,6

RECAUDACIÓN CAPV POR I.I.EE FABRICACIÓN Gestión propia más ajustes

(Millones de €)



VI. OTROS TRIBUTOS E INGRESOS TRIBUTARIOS

En cuanto al resto de impuestos, que en su conjunto representan en torno al 5% de la recaudación total por tributos concertados, la evolución ha sido la siguiente:

- La recaudación por el **I. s/ Renta no Residentes** en 2015 ha sido negativa (-54.610,4 miles de euros), como consecuencia de algunas regularizaciones del impuesto con el Estado.
- La recaudación por el **I. s/ Sucesiones y Donaciones** ha cerrado el ejercicio creciendo un 1,2% interanual hasta alcanzar un ingreso consolidado de 113.688,4 miles de euros.
- La recaudación por el **I. s/ Patrimonio/ Riqueza y Grandes Fortunas** en 2015 ha decrecido un 0,9% interanual, tras registrar el año anterior un incremento interanual del 10,4%, que tuvo su origen en el impacto de las nuevas Normas Forales.

- De los nuevos impuestos sobre el sector eléctrico que se concertaron en 2014, el único impuesto que ha registrado recaudación ha sido el **Impuesto s/el Valor de la Producción de Energía Eléctrica** con un importe de 37.304,5 miles de euros lo que supone un incremento del 32,2%.
- También en el apartado de imposición directa, se concertó en 2014, el **Impuesto sobre los Depósitos en Entidades de Crédito**. La recaudación por este impuesto ha sido de 24.428,4 miles de euros. Esta cantidad representa el pago a cuenta (50% de la cuantía resultante de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible) correspondiente al periodo impositivo de 2015, más la autoliquidación del impuesto de 2014. El año anterior se recaudó únicamente el pago a cuenta de 2014 (12.298,5 miles de euros).
- Por segundo año consecutivo la recaudación global del **I. s/ Transmisiones Patrimoniales** y del **I. s/ Actos Jurídicos Documentados** se incrementa

notablemente (14,6%), por la reactivación de las transacciones en el mercado inmobiliario de segunda mano.

- La recaudación por el **I. E s/ Determinados Medios de Transporte** ha cerrado el año con una tasa interanual del 10,8%, gracias a la entrada en vigor en febrero y mayo de 2015 respectivamente de los Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente 7 y 8 (PIVE 7 y 8) que han dinamizado sustancialmente el mercado de vehículos nuevos en 2015.
- La recaudación por el **I. s/Primas de Seguros** ha cerrado el ejercicio un 3,2% por encima de la recaudación de 2014, hasta sumar una recaudación total de 72.461,9 m€.
- Además de los impuestos directos ya citados, en 2014 se concertaron los siguientes impuestos indirectos:
 - **Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero**, vigente en el Estado desde el 1 de enero de 2014. La recaudación de 2015 ha sido de 3.010,6 miles de euros mientras en 2014 la recaudación fue de 821,0 miles de euros. En este aumento ha tenido gran importancia la aplicación del régimen transitorio regulado en la normativa del impuesto por el que a los tipos impositivos en 2015 se les ha aplicado un coeficiente del 0,66. En 2014, el coeficiente aplicado fue del 0,33.
 - **Impuesto sobre Actividades de Juego**, vigente en el Estado desde mayo de 2011. La recaudación de 2015 ha sido de 4.099,8 miles de euros, recogiendo todavía algunos ingresos tributarios pendientes desde la entrada en vigor del impuesto en el Estado hasta la efectiva asunción por las Diputaciones Forales de su exacción y recaudación.
- En el apartado de impuestos extinguidos se refleja un importe negativo de 11.284,4 miles de euros de los cuales 11.268,9 miles

de euros corresponden a devoluciones realizadas en el **Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos**, como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 27 de febrero de 2014, que declaró contraria al Derecho Europeo la normativa reguladora de este impuesto.

- A diciembre de 2015, la recaudación que engloba los tres apartados de la **Tasa de Juego** ha disminuido un 11,2%. Por conceptos impositivos, destaca el mal comportamiento de los ingresos por Bingo (-62,0%) mientras que los otros apartados registraron valores positivos: Así, Casino y otros: 13,4% y Máquinas y Aparatos Automáticos: 1,0%.
- Finalmente, la recaudación por los conceptos de **recargos, intereses de demora y sanciones** ha aumentado un 28,9%, hasta situarse en los 73.856,9 miles de euros.

