1–2017

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA
DEL PAÍS VASCO

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA

ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

1
2017

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

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

ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN
Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa/Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi
Gaztelako Atea/Portal de Castilla, nº 15 – 1007 Vitoria-Gasteiz
Telefonoa/Teléfono: 945/016770 – Faxa/Fax: 945/016771

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

AZALA/PORTADA
José Luis Robertson Mendizabal

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

LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL
VI-522/93
ISSN – 2253 - 7805
hac-tributos@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.
- Arikulugile bakoitzak bere izena, helbide oso, telefonoa eta NAN zenbakia bidaliko ditu.
- Idazlanak EAEko edozein hizkuntzatan, hots euskaraz zein gaztelaniaz, idatz daitezke.

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

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

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

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

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

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

Editorial

5

Actualidad Fiscal

Actualidad Álava 25

Actualidad Bizkaia 43

Actualidad Gipuzkoa 77

Actualidad Unión Europea: Informe sobre Fiscalidad de la UE mayo-noviembre/2016 90

Estudios y Colaboraciones

Roadmap to BEPS y los sistemas tributarios de los Territorios Históricos del País Vasco
Gemma Martínez Bárbara.
Jefa del Servicio de Política Fiscal. Hacienda Foral de Bizkaia 107

Análisis comparado del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas en los países de la Unión Europea
Fernando Sánchez-Marín Sánchez.
Máster en Asesoría Fiscal por la Cámara de Comercio de Bilbao y Asesor en Asesoría Extser 137

La plusvalía municipal: antecedentes, situación actual y perspectivas de futuro
Ester Urruzola Moreno.
Técnica del Serv. de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava 161

Delito fiscal: procedimientos de aplicación de los tributos
Javier Armentia Basterra.
Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava 183

La ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras
Juan Calvo Vérgez.
Profesor titular de Derecho Financiero y Trbutario. Universidad de Extremadura 197

Referencias

DOCUMENTOS DE INTERÉS

- Convenio de colaboración sobre educación fiscal suscrito entre las tres Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco 229
- Informe Anual Integrado sobre el fraude fiscal en la CAE 2016 240
- Plan conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco 2017 240
- Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud (OECD 2017) 241

CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2016.11.6.1 – IVA: Los servicios realizados en el marco de su actividad empresarial por la comunidad de propietarios de un centro comercial para sus comuneros copropietarios, consistentes, entre otros en limpieza, vigilancia y mantenimiento y en la organización de la publicidad y promoción de dicho centro comercial, están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo la citada comunidad de propietarios repercutir dicho tributo a sus comuneros 243
- CONSULTA 2016.11.6.2 – IVA, IAE: Régimen IVA aplicable por un consorcio de transporte público cuyo ámbito de actuación es uno de los territorios históricos de la CAE como consecuencia de la aplicación de un Convenio de colaboración entre el mismo y los organismos homólogos de los otros dos territorios históricos, en relación con la operativa derivada de la implantación de la interoperabilidad en el conjunto de la CAE, de las tarjetas de pago de servicios de transporte emitidas por cada uno de los tres consorcios u organismos 244
- CONSULTA 2016.12.5.1 – IVA: Condiciones para la exención o aplicación de un tipo reducido en el IVA en relación con la prestación de diversos servicios en el ámbito de la educación sexual (educación, formación y reciclaje profesional, asesoramiento, terapia, atención telefónica personalizada) 259
- CONSULTA 2016.12.5.2 – IVA: Se encuentran sujetos (y no exentos) del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de abastecimiento de aguas y de saneamiento de aguas residuales y pluviales realizados a favor de los

Ayuntamientos que conforman una Mancomunidad Municipal de Aguas 263

- CONSULTA 2016.12.5.3 – IVA: Régimen del IVA de los servicios prestados por una Asociación territorial del sector ganadero a sus asociados, en un contexto en que dichos servicios son contratados en ocasiones con la Federación de Asociaciones Territoriales y, además las asociaciones territoriales perciben subvenciones públicas para la financiación de algunos de sus gastos 266

- CONSULTA 2017.2.7.1 – IS: Sobre el cumplimiento de los requisitos previstos en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, para acogerse al régimen especial del capítulo VII de su título VI, en relación con una operación de reestructuración empresarial consistente en una fusión por absorción de sociedades domiciliadas en territorios forales diversos que pertenecen a un grupo que tributa en régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades y que están íntegramente participadas de forma directa por el mismo socio, que es asimismo quien ostenta la condi-ción de dominante del grupo y que se encuentra sujeto a la normativa del IS de un territorio histórico diferente al de sus sociedades participadas que son objeto de fusión 271

- CONSULTA 2017.3.5.1 – IVA: Tratamiento a efectos del IVA de los distintos servicios médicos de colaboración que la empresa cedente del know how o propiedad industrial relacionado con determinados tratamientos médicos presta a la empresa cesionaria, en el marco de un contrato suscrito entre ambas empresas dedicadas a la prestación de servicios médicos 279

- CONSULTA 2017.3.5.2 – IVA: Está sujeta al IVA la cantidad pactada entre dos sociedades en concepto de indemnización por el uso y la comercialización de patentes y diseños en el contexto de un delito contra la propiedad indus-trial, debiendo formar parte de la base imponible del Impuesto y repercutir la cuota en la factura que se emita para documentar la operación 281

CONSULTAS COMISIÓN DE COORDINACIÓN Y EVALUACIÓN NORMATIVA

- Consulta 2016.11.5.2 – IVA, IS, IRPF. Administraciones competentes y obligaciones tributarias (en relación con IVA, IS, IRPF y otros impuestos) de una empresa con domicilio fiscal en territorio común y volumen de operaciones superior a 7 millones de euros que inicia sus actividades en el País Vasco, donde alquila un local al que está adscrito un número indeterminado de trabajadores 285

- Consulta 2017.1.4.2 – IRPF. Administración competente para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo correspondientes a los trabajadores cedidos por una empresa de trabajo temporal domiciliada en territorio común y sin centro de trabajo en País Vasco a empresas usuarias radicadas en País Vasco. Diferente casuística según el territorio en que los trabajadores cedidos a las empresas usuarias ubicadas en el País Vasco prestan sus servicios. Supuesto de agentes comerciales 290

- Consulta 2017.3.3.1 – IRPF. Administración competente para la exacción del IRPF y tratamiento de la deducción por vivienda en relación con contribuyente residente en territorio foral que venía aplicando deducción por vivienda junto con su cónyuge y que se traslada por razones laborales a territorio común 292

- Consulta 2017.4.4.1 – IVA, IS. Determinación del lugar de realización de una batería de operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios de naturaleza diversa (relacionadas con la actividad informática) realizadas por una sociedad mercantil con domicilio fiscal en territorio foral y volumen de operaciones superior a 7 millones de euros, a efectos de calcular el porcentaje de tributación en el IVA e IS correspondiente a cada Administración tributaria 297

RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

- Resoluciones 20 a 28/2016, y 1 a 11/2017. Acceso al texto publicado en www.euskadi.eus 315

ESTADÍSTICAS
Recaudación por Tributos Concertados de la CAPV enero-agosto 2016. Previsión cierre 2016 y estimación ingresos tributarios 2017. Igor Guinea Palacios 319

Normativa Tributaria

Territorios Históricos de Álava, Bizkaia, Gipuzkoa, Comunidad Autónoma del País Vasco, Comunidad Foral de Navarra y Administración del Estado 331

Editorial

Foru-aldundiak eta Eusko Jaurlaritza bat datoz iruzur fiskalaren kontrako borroka lehentasunezko politika publikoetan sartu beharrarekin, eta iruzur fiskalari aurre egiteko funtsezkotzat jo dute prebentziozko estrategiak garatzea, txikitatik kontzientziazio fiskal handiagoa sustatuta hezkuntza-arloan.

Horren adierazle da lau erakundeek parte hartzen duten Iruzurraren aurkako Borrokaren Batzordeak (Euskadiko Zerga Koordinazioko Batzordearen barruan sortu zen 2013ko urriaren 14an) heziketa zibiko-tributarioa sartu izana urteko plan bateratu egin berrien lehentasunezko ekintza-ildoen artean.

Zehazki, Iruzurraren kontrako Borrokarako 2017ko Plan Bateratuaren prebentzio-ekintzen artean jasota dago Euskal Autonomia Erkidego osora zabaltzea hezkuntza-modulu bat, proiektuarekin bat egiten duten ikastetxe guztietan eman beharrekoa, era horretan EAEko Oinarrizko Hezkuntzaren curriculumean sartu ziren heziketa zibiko-tributarioko edukiak hezkuntza arautuan ematea bultzatzearren.

Testuinguru horretan, hiru foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak lankidetza-hitzarmen bat

Diputaciones Forales y Gobierno Vasco han coincidido en la necesidad de situar la lucha contra el fraude fiscal dentro de las políticas públicas prioritarias y para combatir el fraude fiscal consideran fundamental el desarrollo de estrategias preventivas, basadas en la promoción de una mayor concienciación fiscal desde una edad temprana, en el entorno educativo.

Prueba de ello, la Comisión de Lucha contra el Fraude del País Vasco, 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 y en la que participan las cuatro instituciones, ha incluido la promoción de la educación cívico-tributaria entre las líneas de actuación prioritarias de los sucesivos planes conjuntos que ha elaborado anualmente.

En concreto, entre las acciones preventivas del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude 2017 se contempla la extensión al conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco de un módulo educativo que será impartido en todos aquellos centros escolares que se adhieran al proyecto, dando así un impulso a la impartición en la enseñanza reglada de los contenidos de educación cívico-tributaria que ya fueron incorporados en el currículo de Educación Básica del País Vasco.

En este contexto las tres Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco han suscrito un Convenio de

sinatu dute hezkuntza-programa bat garatzeko. Programa horren bidez, Euskal Autonomia Erkidegoko (EAE) ikastetxeetan ekonomiari eta fiskalitateari buruzko unitate didaktiko komuna osatu nahi da, printzipioz, 2017/2018 ikasturterako, baina etorkizunean berritzeko aukera eta EAEko ikastetxe multzoaren artean estaldura-maila gorena lortzeko asmoa dago.

Egokitzat jo da *Zergak* aldizkariaren editorial hau ekimen hori aipatuz hastea, foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak bere egin dituzten iruzur fiskalaren aurka borrokatzeko zuzentarauen barruan, prebentzio-jarduketen, eta, bereziki, euskal gizartean txikitatik zerbitzu publikoak mantentzeko parte hartzea eta iruzur fiskalarekiko tolerantziarik eza sustatzea helburu dutenen garrantzia helarazteko. Prebentzio-jarduketak, bestalde, ebaluatzen zailagoak dira, haietako askok ez baitute berehalako emaitza argirik zerga-bilketari buruz, baina ezinbestekoak dira iruzurrerako joera errotik murrizteko, eta eragin zuzena dute erregularizazio- eta kobrantza-jarduketetan: iruzurra saihestuz gero, hots, iruzurrik ez egotekotan, ez litzateke baliabiderik erabili beharko erregularizazio- eta kobrantza-jarduketak egiteko.

Zergak gaur egun atalean zehatz-mehatz adierazita dago foru-erakundeek aldizkari horrek barne hartutako epean (2016ko abendua-2017ko ekaina) onartu eta zergen arloan izan duten araugintza-jarduera guztia. Halaber, foru-aldundietako zerga-araudiaren edo zerga-politikaren zerbitzuek gaurkotasunagatik edo esanahi bereziagatik nabarmendu dituzten xedapen batzuen iruzkina ere egin dugu. Foru tributu-sistemetan, zenbait arau- zein erregelamendu-aldaketa onartu dira, eta eragina izan du zerga gehienetan: batetik, arau-eskumena dituztenen zergak -hau da, arautzeko eskumena dutenetan-, eta bestetik, Kontzertu Ekonomikoaren arabera, Estatuaren arauen menpeko zergak.

colaboración para el desarrollo de un programa educativo consistente en la implantación de una unidad didáctica común sobre economía y fiscalidad en los centros escolares de la Comunidad Autónoma de Euskadi (CAE), en principio dirigido al curso escolar 2017/2018, pero con vocación de renovación a futuro y que aspira a alcanzar el máximo grado de cobertura entre el conjunto de los centros escolares de la CAE.

Se ha considerado oportuno abrir este editorial de Zergak con el comentario sobre esta iniciativa para transmitir la importancia que, dentro de las directrices de la lucha contra el fraude fiscal compartidas por Diputaciones Forales y Gobierno Vasco, tienen las actuaciones preventivas y en particular éstas que persiguen la promoción en la sociedad vasca, desde una edad temprana, de valores como la participación en el sostenimiento de los servicios públicos y la tolerancia cero frente al fraude fiscal. Más difíciles de evaluar, porque las iniciativas de naturaleza preventiva no tienen un resultado claro e inmediato en términos recaudatorios, son sin embargo fundamentales para reducir de forma estructural la propensión al fraude y tienen un efecto directo en las actuaciones de regularización y cobro: si se previene el fraude, si no se comete, se hace innecesaria la dedicación de recursos para realizar actuaciones de regularización y cobro.

La actividad normativa de las instituciones forales en materia tributaria durante el periodo de referencia de esta revista (diciembre 2016 – junio 2017) 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 por su especial significación. Se han aprobado cambios diversos en los sistemas tributarios forales, tanto de rango normativo como reglamentario, que han afectado a la mayor parte de los impuestos: a aquellos sobre los que se dispone de competencia normativa y por tanto discrecionalidad para su regulación, y también a aquellos otros tributos que, según regula el Concierto Económico, han de regirse por las normas establecidas por el Estado.

Aipatutako denbora-tartean, arau-xedapenen bidez garatu diren zerga-ekimenen artean, azpimarratzekoa da foru zerga-sistemaren esparru juridikoak izan duen berrikuntza handia, Zergen inguruko Foru Arau Orokorrak aldatu direnez. Aldaketa horien bidez, nagusiki, tresna berriak ezarri dira. Tresna horiek administrazioak zergak efikazia handiagoz aplikatzeko dira, eta ez diete kalterik egiten nahitaezko zergen segurtasun juridikoari edo iruzurraren aurka borrokatzeko neurriak indartzeari. Halaber, gure inguruko zerga-sistemen printzipio orokorretan izan berri diren aldaketak eta foru-legedia Batasuneko araudira egokitu beharra egindako aldaketetan islatu dira.

Entre las iniciativas tributarias que se han formalizado mediante disposiciones normativas en el periodo de referencia, cabe destacar la amplia reforma del marco jurídico del sistema tributario foral acometida mediante la modificación de las Normas Forales Generales Tributarias. Dichas modificaciones se centran prioritariamente en el establecimiento de nuevas herramientas orientadas al incremento de la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos sin menoscabo de la seguridad jurídica de los obligados tributarios o el reforzamiento de las medidas de lucha contra el fraude. Asimismo, las recientes modificaciones producidas en los principios generales de los sistemas tributarios de nuestro entorno y la obligada adaptación de la legislación foral a la normativa comunitaria también tienen su reflejo en las modificaciones introducidas.

Horrez gain, zerga-araudia auzitegiek komunikabideetan oihartzun handia izan duten bi gairen inguruan emandako epaietara egokitzeko hartu diren neurriak nabarmentzen ditugu. Alde batetik, maileguetako interes-tasak mugatzeko klausulak –zoru-klausulak– itzultzeagatik jasotako zenbatekoei (finantza-erakundeekin egindako akordioetatik edo epai judizialak edo arbitraje-laudoak egikaritzetik edo betetzetik eratorritakoei) PFEZn ematen zaien trataera fiskala; eta, bestetik, hiri-lurren balio-gehikuntzaren gaineko zergaren (HLBGZ) araudi erregulatzaileko zenbait artikuluren konstituzio-kontrakotasuna eta deuseztasuna, balio gehikuntzarik izan ez duten lurrak tributaziopean jartzen dituen heinean. Bigarren gai hori, gainera, sakon aztertzen da *Zergak* aldizkariaren ale honetako *Azterlanak eta Kolaborazioak* ataleko "Udal-gainbalioa: aurrekariak, gaur egungo egoera eta etorkizuneko perspektibak" artikuluan.

Adicionalmente destacamos las medidas aprobadas para adaptar la normativa tributaria a sentencias dictadas por los tribunales en relación con dos asuntos que han tenido fuerte eco en los medios de comunicación. Nos referimos, por una parte, al tratamiento fiscal en el IRPF de las cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos derivadas tanto de acuerdos celebrados con las entidades financieras como de la ejecución o cumplimiento de sentencias judiciales o laudos arbitrales (cláusulas suelo) y por otra, a la inconstitucionalidad y nulidad declarada sobre varios artículos de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), en la medida que sometan a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor de los terrenos. Esta segunda cuestión es además objeto de un análisis más en profundidad en uno de los artículos de la sección de "Estudios y Colaboraciones" de este número de Zergak, titulado "La plusvalía municipal: antecedentes, situación actual y perspectivas de futuro".

Halaber, *Zergak gaur egun* atalean, zerga-arloaren barnean izandako beste ekimen arautzaile garrantzitsu batzuk aipatzen dira: talde fiskalen erregulazioari eragiten diotenak;

Asimismo se comentan en la sección de "Actualidad Fiscal" otras iniciativas normativas de naturaleza tributaria de gran trascendencia como las que afectan a la regulación de los

langileek enpresan parte hartzea sustatzeko neurriak; nazioarteko akordioetara eta EBko zuzentarauetara egokitzea, informazioa trukatzeari eta nazioarteko lankidetzari dagokienez, zerga-oinarria murriztearen eta mozkinak lekualdatzearen aurkako BEPS ekintza-planaren barnean; zerga-sistema Euskal Zuzenbide Zibilera egokitzea; aldaketa garrantzitsuak tokiko zergetan (ondasun higiezinen gaineko zerga, ekonomia-jardueren gaineko zerga, etab.).

Europar Batasuneko gaurkotasun fiskalaren kronikak, Euskadiren Bruselako Ordezkaritzarenak, fiskalitate-arloan 2016ko abendutik 2017ko azarora gertatu diren aldaketa esanguratsuenak biltzen ditu, eta sei atal handitan banatzen da: i) sarrera, ii) sozietateen fiskalitatea, iii) BEZa, iv) administrazio-lankidetza, v) prozedurak eta azken atala, vi) txostenak eta argitalpenak.