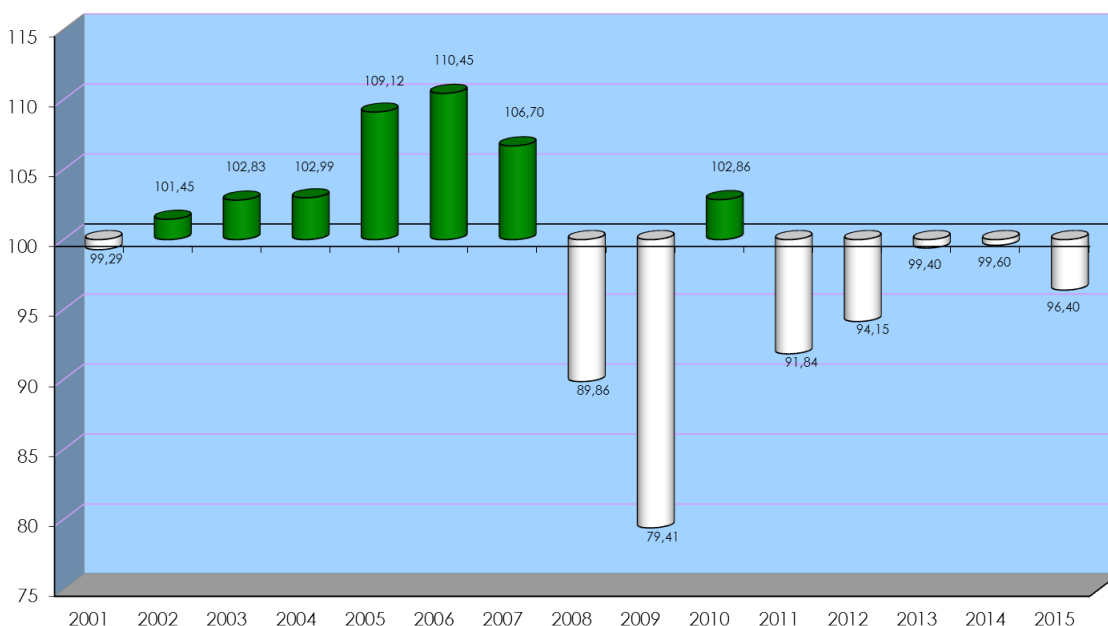
VII. EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA EN 2015

La recaudación consolidada por gestión propia de las Diputaciones Forales se ha quedado 3,9 puntos porcentuales por debajo de la cifra de su presupuesto inicial.

La imposición directa se sitúa en el 96,0% sobre su partida presupuestaria, mientras que la ejecución del capítulo de impuestos indirectos alcanza el 96,3%.

El grado de ejecución del presupuesto inicial sube tres décimas porcentuales para la recaudación total, esto es, una vez incluidos los Ajustes con la Agencia Tributaria por el IVA y por los II.EE. Fabricación, que en su conjunto se han situado en un 99,5% del importe presupuestado.

EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA (%)



VIII. RECAUDACIÓN DE LA CAE POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN EL PERIODO ENERO-ABRIL DE 2016

Durante el primer cuatrimestre del ejercicio de 2016, la recaudación líquida de las Diputaciones Forales, por tributos concertados de los Capítulos I, II y III, asciende a **3.711.279,2 m€ (miles de euros)**, lo que representa una tasa de variación interanual del -0,3% respecto a la acumulada a abril de 2015. La **menor recaudación** registrada ha sido de 11.168,4 m€ y procede de las figuras tributarias siguientes:

(miles de euros)

IRPF	(1.889)
I. Sociedades	(69.431)
IVA	(11.024)
II.EE. Fabricación	32.362
Otros tributos e Ingresos Tributarios	38.814
TOTAL	(11.168)

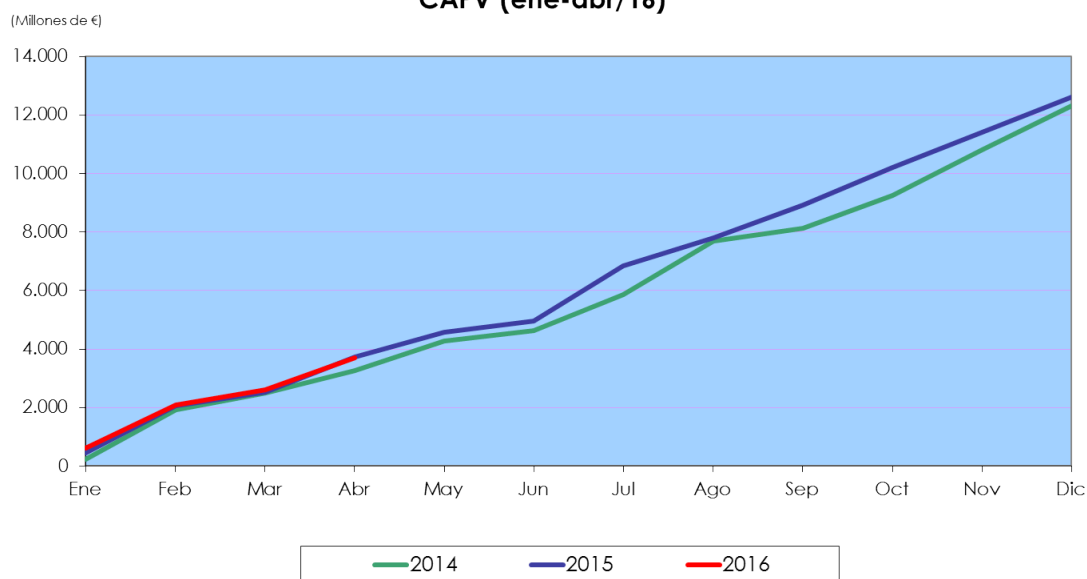
Las Diputaciones Forales han recaudado por **tributos concertados de gestión propia** en el intervalo de enero a abril 3.469.799,6 m€ de euros, un 2,1% menos que en el mismo periodo del año pasado. Dado que hasta marzo, la recaudación acumulada se había incrementado un 3,2%,