Sarrerak gainetik azaltzen ditu Maltako lehendakaritzaren (2017ko lehen seihilekoa) lehentasunak. Fiskalitate zuzenaren arloan, nagusiki, zerga-saihesteari aurka egiteko Zuzentaraua (ATAD, ingelesezko sigletan) bultzatzea, baita EBn zergapetze bikoitzeko auziak ebazteko mekanismoei buruzko Zuzentarauaren proposamena eta sozietateen zergan finkatutako zerga-oinarri erkideari buruzko Zuzentaraua ere. Bestalde, zeharkako fiskalitate-arloan, Maltako lehendakaritzak arreta eman die BEZaren Zuzentaraua aldatzeko proposamenei, merkataritza elektronikoarekin lotuta, bai eta argitalpen elektronikoen zerga murriztuei eta subjektu pasiboaren inbertsioa orokortzeko proiektu pilotuari ere.

Sozietateen fiskalitateari dagokionez, hiru gairi heldu zaio: i) EBrako Sozietateen gaineko zerga berritzea, bereziki hiru jarduketa-ildoren inguruko aurrerapenak aipatuta –lehenengoa, sozietate-zergaren zerga-oinarri erkideari buruzko Zuzentarau-proposamena; bigarrena, hirugarren herrialdeekiko asimetria hibridoen

grupos fiscales, las medidas de incentivación de la participación de los trabajadores en la empresa, la adecuación a los acuerdos internacionales y directivas UE en relación con el intercambio de información y la cooperación internacional en el marco del Plan de acción BEPS de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, la adaptación del sistema tributario al Derecho Civil Vasco, importantes modificaciones en tributos locales como el IBI o el IAE, etc.

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 diciembre de 2016 y junio de 2017, estructurándose en seis grandes apartados: i) introducción, ii) fiscalidad de las sociedades, iii) IVA, iv) cooperación administrativa, v) procedimientos y un último apartado vi) sobre informes y publicaciones.

El apartado introductorio describe a grandes rasgos las prioridades de la presidencia de Malta a quien ha correspondido su ejercicio durante el primer semestre de 2017. En el área de fiscalidad directa, orientadas principalmente al impulso de la Directiva de lucha contra la elusión fiscal (ATAD por sus siglas en inglés), de la propuesta de Directiva sobre mecanismos de resolución de los litigios de doble imposición en la UE y al relanzamiento de la Directiva sobre la base imponible común consolidada del impuesto de sociedades (BICCIS). Por otra parte, en el área de la fiscalidad indirecta, el programa de la presidencia maltesa se ha centrado en las propuestas de modificación de la Directiva de IVA en relación al paquete de comercio electrónico, en los tipos reducidos de las publicaciones electrónicas y en el proyecto piloto de generalización de la inversión del sujeto pasivo.

En cuanto a la fiscalidad de las sociedades, se abordan tres cuestiones: i) la reforma del Impuesto sobre Sociedades para la UE, respecto a la cual se refieren especialmente los avances respecto a tres líneas de actuación: primero, la propuesta de Directiva relativa a una base imponible común del Impuesto de Sociedades, segundo la adopción de

inguruko 2016/1164 Zuzentaraua aldatzen duen zuzentarau-proposamena hartzea; eta hirugarrena, EBn zergapetze bikoitzeko auziak ebazteko mekanismoei buruzko Zuzentarau-proposamena onartzea–; ii) Batasuneko estatu kide desberdinetako sozietate elkartuen artean ordaindutako interesei eta kanonei aplikatu ahal zaien zerga-araubide erkideari buruzko Zuzentarau-proposamena; eta iii) enpresaren fiskalitatearen inguruan Jokabide Kodeari buruzko taldeak egindako bilerak.

BEZari dagokionez, EBko fiskalitateari buruzko txostenak Maltaren lehendakaritzapean ECOFIN Kontseiluko lantaldeak aurre egindako hiru gai nagusiak aipatzen ditu. Lehenik eta behin, subjektu pasiboaren inbertsio-mekanismoa orokortzeko proiektua. Bigarrenik, EBko Merkatu Digital Bakarrerako Estrategiaren esparruan eratutako merkataritza elektronikoko paketea. 2015eko maiatzaren 6an aurkeztu zuen Europako Batzordeak, eta, haren bitartez, mugaz haraindiko merkataritza elektronikoaren BEZamodernizatzeko eta Batasuneko estatu kideen BEZ-araubide ezberdinek enpresei eragindako zama administratiboa murriztera bideratutako legegintza-proposamenak prestatzeko konpromisoa hartu zuen. Azkenik, gaur egungo BEZari buruzko EBren Zuzentaraua aldatzeko proposamena. Kontseilua horretan lanean ari da Batasuneko estatuei aukera emateko argitalpen digitaletan BEZatxikiagoa aplika dezaten, hala nola liburuetan, egunkarietan eta aldizkarietan.

Administrazio-lankidetzaren arloan, zerga-agintaritzak kapitalak zuritzearen aurka informazioa eskuratzeari dagokionez, 2011/16/EB Zuzentaraua aldatzen duen Zuzentarau-proposamena aipatu da. Zuzentarau horren bidez, zerga-agintaritzen eskura jarri da kapitalak zuritzea prebenitzearen inguruko agintaritza arduradunek duten informazioa, ihes eta iruzur fiskala prebenitzen laguntzeko.

Halaber, EBren fiskalitateari buruzko txostenak, 2016ko abendua-2017ko ekaina aldikoak,

la propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países y tercero la adopción de la propuesta de Directiva relativa a los mecanismos de resolución de los litigios de doble imposición en la UE, ii) la propuesta de Directiva relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros y iii) las reuniones del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresa.

Respecto al IVA, el Informe sobre Fiscalidad en la UE refiere los tres grandes temas en los que se ha centrado la actividad de los Grupos de trabajo del Consejo ECOFIN durante la presidencia maltesa. En primer lugar, el proyecto de generalización del mecanismo de inversión del sujeto pasivo. En segundo lugar, el paquete de comercio electrónico que fue elaborado en el marco de la Estrategia para el Mercado Único Digital de la UE presentada por la Comisión Europea el 6 de mayo de 2015 en el que se comprometía a preparar propuestas legislativas para modernizar el IVA del comercio electrónico transfronterizo y reducir la carga administrativa de las empresas como consecuencia de los diferentes regímenes de IVA en los estados miembros. Por último, la tercera cuestión abordada se refiere la propuesta de modificación de la actual Directiva de la UE sobre el IVA, en la que el Consejo está trabajando para permitir a los Estados miembros aplicar a las publicaciones digitales, como libros, periódicos y revistas, unos tipos del IVA más bajos.

En el ámbito de la cooperación administrativa es objeto de comentario la propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso a la información por parte de las autoridades tributarias contra el blanqueo de capitales. Mediante esta Directiva se concede a las autoridades tributarias acceso a la información que obra en poder de las autoridades responsables de la prevención del blanqueo de capitales, con lo que se pretende contribuir a prevenir la evasión fiscal y el fraude fiscal.

Asimismo, el informe sobre fiscalidad UE del periodo diciembre 2016-junio 2017, en su

jakineko estatu kide batzuk araudia behar bezala egokitzera bultzatuz Batzordeak egindako hainbat xedapen motibatu jasotzen ditu Prozeduren atalean. Zerrendatutako irizpenen artean, bat Kroaziarentzat da, beste bat Frantziarentzat eta bestea Espainiarentzat. Azken hori lotuta dago 720 eredutik (atzerrian kokatutako ondasunak eta eskubideak aitortzeari buruzkoa) eratorritako informazio-betekizunak ez betetzeagatiko isunen zenbatekoarekin –Batzordeak neurrigabetzat jo du–.

Europar Batasuneko Justizia Auzitegira (EBJA) egindako bidaltzeei dagokienez, Batzordeak eskatuta Auzitegietara eramandako hiru kasu aipatzen dira laburki, eta kasu horiek Frantziari, Greziari eta Italiari eragiten diete, hurrenez hurren.

Bestalde, Batzordeak artxibatutako gaien inguruan, Eslovakiarekin eta Greziarekin lotutako gai jakin batzuen ebazpen arrakastatsua aipatzen da, estatu kideetan autoak erosten dituzten kontsumitzaileak babesteko xedez. EBJAk emandako epaien inguruan, berriz, bi aipamen labur egiten dira, eta horietan epaiei buruzko informazio zehatzerako estekak jasota daude.

Azkenik, Europar Batasuneko Fiskalitateari buruzko txostenen eta argitalpenen azken atalean, dokumentu interesgarri bakarra aipatzen da, «TAXATION PAPER No. 67 - Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses», eta eskuratzeko helbidea adierazten da.

Azterlanak eta Kolaborazioak atalean bost artikulu ditugu oraingo honetan. Lehenengoa, «*Roadmap to BEPS* eta Euskadiko lurralde historikoetako zerga-sistemak», BEPS Planaren ekintzak ezartzeko egin diren azkeneko aurrerapenei buruzkoa da, hain zuzen ere, gaur egun Europa mailan enpresa-fiskalitatearen ibilbide-orria zehazten dutenei. Halaber, ekintza horiek Euskadiko zerga-sistemetan duten eraginari erreparatu zaio. Egileak, Gemma Martínez Bárbara Bizkaiko Foru Ogasuneko Zerga Politikako zerbitzuburu eta Ad Concordiam

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. De los tres dictámenes relacionados, uno se dirige a Croacia, otro a Francia y otro a España, éste en relación con el importe –que la Comisión entiende desproporcionado- de las multas por incumplimiento de las obligaciones de información derivadas del modelo 720 de declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Respecto a las remisiones al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) se incluye una breve referencia a tres casos llevados a los Tribunales a instancias de la Comisión, que afectan a Francia, Grecia e Italia respectivamente.

Por otra parte, en relación con los asuntos archivados por la Comisión se comenta la resolución con éxito de determinados asuntos relativos a Eslovaquia y Grecia a fin de proteger a los consumidores que compran sus coches en otro Estado miembro y respecto a las sentencias dictadas por el TJUE se informan dos breves reseñas, que contienen los enlaces a la información detallada sobre las mismas.

Por último, en el apartado final de Informes y Publicaciones sobre Fiscalidad en la Unión Europea se relaciona un único documentos de interés, "TAXATION PAPER No. 67 - Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses", indicando la correspondiente dirección de acceso.

La Sección de "Estudios y Colaboraciones" se compone en esta ocasión de cinco artículos. El primero de ellos, bajo el título "*Roadmap to BEPS* y los sistemas tributarios de los Territorios Históricos del País Vasco", se centra en los últimos avances de la implementación de aquellas Acciones del Plan BEPS que están marcando en la actualidad la hoja de ruta de la fiscalidad empresarial en el ámbito europeo, así como en el impacto que están produciendo en los sistemas tributarios del País Vasco. Su autora, Gemma Martínez Bárbara, Jefa del Servicio de Política Fiscal de la Hacienda

Zuzendaritza Batzordeko kideak, http://www.conciertoeconomico.org pertsonalki parte hartzen du ECOFINen fiskalitateko lantaldeetan, EAE ordezkatuz. Ondorioz, ELGEk sustatutako mugimenduak bertatik bertara ezagut ditzake. Mugimendu horiek Europako Batzordeak berretsi eta bultzatzen ditu, nazioarteko fiskalitatearen joko-arauak (zaharkituak, desegokiak eta etekinen deslokalizazio artifiziotsua errazten dutenak) XXI. mendeko ekonomia orokorraren errealitatera moldatzeko.

Artikuluaren hasierako esaldiarekin, «*Ongi etorri, BEPS jauna!*», zerga-oinarria murriztearen eta mozkinak lekualdatzearen aurkako Planaren handinahia nabarmentzen du (*Base Erosion and Profit Shifting*), eta identifikatutako 15 ildoetako batzuetan izandako benetako aurrerapenak bai. Horren ostean, Euskadiko erakundeek nazioarteko zerga-foroetan izandako parte-hartzearen oinarriak eta eboluzioa labur berrikusten ditu. Jarraian, BEPS planaren ibilbide-orriko (Holanda Kontseiluko lehendakari zela aurkeztua 2016ko urtarrilean) alderdiak aztertzen ditu, hain zuzen ere, Zuzentarauen bidez egituratu direnak, edo ECOFIN enpresen fiskalitateari buruzko Jokabide Kodearen taldean egindako akordioen ondorioz, eta 2016an eta 2017an sozietate-zerga arautzen duen foru-legedia egokitzea eskatzen dutenak.

Bigarren kolaborazioa Fernando Sánchez-Marínek (Zerga Aholkularitzako Masterra Bilboko Merkataritza Ganberan eta Aholkulari Extser Aholkularitzan) sinatu du, eta pertsona fisikoen errentaren gaineko zergen (PFEZ) analisi konparatu oso bat egiten du Europar Batasunaren eremuan, eta foru-lurralde historikoetako PFEZ lurralde erkideko zergarekin eta Europako herrialde nagusietako pertsona fisikoen errentaren gaineko zergekin alderatzen du. "*Europar Batasuneko pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren analisi konparatua*" artikuluan, autoreak arreta berezia ematen dio zergaren trataera edo elementu jakinei,

Foral de Bizkaia y miembro de la Junta Directiva de Ad Concordiam http://www.conciertoeconomico.org, participa personalmente en los grupos de trabajo de fiscalidad del ECOFIN en representación de la CAPV, lo que le posiciona en una privilegiada primera línea de observación de los movimientos promovidos desde la OCDE y refrendados e impulsados por la Comisión Europea, para adecuar las reglas de juego de la fiscalidad internacional, obsoletas, desacompasadas y facilitadoras de la deslocalización artificiosa de beneficios, a la realidad de la economía global del siglo XXI.

Tras el ¡Bienvenido Mr, BEPS! con el que inicia su artículo, poniendo de relieve lo ambicioso del Plan de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (*Base Erosion and Profit Shifting*) y los avances reales que se están produciendo, en particular en algunas de las 15 líneas de actuación identificadas, la autora hace a modo de introducción un breve repaso a los fundamentos y evolución de la participación de las instituciones del País Vasco en los foros fiscales internacionales, para a continuación analizar aquellos aspectos de la hoja de ruta del Plan BEPS presentada por la Presidencia holandesa del Consejo en enero de 2016 que, o bien instrumentándose a través de Directivas, o bien como consecuencia de acuerdos alcanzados en el Grupo Código de Conducta de fiscalidad de las empresas del ECOFIN, están requiriendo la adaptación de la legislación foral reguladora del impuesto sobre sociedades durante 2016 y 2017.

La segunda colaboración, firmada por Fernando Sánchez-Marín, Máster en Asesoría Fiscal en la Cámara de Comercio de Bilbao y Asesor en Asesoría Extser, aborda un completo análisis comparado de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en el ámbito de la Unión Europea y trata de situar al IRPF de los territorios forales en relación con el Impuesto de territorio común y con los impuestos sobre la renta de las personas físicas de los principales países europeos. En su artículo, titulado "Análisis comparado del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas en los países de la Unión Europea", el autor fija su atención de forma especial en determinados

Europako jurisdikzio ezberdinetan araututako PFEZren bilketa-gaitasuna konparatzeko garrantzizkotzat jotzen baititu. Zehazki, honako hauenganako interesa agertzen du: zerga-interesak, kaleratzearen kalte-ordainen trataera, kapital-errentaren karga, gizarte-aurreikuspeneko tresnentzako pizgarriak, familia-unitatearen trataera eta inguruabar pertsonalen gaineko zergaren erregulazioa. Gai horietako bakoitza lan-atal espezifiko batean aztertzen du, eta horiei amaiera emateko, ondorio interesgarriak ateratzen ditu. Horien artean, PFEZ aldatzeko proposamen batzuk, funtsean, artikuluan aztertutako Europako herrialdeetako esperientzian eta erregulazioan inspiratuta daudenak.

Konstituzio Auzitegiak 2017ko lehen hiletan emandako epai batzuek hiri-lurren balio-gehikuntzaren gaineko zerga (HLBGZ) arautzen duten artikulu batzuen konstituzio-kontrakotasuna eta deuseztasuna adierazi zuten, foru-araubideari zein lurralde erkideari dagokienez, baina soilik balio gehikuntzarik izan ez duten lurrak zergapetzen dituzten neurrian. Gai horri heltzen dio aldizkariaren hirugarren kolaborazioak, "*Udal-gainbalioa: aurrekariak, gaur egungo egoera eta etorkizuneko perspektibak*", Ester Urruzola Arabako Foru Ogasuneko Zerga Araudiko Zerbitzuko teknikariarenak.

Konstituzio Auzitegiaren Epaiak Arabako zerga-araudiko (HLBGZ) zein alderdi garrantzitsuri eragiten dion aztertu du autoreak artikuluan. Lehenik eta behin, zerga horren gaur egunera arteko aurrekari historikoak laburki aztertzen ditu. Zergaren kuota kalkulatzeko prozesuak izan dituen aldaketak nabarmentzen ditu, eta planteatutako eztabaidan erabakigarria den gai bat ikertzen du, alegia HLBGZren oinarria. Izan ere, autorearentzat, funtsezkoa da dikotomia hau: hirigintza-jarduketen ondoriozko gainbalioak berreskuratzeko zergaren fundamentua ala eskualdatzearen ostean lurren balio-gehikuntzak agerian utzitako gaitasun ekonomikoa zergapetzearen fundamentua.

elementos o tratamientos del impuesto que entiende especialmente relevantes a efectos de comparar la capacidad recaudatoria del IRPF regulado en las distintas jurisdicciones europeas. En concreto, se interesa por los tipos impositivos, el tratamiento de las indemnizaciones por despido, el gravamen de las rentas del capital, los incentivos a los instrumentos de previsión social, el tratamiento de la unidad familiar y la regulación en el Impuesto de las circunstancias personales. A cada una de estas cuestiones dedica un apartado específico del trabajo, que cierra con unas interesantes conclusiones finales en las que incluye algunas propuestas de modificación del IRPF inspiradas fundamentalmente en la experiencia y en la regulación de los países europeos analizada a lo largo del artículo.

Sucesivas sentencias del Tribunal Constitucional dictadas en los primeros meses de 2017 han declarado la inconstitucionalidad y nulidad de varios artículos de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), tanto de régimen foral como de territorio común, si bien, únicamente en la medida que sometan a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor de los terrenos. Este contexto enmarca la tercera colaboración de la revista, "La plusvalía municipal: antecedentes, situación actual y perspectivas de futuro", desarrollada por Ester Urruzola, Técnica del Servicio de Normativa Tributaria de la Hacienda Foral de Álava.