la variación de la recaudación por tributos concertados de gestión propia ha empeorado sustancialmente de marzo a abril. Esta evolución deriva del negativo comportamiento que han tenido las recaudaciones del Impuesto sobre Sociedades y del IVA en el mes de abril.

Los **Ajustes con el Estado** se han comportado positivamente (35,0%) gracias al aumento de ingresos por el IVA importaciones tanto de la Liquidación 2015 como del primer trimestre de 2016. El cambio en la forma de liquidación del IVA de Aduanas del año anterior ha tenido repercusión en la Liquidación y también en el resultado del primer trimestre de este año.

Por componentes, la **recaudación bruta** acumulada registra un débil incremento interanual del 1,1%, al compararse con el año anterior afectado por algunos ingresos extraordinarios en el IVA. También, las **devoluciones** aumentan (5,7%) respecto a las registradas a abril de 2015, debido al importante volumen de devoluciones realizadas en el IVA, que también recoge devoluciones extraordinarias que el año anterior se materializaron en julio.

TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS CAPV (ene-abr/16)



(miles de euros)

	Ene-abr/15	Ene-abr/16	%Δ
Rec. íntegra y Residuos Devoluciones	4.875.966 (1.153.518)	4.930.327 (1.219.047)	1,1 (5,7)
Rec. líquida	3.722.448	3.711.279	(0,3)

Para ampliar la información se sugiere el acceso al link de la Dirección de Política Financiera y Recursos Institucionales:

http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-shomeku4/es/contenidos/informacion/7119/es_2335/es_12253.html

RECAUDACIÓN C.A.P.V. 2015

(en euros)