Tomando como referencia la Sentencia del Tribunal Constitucional que afecta a la normativa alavesa del Impuesto (IIVTNU) la autora reflexiona a la largo del artículo sobre los aspectos del impuesto que considera más trascendentes en relación con el pronunciamiento del Tribunal Constitucional. En primer lugar realiza un breve repaso de los antecedentes históricos de este Impuesto hasta llegar a la actualidad, advirtiendo los cambios implementados en el procedimiento de cálculo de la cuota del impuesto e indagando sobre una cuestión que resulta determinante en la controversia planteada como es el fundamento del IIVTNU. De hecho, es clave para la autora la dicotomía entre un fundamento del impuesto

Lanari bukaera emateko, Ester Urruzolak 2017ko martxoaren 1ean Konstituzio Auzitegiak Arabako Lurralde Historikoko Zergaren Foru Arauari buruz emandako epaiaren ondoreen gaineko balorazioa ematen du, Arabako Lurralde Historikoko instituzioek araudi mailan emandako erantzuna aipatzen du, eta, azkenik, zergaren erregulazioari buruz Espainiako udalen eta probintzien Federazioak egindako proposamenei buruzko ohar bat egiten du.

Javier Armentia Basterrak, Arabako Foru Aldundiko Zerga Araudiko zerbitzuburuak eta *Zergak* aldizkariko ohiko kolaboratzaileak egin du aldizkariaren ale honetako *Azterlanak eta Kolaborazioak* ataleko laugarren artikulua, "*Delitu fiskala: zergak aplikatzeko prozedurak*".

Abenduaren 27ko 7/2012 Lege Organikoak (lege horrek Zigor Kodearen azaroaren 23ko 10/1995 Lege Organikoa aldatu zuen, gardentasun-arloan eta iruzur fiskalari eta Gizarte Segurantzarekikoari aurre egiteko) Ogasun Publikoaren aurkako delituaren erregulazioa aldatu zuela aipatuz hasten da eta zerga-administrazioaren jarduketen zenbait erreferentzia eta zerga-legedi orokorra moldatu beharraren arrazoiak ematen ditu. Autoreak ikuspegi praktikoa eta hizkuntza eta estilo didaktikoak erabiltzen ditu aipatutako arloan Arabako Lurralde Historikoko Batzar Nagusiek onartutako araudia zertan aldatu den azaltzeko: titulu berri bat gehitu zaio Zergako Foru Arau Orokorrari, Ogasun Publikoaren aurkako delituetan egin beharreko jarduketei eta zergen aplikazio-prozedurei buruzkoa.

Hau da lanaren gidoia: I) sarrera, II) aurreko legedia, III) Zigor Kodearen 305. artikuluaren

apoyado en la recuperación de las plusvalías experimentadas por la acción urbanística o un fundamento que responde al gravamen de la capacidad económica puesta de manifiesto por el incremento del valor de los terrenos tras la transmisión.

El trabajo de Ester Urruzola concluye con una valoración de los efectos de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017 (referida a la Norma Foral del Impuesto del Territorio Histórico de Álava), una referencia a la respuesta normativa que se ha dado por parte de las instituciones del Territorio Histórico de Álava y, por último, la incorporación de un interesante apunte sobre las propuestas que respecto a la regulación del impuesto ha hecho la Federación española de municipios y provincias.

Javier Armentia Basterra, Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava y colaborador habitual de Zergak es el autor del cuarto artículo que compone la sección de Estudios y Colaboraciones de este número de la revista, titulado "Delito fiscal: procedimientos de aplicación de los tributos".

Introduce su trabajo exponiendo que la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre (por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social) modificó la regulación del delito contra la Hacienda Pública, incluyendo diversas referencias a las actuaciones de la Administración tributaria y motivando consecuentemente la correspondiente adecuación de la legislación general tributaria. El autor utiliza un enfoque práctico y un lenguaje y estilo didácticos para explicar en qué ha consistido la regulación aprobada por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava en la materia referida: la incorporación de un nuevo título en la Norma Foral General Tributaria dedicado a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

Desarrolla su trabajo según el siguiente guión: I) introducción, II) legislación anterior, III) contenido

edukia, Ogasun Publikoaren aurkako delituei dagokienez, IV) Ogasun Publikoaren aurkako delituetan egin beharreko jarduketen erregulazio berriaren eskema, V) zerga-administrazioaren likidazioak: i) arau orokorra, eta ii) likidazio-salbuespenak, VI) borondatezko erregularizazioa, VII) ikuskapen-prozedura izapidetzea likidazioetan, VIII) likidazioak aurkaratzea, IX) likidatutako zorra biltzea delitu fiskalaren zantzurik badago: biltze-jarduketak aurkaratzeko kausak, X) ebazpen judizialaren eraginak zerga-likidazioan eta XI) arduradunak.

del artículo 305 del Código Penal, relacionado con los delitos contra la Hacienda Pública, IV) esquema de la nueva regulación en materia de actuaciones en los casos de delito contra la Hacienda Pública, V) práctica de liquidaciones por parte de la Administración tributaria: i) regla general y ii) excepciones a la práctica de liquidaciones, VI) regularización voluntaria, VII) tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación, VIII) impugnación de las liquidaciones, IX) recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito fiscal: causas de oposición frente a las actuaciones de recaudación, X) efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria y XI) responsables.

Azkenik, bosgarren artikuluak *Azterlanak eta Kolaborazioak* atalari amaiera ematen dio. Artikulu hori Juan Calvo Vérgez Extremadurako Unibertsitateko Finantza eta Zerga Zuzenbideko irakasleak idatzi du, eta, haren bitartez, jurisprudentzia-doktrina berriaren arabera, ikuskapen-jarduketen iraupen-epea handitzearen eragin nagusiak aztertzen ditu. Horren harira, zenbait alderdi aztertu dira: handitzea justifikatzen duten kausen arrazoiak, handitzeko akordioa egiteko epea edo jakinarazteko beharra. Hori guztia Zergei buruzko Lege Orokorra berritzen duen irailaren 21eko 34/2015 Legeak egindako berrikuntzaren arabera egin da. Lege horrek zenbait aldaketa egin zituen ikuskapen-prozesuan, iruzurraren aurkako borroka hobetzeko, epe berriak eta etetea sartuz tasatutako kasuetan. Horretarako, epea 18 hilera handitzeko aukera jaso da eta epe hori eten dezaketen inguruabarrak zehaztasun handiagoz azaldu dira.

Por último, el quinto artículo, que cierra la sección de Estudios y Colaboraciones, corresponde a Juan Calvo Vérgez, profesor de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Extremadura, y tiene por objeto analizar, a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial, las principales cuestiones que suscita la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. En este sentido se analizan aspectos tales como los relativos a la motivación de las causas que justifican la ampliación, el plazo para la adopción del acuerdo de ampliación o la necesidad de notificación. Todo ello al amparo de la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la Ley General Tributaria, que introdujo diversos cambios en el procedimiento inspector destinados a mejorar la lucha contra el fraude, con nuevos plazos y suspensión en casos tasados. A tal efecto se contempla la ampliación del plazo a 18 meses y un mayor detalle sobre las circunstancias que pueden suspender ese plazo.

Juan Calvok egindako lana, *Ikuskapen-jarduketen epea handitzea*, lurralde erkidearen eremuan kokatua, honela antolatuta dago:

El trabajo de Juan Calvo, titulado "La ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras" y enmarcado en el ámbito de territorio común, se desarrolla según el siguiente Sumario:

I. Ikuskapen-jarduketen iraupen-epea handitzea justifikatzen duten kausak arrazoitzearen beharra. Auzitegi Gorenaren jurisprudentzia aztertzea.

I. La necesaria motivación de las causas que justifican la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

II. Ikuskapen-jarduketak handitzeko erabakia hartzeko epea xedatzea, Auzitegi Nazionalaren jurisprudentzia-doktrinaren arabera.

III. Jakinarazteko beharra aztertzea: izapide-egintza bat al da?

IV. Amaierako gogoetak, indarrean dagoen irailaren 21eko 34/2015 Legea (Zergari buruzko Lege Orokorra aldatzeko dena) dela-eta.

Erreferentziak atala bost azpiataletan dago egituratuta ale honetan:

1) Lehenengoan, *Intereseko dokumentuak* izenekoan, lau erreferentzia hautatu dira, nola edo hala zerga-iruzurraren kontrako borrokarekin lotutakoak denak. Lehenengoa hiru foru-aldundien eta Eusko Jaurlaritzaren artean sinatutako lankidetza-hitzarmena da, hezkuntza-programa bat garatzea xede duena. Programa hori Euskal Autonomia Erkidegoko ikastetxeetan ekonomiari eta fiskalitateari buruzko unitate didaktiko komun bat ezartzeko da, eta editorial honen hasierako lerroetan aipatu da.

Hurrengo biak zerga-iruzurraren kontrako batzordearekin lotuta daude. Batzorde horretan foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak hartzen dute parte, eta Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren barruan eratu zen, 2013ko urriaren 14an, Eusko Legebiltzarrak lehendik hala eskatuta. Alde batetik, 2016ko 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, 2017. urteko irizpide orokorrak eta egin beharreko jarduera bateratuak aurkezten ditu. Dokumentuekin lotuta, *Zergak* aldizkariaren zenbaki honetan dokumentuak osotasunean irakurtzeko bi esteka daude.

II. La determinación del plazo para la adopción del acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras a la luz de la doctrina jurisprudencial de la Audiencia Nacional.

III. Análisis de la cuestión relativa a la necesidad de notificación: ¿se trata de un acto de trámite?

IV. Reflexiones finales a la luz de la vigente Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la Ley General Tributaria.

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 cuatro referencias, todas ellas vinculadas de alguna manera con la lucha contra el fraude fiscal. La primera, el convenio de colaboración suscrito entre las tres Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco para el desarrollo de un programa educativo consistente en la implantación de una unidad didáctica común sobre economía y fiscalidad en los centros escolares de la Comunidad Autónoma de Euskadi (CAE), al que ya se ha aludido en las líneas introductorias de este editorial.

Las dos siguientes están relacionadas 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. Se trata, por una parte, del Informe Anual Integrado sobre el fraude fiscal en la CAE en 2016, que computa los resultados de las actuaciones del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal realizadas durante ese año y, por otra, del 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 2017. En relación con los dos documentos, este número de Zergak incluye sendos enlaces desde los que se puede acceder a los textos íntegros.

Interesekotzat jo dugun laugarren dokumentua oso lotuta dago Iruzurraren kontrako borrokarako 2017ko Plan Bateratuarekin, zehazki, bertan nabarmentzen den prebentzio-jarduketa batekin: kutxa erregistratzaileak, saltokiko terminalak (ST) edo azken kontsumitzaileei egindako salmentak erregistratzeko edo dokumentatzeko enpresariek edo profesionalek erabiltzen duten beste edozein fakturazio-gailu kontrolatzeko sistemak ezartzeko proiektua garatzen jarraitzea. Proiektu hori urte anitzekoa da, eta 2016an hasi zen. 2016ko Euskadiko Iruzur Fiskalaren kontrako borrokarako Plan Bateratuan konpromiso bat hartu zen: urte anitzeko proiektu bat abian jartzea eskudiru mugimendu handiak dituzten jarduera-sektore jakin batzuetako kutxa erregistratzaileak eta fakturatzeko beste edozein gailu kontrolatzeko sistema bat ezartzea ahalbidetuko duena. Hori guztia 2013ko urrian «Salmenten ezabatze elektronikoa: mehatxu bat diru-sarrera fiskalentzat» izenburuarekin ELGEk egindako azterlan batean jasotako gomendioekin bat etorririk eta gure inguruko beste herrialde batzuen esperientzia kontuan hartuta. Aipatu dugun intereseko hirugarren dokumentua ere, «Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud», ELGEk argitaratu du, eta 2013an argitaratutakoari jarraipena ematen dio. 21 herrialdek eremu horretan izan duten esperientzia jasotzen du, bai eta tresna teknologiko horiek erabiltzeko ekimen garrantzitsuenak ere. Laburpen exekutiboan adierazten denez: *«Iruzur fiskalaren inguruan lan egiteko konponbide teknologikoen eta digitalen erabileran arreta jartzen duten txosten sortako bigarren alea da. Lehenengoa "Salmenten ezabatze elektronikoa: mehatxu bat diru-sarrera fiskalentzat" (ELGE, 2013) izan zen».* Aldizkarian txostenaren laburpenaren itzulpen aske bat jaso da, eta, gainera, itzulitako bertsio horren («Ihes eta iruzur fiskalari aurre egiteko tresna teknologikoak») dokumentu osoa eskuratzeko esteka bat gehitzen da.

2) Bigarren atala, «EZKO kontsultak», Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak jakinarazi dituen zergei buruzko kontsultak biltzeko

El cuarto documento que hemos considerado de interés, está muy relacionado con el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude 2017, en concreto con una de las actuaciones preventivas que se destacan en él, como es la continuidad durante este año con el desarrollo del proyecto de implantación de sistemas de control de cajas registradoras, terminal punto de venta (TPV) o de cualquier otro dispositivo de facturación que los empresarios o profesionales utilicen para registrar o documentar sus operaciones de venta a consumidores finales. Se trata de un proyecto plurianual que se inició en 2016. En el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal de 2016 se asumió el compromiso de poner en marcha un proyecto plurianual que permitiese la implantación de un sistema de control de cajas registradoras y de cualquier otro dispositivo de facturación en determinados sectores de actividad que son intensivos en el manejo de dinero en efectivo. Todo ello, de acuerdo con las recomendaciones contenidas en el estudio de la OCDE de octubre de 2013 de título "Supresión electrónica de ventas: una amenaza para los ingresos fiscales" y teniendo en cuenta la experiencia de otros países de nuestro entorno. El tercer documento de interés que referimos, "Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud", también editado por la OCDE es continuidad del publicado en 2013 y recoge la experiencia de 21 países en este campo y las iniciativas más relevantes en el uso de dichas herramientas tecnológicas. Como se expresa en el Resumen Ejecutivo: *"Se trata del segundo de esta serie de informes que se centran en el uso de soluciones tecnológicas y digitales para tratar la evasión fiscal, siendo el primero el informe titulado Supresión de las ventas electrónicas: Una amenaza para la recaudación fiscal (OCDE, 2013)"*. Se reproduce en la revista una traducción libre del Resumen Ejecutivo del Informe y se incluye además un enlace de acceso al documento íntegro de esa versión traducida, "Herramientas tecnológicas para abordar la evasión fiscal y el fraude fiscal".

2) El segundo apartado, el de "Consultas OCTE", abre un espacio destinado a recoger consultas tributarias que han sido informadas por el

gunea da, Zerga Bateratze, Koordinazio eta Elkarlanari buruzko maiatzaren 30eko 3/1989 Legearen 14. artikuluko xedapenei jarraituz: «*Lurralde historikoetako zerga-administrazioek darabiltzaten irizpideen 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. - Merkataritza-gune bateko jabeen erkidegoak enpresaren jardueraren esparruan beren jabe erkideentzako egindako zerbitzuak, besteak beste, garbiketa, zaintza eta mantentze-lanak eta merkataritza-gunearen publizitatea eta sustapena antolatzea. Horiek balio erantsiaren gaineko zergari atxikita daude, eta aipatutako jabeen erkidegoak zerga hori bere jabe erkideei jasanarazi behar die.
BEZ-EJZ. – EAEko lurralde historikoetako batean diharduen duen garraio publikoko partzuergo bati aplika dakiokeen BEZ-araubidea, partzuergoaren eta beste bi lurralde historikoetako organismo homologoen arteko lankidetza-hitzarmen bat aplikatzearen ondorioz. Hitzarmena hiru partzuergo edo organismoek egindako garraio-zerbitzuak ordaintzeko txartelak EAE osoan baliagarriak izatea ezartzeko ekintzarekin lotuta dago. Birfakturazioko zerbitzuak EJZren epigrafe espezifikoan alta emateari buruzko kontsulta.
BEZa. – Sexu-heziketaren arloko zenbait zerbitzutan (hezkuntza, prestakuntza eta birziklatze profesionala, aholkularitza, terapia, arreta telefoniko pertsonalizatua) BEZa salbuesteko edo murrizteko baldintzak.
BEZa. – Balio erantsiaren gaineko zerga ordaindu behar dute (ez daude salbuetsita) Uren Udal Mankomunitatea osatzen duten udalen aldeko ur-horniketako eta hondakin-uren saneamendurako zerbitzuek.
BEZa– Nekazaritza-sektoreko lurralde-elkarte batek bere kideei emandako zerbitzuengatiko BEZaren araubidea; zerbitzu horiek Lurralde Elkarteen Federazioarekin kontratatzen dira batzuetan, eta, gainera, lurralde-elkarteek diru-laguntza publikoak jasotzen dituzte zenbait gastu ordaintzeko.

Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, según dispone el artículo 14 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal: "*A los efectos de conseguir la coordinación de los criterios que se sustenten por las Administraciones tributarias de los Territorios Históricos, las consultas vinculantes se evacuarán previo informe del Órgano de Coordinación Tributaria …*".

En este número de Zergak se han seleccionado ocho consultas, cuya respuesta se reproduce íntegramente, en las que se tratan las siguientes cuestiones:

Asunto objeto de la consulta
IVA. – Los servicios realizados en el marco de su actividad empresarial por la comunidad de propietarios de un centro comercial para sus comuneros copropietarios, consistentes, entre otros en limpieza, vigilancia y mantenimiento y en la organización de la publicidad y promoción de dicho centro comercial, están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo la citada comunidad de propietarios repercutir dicho tributo a sus comuneros.
IVA-IAE. – Régimen IVA aplicable por un consorcio de transporte público cuyo ámbito de actuación es uno de los territorios históricos de la CAE como consecuencia de la aplicación de un Convenio de colaboración entre el mismo y los organismos homólogos de los otros dos territorios históricos, en relación con la operativa derivada de la implantación de la interoperabilidad en el conjunto de la CAE, de las tarjetas de pago de servicios de transporte emitidas por cada uno de los tres consorcios u organismos. Consulta sobre el alta en epígrafe específico del IAE por los servicios de refacturación.
IVA. – Condiciones para la exención o aplicación de un tipo reducido en el IVA en relación con la prestación de diversos servicios en el ámbito de la educación sexual (educación, formación y reciclaje profesional, asesoramiento, terapia, atención telefónica personalizada).
IVA. – Se encuentran sujetos (y no exentos) del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de abastecimiento de aguas y de saneamiento de aguas residuales y pluviales realizados a favor de los Ayuntamientos que conforman una Mancomunidad Municipal de Aguas.
IVA. – Régimen del IVA de los servicios prestados por una Asociación territorial del sector ganadero a sus asociados, en un contexto en que dichos servicios son contratados en ocasiones con la Federación de Asociaciones Territoriales y, además las asociaciones territoriales perciben subvenciones públicas para la financiación de algunos de sus gastos.