	ARABA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV 2015	CAPV 2014	(%)
IMPUESTOS DIRECTOS						
Imppto. s/Renta Personas Físicas:						
Retenc. Rdtos. Trabajo y Activ. Profes.	704.023.803	2.338.994.763	1.430.894.154	4.473.912.720	4.401.917.150	1,6
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	23.510.638	98.071.406	53.238.456	174.820.500	196.336.992	(11,0)
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	9.102.231	46.350.792	26.350.554	81.803.577	83.322.244	(1,8)
Retenc. Ganancias Patrimoniales	6.471.721	17.562.956	29.010.403	53.045.080	33.210.306	59,7
Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterías	5.224.405	19.171.738	18.010.009	42.406.152	33.797.023	25,5
Pagos Fracc. Profes. y Empres.	23.813.852	68.057.069	53.561.252	145.432.173	140.165.614	3,8
Cuota Diferencial Neta	(65.072.571)	(159.757.225)	(98.910.703)	(323.740.499)	(498.544.349)	35,1
Total IRPF	707.074.079	2.428.451.499	1.512.154.125	4.647.679.703	4.390.204.980	5,9
Imppto. s/Sociedades:						
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	23.510.637	98.071.406	53.238.450	174.820.493	196.336.986	(11,0)
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	9.102.230	46.350.792	26.350.533	81.803.555	83.322.222	(1,8)
Retenc. Ganancias Patrimoniales	6.471.720	17.562.956	29.010.402	53.045.078	33.210.305	59,7
Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterías					80.000	(100,0)
Cuota Diferencial Neta	121.372.260	465.571.518	142.437.701	729.381.479	846.273.904	(13,8)
Total I. Sociedades	160.456.847	627.556.672	251.037.086	1.039.050.605	1.159.223.417	(10,4)
Imppto. s/Renta No Residentes	3.420.746	(65.016.045)	6.984.885	(54.610.414)	9.592.751	(669,3)
Imppto. s/Sucesiones y Donaciones	13.081.874	60.418.262	40.188.272	113.688.408	112.358.171	1,2
I.s/Patrimonio/Riqueza y Grandes Fortuna	16.841.234	66.291.404	67.903.129	151.035.767	152.455.727	(0,9)
I.s/Depósitos en las Entidades de Crédito	2.995.715	14.252.739	7.179.963	24.428.417	12.298.543	98,6
I.s/Producción de energía eléctrica	6.129.123	18.853.675	12.321.664	37.304.462	28.216.732	32,2
I.s/Prod. residuos generados energía nucle.						
I.s/Almacen. combustible/residuos radiactivos						
Impuestos Extinguidos						
Total Impuestos directos	909.999.618	3.150.808.206	1.897.769.124	5.958.576.948	5.864.350.321	1,6
IMPUESTOS INDIRECTOS						
IVA Gestión Propia	598.913.911	1.842.307.309	1.204.024.741	3.645.245.961	3.555.394.904	2,5
IVA. Gestión DF	415.420.936	2.454.059.918	775.765.107	3.645.245.961	3.555.394.904	2,5
IVA. Ajuste DDDF	183.492.975	(611.752.609)	428.259.634			
Imppto. s/Transmisiones Patrimoniales	13.632.665	48.075.240	40.007.978	101.715.883	90.233.951	12,7
Imppto. s/Actos Jurídicos Documentados	5.728.193	21.862.105	16.054.928	43.645.226	36.599.539	19,3
I.E. s/Determinados Medios de Transporte	2.446.786	8.224.198	5.854.002	16.524.986	14.912.966	10,8
II.EE. Fabricación propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedio	1.747.085	5.374.171	3.512.245	10.633.501	11.153.165	(4,7)
Hidrocarburos	189.374.151	582.530.104	380.707.743	1.152.611.998	1.114.073.016	3,5
Labores tabako	55.986.188	172.218.014	112.551.662	340.755.864	354.748.004	(3,9)
Cerveza	492.503	1.514.982	990.104	2.997.589	3.590.477	(16,5)
Electricidad	10.447.731	32.138.060	21.003.564	63.589.355	73.036.240	(12,9)
I.E. s/Carbón						
Imppto. s/Primas de Seguros	9.791.380	39.461.558	23.208.930	72.461.868	70.215.961	3,2
Imppto. s/Actividades de juego	1.083.856	1.640.123	1.375.804	4.099.783	7.674.396	(46,6)
I.s/Gases fluorados de efecto invernadero	247.727	1.355.603	1.407.298	3.010.628	821.009	266,7
Impuestos extinguidos	(1.851.486)	(5.694.344)	(3.738.594)	(11.284.424)	297.638	(3.891,3)
Total Impuestos indirectos	888.040.690	2.751.007.123	1.806.960.405	5.446.008.218	5.332.751.266	2,1
TASAS Y OTROS INGRESOS						
Tasas de juego	5.701.376	24.069.339	11.649.514	41.420.229	46.654.969	(11,2)
Recargos, Demora y Sanciones	9.831.819	37.313.557	26.711.538	73.856.914	57.315.090	28,9
Total Tasas y Otros Ingresos	15.533.195	61.382.896	38.361.052	115.277.143	103.970.059	10,9
TOTAL GESTIÓN PROPIA	1.813.573.503	5.963.198.225	3.743.090.581	11.519.862.309	11.301.071.646	1,9
IVA. Ajuste Aduanas	129.287.966	397.700.172	259.913.666	786.901.804	642.481.364	22,5
IVA. Ajuste Op. Interiores	84.156.087	258.870.884	169.182.930	512.209.901	593.795.097	(13,7)
Total Ajuste IVA	213.444.053	656.571.056	429.096.596	1.299.111.705	1.236.276.461	5,1
Ajustes impuestos Especiales:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	6.987.320	21.493.559	14.046.938	42.527.817	37.685.622	12,8
Hidrocarburos	(50.255.045)	(154.588.559)	(101.030.077)	(305.873.681)	(330.410.976)	7,4
Labores tabako	6.873.132	21.142.306	13.817.379	41.832.817	63.847.855	(34,5)
Cerveza	2.492.262	7.666.399	5.010.313	15.168.974	11.292.307	34,3
Total Ajustes Impptos Especiales	(33.902.331)	(104.286.295)	(68.155.447)	(206.344.073)	(217.585.192)	5,2
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	1.993.115.225	6.515.482.986	4.104.031.730	12.612.629.941	12.319.762.915	2,4

N

ormativa 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. (BOTH, 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-KOORDINAZIO-RAKO
ORGANOA



ORGANO
DE COORDINACION
TRIBUTARIA DE EUSKADI