SZ– Sozietate-zergako Foru Arauan aurreikusitako baldintzak betetzeari buruz, VI. tituluko VII. kapituluko araubide bereziari atxikitzeko, baldin eta adierazitako arrazoi ekonomikoak baliagarritzat jo badira eta sozietate eroslea sozietate eskuordetzaileen kreditu fiskaletan subrogatu bada, sozietate-zergako finkapen fiskaleko araubideak zergapetzen duen talde baten parte diren foru-lurralde ezberdinetan egoitza duten sozietateen xurgapenaren bidezko enpresa-berregituratze batean. Sozietate horien partaidetza zuzena kide berarena da, eta kide horrek, halaber, taldea menderatzen du, eta fusionatuko diren partaidetutako sozietateez bestelako lurralde historiko bateko SZren araudira atxikita dago.	IS. – Sobre el cumplimiento de los requisitos previstos en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, para acogerse al régimen especial del capítulo VII de su título VI, considerándose como válidos los motivos económicos indicados y subrogándose la sociedad adquirente en los créditos fiscales de las sociedades transmitentes, en relación con una operación de reestructuración empresarial consistente en una fusión por absorción de sociedades domiciliadas en territorios forales diversos que pertenecen a un grupo que tributa en régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades y que están íntegramente participadas de forma directa por el mismo socio, que es asimismo quien ostenta la condición de dominante del grupo y que se encuentra sujeto a la normativa del IS de un territorio histórico diferente al de sus sociedades participadas que son objeto de fusión.
BEZa– Lankidetza-zerbitzu medikoen trataera BEZaren ondoreetarako, *know how* edo jabetza industriala lagatzen duen enpresak enpresa lagapen-hartzaileari ematen dizkion tratamendu mediko jakinetan, zerbitzu medikoak ematen dituzten bi enpresek izenpetutako kontratu baten barruan.	IVA. – Tratamiento a efectos del IVA de los distintos servicios médicos de colaboración que la empresa cedente del know how o propiedad industrial relacionado con determinados tratamientos médicos presta a la empresa cesionaria, en el marco de un contrato suscrito entre ambas empresas dedicadas a la prestación de servicios médicos.
BEZa– Jabetza industrialaren aurkako delitu batean, patenteak eta diseinuak erabiltzeagatik eta merkaturatzeagatik kalte-ordain gisa bi sozietateren artean hitzartutako zenbatekoa BEZari lotuta dago, eta kuota eragiketaren ordainagirian jasanarazi behar da.	IVA. – Está sujeta al IVA la cantidad pactada entre dos sociedades en concepto de indemnización por el uso y la comercialización de patentes y diseños en el contexto de un delito contra la propiedad industrial, debiendo formar parte de la base imponible del Impuesto y repercutir la cuota en la factura que se emita para documentar la operación.

3) Kontzertu Ekonomikoaren III. kapituluko 2. atalean Araugintza Koordinatzeko eta Ebaluatzeko Batzordeari esleitutako eginkizunen artean dago *«Kontzertu Ekonomiko honetan aipatutako lotura-puntuen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea»*. Beraz, kontsulta horiek Estatuko Administrazioak eta Euskal Autonomia Erkidegoko erakunde eskudunek adostutako erabakien bidez ebazten dira, Batzordean alde biak ordezkatuta baitaude. Bada, Kontzertu Ekonomikoaren 63. artikuluak dioenez, Araugintza Koordinatzeko eta Ebaluatzeko Batzordea Estatuko Administrazioaren, Eusko Jaurlaritzaren eta hiru foru-aldundien ordezkariek osatzen dute.

«Erreferentziak» sekzioko atal honetan Kontzertu Ekonomikoaren lotura-puntuen aplikazioari buruz egindako lau kontsultari emandako ebazpenen testuak daude jasota, horietan zehazki eragindako agenteen nortasun-datuak ezabatuta. Kontsultak honako gai hauei buruzkoak dira:

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

En este apartado de la sección de "Referencias" se incluye el texto de la resolución de cuatro consultas planteadas 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:

Kontsultaren arrazoia
BEZ-SZ-PFEZ– Egoitza fiskala lurralde erkidean duen eta 7 milioi euro baino gehiagoko operazio-bolumena duen enpresa baten eskumeneko administrazioak eta zerga-betekizunak (BEZ, SZ, PFEZ eta beste zerga batzuekin lotuta), jarduerak Euskadin hasten baditu (zehaztu gabeko langile kopuru bat atxikita dagoen lokal bat alokatzen du bertan).
PFEZ – Euskadin lan-zentrorik ez duen eta egoitza lurralde erkidean duen aldi baterako laneko enpresa batek Euskadin errotutako enpresa erabiltzaileei lagatako langileen lan-errendimenduen atxikipenak ordainarazteko eskumena duen Administrazioa. Kasuak ezberdinak izango dira Euskadin kokatutako enpresa erabiltzaileei lagatako langileek beren zerbitzuak ematen dituzten lurraldearen arabera. Agente komertzialen egoera.
PFEZ – PFEZren ordainarazteko eta etxebizitza-kenkariak tratatzeko administrazio eskuduna, ezkontidearekin batera etxebizitzako kenkaria aplikatzen ari zen foru-lurralde batean bizi eta, lan-arrazoiak direla medio, lurralde erkidera mugitzen den (foru-lurraldeko etxebizitzara asteburuetan soilik itzultzen da) eta bertan etxebizitza berri bat erosten duen zergadun batekin lotuta.
BEZ-SZ– Foru-lurraldean egoitza duen eta 7 milioi euro baino gehiagoko operazio-bolumena duen merkataritza-sozietate batek ondasunak entregatzeko eta zerbitzu ezberdinak (jarduera informatikoarekin lotutakoak) emateko operazio sorta bat egiteko lekua xedatzea, zerga-administrazio bakoitzari BEZn eta SZn dagokion zerga-ehunekoa kalkulatzeko.

Asunto objeto de la consulta
IVA-IS-IRPF. – Administraciones competentes y obligaciones tributarias (en relación con IVA, IS, IRPF y otros impuestos) de una empresa con domicilio fiscal en territorio común y volumen de operaciones superior a 7 millones de euros que inicia sus actividades en el País Vasco, donde alquila un local al que está adscrito un número indeterminado de trabajadores.
IRPF. – Administración competente para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo correspondientes a los trabajadores cedidos por una empresa de trabajo temporal domiciliada en territorio común y sin centro de trabajo en País Vasco a empresas usuarias radicadas en País Vasco. Diferente casuística según el territorio en que los trabajadores cedidos a las empresas usuarias ubicadas en el País Vasco prestan sus servicios. Supuesto de agentes comerciales.
IRPF. – Administración competente para la exacción del IRPF y tratamiento de la deducción por vivienda en relación con contribuyente residente en territorio foral que venía aplicando deducción por vivienda junto con su cónyuge y que se traslada por razones laborales a territorio común (volviendo a su vivienda de territorio foral exclusivamente los fines de semana), donde adquiere una nueva vivienda.
IVA-IS. – Determinación del lugar de realización de una batería de operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios de naturaleza diversa (relacionadas con la actividad informática) realizadas por una sociedad mercantil con domicilio fiscal en territorio foral y volumen de operaciones superior a 7 millones de euros, a efectos de calcular el porcentaje de tributación en el IVA e IS correspondiente a cada Administración tributaria.

4) Kontzertu Ekonomikoaren III. kapituluko 3. atalak Arbitraje Batzordearen osaera, eginkizunak eta erabakien erregimena arautzen ditu. Batzorde horrek Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean sortzen diren tributuen arloko auziak ebaztea du helburu. *Zergak* aldizkariaren zenbaki honetako *Erreferentziak* ataleko laugarren sailean, *Kontzertu Ekonomikoaren Arbitraje Batzordearen Ebazpenak*, arbitraje-organo horrek 2016ko abendutik 2017ko azarora bitartean hartutako 20 erabakiak argitaratuta dauden esteka eman dugu, www.euskadi.eus webgunekoa.

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

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 20 acuerdos dictados por ese órgano arbitral entre diciembre de 2016 y junio de 2017.

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:

Eztabaidaren oinarriak	Objeto del conflicto
20/2016 E, 22/2016 E, 23/2016 E eta 24/2016 E. Pertsona juridikoen egoitza fiskala zehaztea (energia eolikoa). 11 espediente pilatu dira lehenengo hiru ebazpenetan, eta 9 espediente pilatu dira 24/2016 E-an. Sozietatearen egoitza fiskala ez dago azpiegitura eolikoak dauden tokian, enpresaren administrazio-kudeaketa eta zuzendaritza zentralizatzen diren tokian baizik. EIABk gatazka amaitutzat eman zuen, alderdietako batek amore eman baitzuen eta Auzitegi Gorenak antzeko kasu batean emandako epaiarekin bat etorrita.	R 20/2016, R 22/2016, R 23/2016 y R 24/2016. Determinación del domicilio fiscal personas jurídicas (energía eólica). Acumulación de 11 expedientes en cada una de las tres primeras resoluciones y acumulación de 9 expedientes en la resolución R 24/2016. El domicilio fiscal de la sociedad no se encuentra donde se localizan las infraestructuras eólicas, sino donde se centraliza la gestión administrativa y la dirección de la empresa. JACE resuelve la terminación del conflicto aceptando el allanamiento de una de las partes, por coherencia con fallo del Tribunal Supremo en conflicto similar.
21/2016 E Espedientea amaitutzat jotzea eta artxibatzea gerora sortutako gatazka-xedearen desagerpenagatik, eragindako zerga-administrazioak operazio-bolumenaren proportzioaren inguruan ados jarri eta gero, dagokion konpentsazio-ordainketa egingo baitu administrazio batek bestearen alde.	R 21/2016. Terminación y archivo del expediente por desaparición sobrevenida del objeto del conflicto tras acuerdo entre las Administraciones Tributarias afectadas sobre la proporción del volumen de operaciones, que alcanza al pago por compensación de la cantidad correspondiente, satisfecho por una de las Administraciones en favor de la otra.
25/2016 E eta 26/2016 E. Pertsona juridikoen egoitza fiskala (energia eolikoa) eta BEZa itzultzea. Zergapekoak (ZP) aitortutako egoitza fiskala lurralde erkidean dago eta eremu horretako zerga-administrazioak ez du hura zuzentzeko prozedurarik hasi. Ondorioz, EIABk adierazi du dagokion ekitaldiko BEZa ordainarazteko eta itzultzeko eskumena aipatutako zerga-administrazioari dagokiola.	R 25/2016 y R 26/2016. Domicilio fiscal personas jurídicas (energía eólica) y devolución IVA. El domicilio fiscal declarado por el obligado tributario (OT) está en territorio común y la Administración tributaria de dicho ámbito no ha instado procedimiento alguno de rectificación del mismo. En consecuencia, la JACE declara que la competencia de exacción y devolución del IVA del ejercicio en cuestión corresponde a la referida Administración tributaria.
27/2016 E Kokapen finkorik gabe edo finkoarekin jarduten duten ez-egoiliarrek BEZa itzultzea. Zergaren aplikazio-lurraldean (ZAL) erakunde ez-egoiliar batek produktu bat inportatzea, foru-lurraldean paketatu eta barne- eta kanpo-merkatuetara bidaltzen dena. EIABk adierazi du administrazio biek dutela eskumena operazio-bolumenaren arabera BEZa itzularazteko (bidalketa batzuk foru-lurraldetik egiten dira eta beste batzuk lurralde erkideko erakunde logistikotik). Ikuskapen-eskumena, lurralde erkideko zerga-administrazioa (ordezkariaren helbidea lurralde erkidean).	R 27/2016. Devolución IVA no residentes que operan con/sin establecimiento permanente. Importación de un producto en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) por una entidad no residente, que se empaqueta en territorio foral y se destina al mercado interior y al exterior. La JACE declara que ambas administraciones son competentes para la devolución del IVA en proporción al volumen de operaciones (algunas expediciones se efectúan desde territorio foral y otras desdeentidad logística de territorio común). Competencia inspectora, administración tributaria de territorio común (domicilio del representante en territorio común).
28/2016 E Pertsona juridikoen egoitza fiskala. EIABk amaitzea eta artxibatzea ebatzi du gerora sortutako gatazkaren xedearen desagerpena dela eta, eragindako administrazioak, erkidea eta forala, ados jarri direlako, ZP aurka egon arren.	R 28/2016. Domicilio fiscal personas jurídicas. La JACE declara la terminación y archivo por desaparición sobrevenida del objeto del conflicto tras acuerdo entre las administraciones afectadas, común y foral, a pesar de la oposición del OT.
1/2017 E BEZa eta SZ. Ikuskapen-eskumenik ez duen administrazioaren operazio-bolumenaren ehunekoa aldatzea. Ez onartzea garaiz kanpokoa izateagatik. Inhibizioa eskatzeko 2 hileko epea ez da bete.	R 1/2017. IVA e IS. Modificación del porcentaje de volumen de operaciones por la Administración sin competencia inspectora. Inadmisión por extemporánea. Incumplimiento del plazo de 2 meses para requerir la inhibición.
2/2017 E eta 3/2017 E. Pertsona juridikoen egoitza fiskala. EIABk 18/2016 Ebazpeneko irizpideari eutsi dio. ZPk adierazitako eta gatazkaren administrazio sustatzaileak onartutako egoitza fiskalaren ziurtasuneko lege-presuntzioa gailentzen da urtetan zehar benetako oposiziorik gabe.	R 2/2017 y R 3/2017. Domicilio fiscal personas jurídicas. La JACE mantiene el criterio de su Resolución 18/2016. Prevalece la presunción legal de certeza del domicilio fiscal declarado por OT y admitido por la Administración promotora del conflicto sin una efectiva oposición durante años.
4/2017 E Laneko atxikipenak - organismo autonomoak eta enpresa erakunde publikoak izan ezik (Kontzertu Ekonomikoaren 7. Bi artikulua). EIABk 15/2016 Ebazpenaren oinarriei eutsi die, eta uste du Instituzio Administrazioko erakundeen araudietako ezaugarrien etengabeko bilakaerak Kontzertuaren 2. ataleko 2. Paragrafoaren interpretazio hitzez hitzekoa eta ez finalista eragozten duela. Ebazten du foru-aldundiek dutela eskumena ZPren atxikipenak bere funtzionarioei eta enplegatuei ordainarazteko, Euskadin egindako lanetan.	R 4/2017. Retenciones trabajo - excepción OO.AA y entidades públicas empresariales (art. 7.Dos del Concierto Económico). La JACE mantiene la fundamentación de su Resolución 15/2016 y entiende que la continua evolución de la caracterización normativa de las entidades de la Administración Institucional, impide una interpretación literal y no finalista del párrafo 2º del apartado 2 del Concierto. Resuelve que las Diputaciones Forales ostentan la competencia para la exacción de las retenciones del OT a sus funcionarios y empleados, por trabajos realizados en el País Vasco.

5/2017 E eta 6/2017 E. Pertsona juridikoen egoitza fiskala. Ez onartzea garaiz kanpo egoteagatik, EIAB Erregelamenduko 13.2. artikuluaren arabera. Beraz, funtsezko gaiari buruz aritzea saihestu du.	R 5/2017 y R 6/2017. Domicilio fiscal personas jurídicas. Inadmisión por extemporánea, en base al art. 13.2 del Reglamento JACE, por lo que obvia pronunciarse sobre la cuestión de fondo.
R 7/2017 BEZa ordainarazteko administrazio eskuduna. Gasolina-zerbitzugunean garraiatzaileei erregaia entregatzeko operazioak, txartel-sistema baten bidez. EIABn arabera, ZPk egindako operazioak ondasun-entregak dira. Auzitegi Gorenaren 2595/2016 Epaia aipatu du.	R 7/2017. Administración competente para la exacción del IVA. Operaciones de entrega de carburante en estaciones de servicio a transportistas a través un sistema de tarjetas. La JACE entiende que las operaciones realizadas por el OT son entregas de bienes. Refiere Sentencia del Tribunal Supremo núm. 2595/2016.
8/2017 E. Pertsona fisikoaren helbide fiskala. Egonaldiaren edo interesen gune nagusiaren iraunkortasun- eta existentzia-irizpideen bidez, ohiko egoitza lurralde zehatz batean zehaztu ezin denean, hori ZPk PFEZrako aitortutako azken egoitzaren lurraldean ezarriko da. [EB 43. artikulua. Bat hirugarrena].	R 8/2017. Domicilio fiscal personas físicas. No siendo posible determinar la residencia habitual ni por el criterio de permanencia ni por el de existencia de un principal centro de intereses en un concreto territorio, la residencia habitual se fijará en el territorio de la última residencia declarada por el OT a efectos del IRPF. [CE Art. 43. Uno Tercera].
R 9/2017. Pertsona juridikoek zerga-egoitza aldatzeko prozedura, 43. art. Bederatzi, Ekonomia Ituna. Ez onartzea, garaiz kanpokoa delako ; izan ere, ez dira errespetatu Ekonomia Itunean eta Arbitraje Batzordearen Jarduera Araudian (13.2 art.) ezartzen diren aldi baterako prozedura-betekizunak: "Gatazkak hilabetean sustatuko dira, berariazko edo isilbidezko berrestea egiten den egunetik zenbatzen hasita".	R 9/2017. Procedimiento cambio domicilio fiscal personas jurídicas art. 43. Nueve Concierto Económico. Inadmisión por extemporánea al no haberse respetado los requisitos procedimentales de carácter temporal establecidos en el Concierto Económico y en el Reglamento de funcionamiento de la Junta Arbitral (art. 13.2): "Los conflictos se promoverán en el plazo de un mes a contar desde la ratificación expresa o tácita".
R 10/2017. Eragiketak egiteko tokia, lurralde bakoitzak SZ-BEZarekin lotuta duen eragiketa-kopuruaren % zehazteko. Lurralde erkidean eta foru-lurraldean instalazioak dituen enpresa. Produktua instalazio bi horien artean lekualdatzea, bezeroaren esku utzi ostean. Espedizioaren edo garraioaren hasiera vs eraldaketa prozesuaren azken lurraldea.	R 10/2017. Lugar de realización de operaciones a efectos de determinar el % del volumen de operaciones correspondiente a cada territorio en relación con el IS – IVA. Empresa con instalaciones en territorio común y foral. Traslado del producto entre ambas instalaciones previa a la puesta a disposición del cliente. Inicio de expedición o transporte vs territorio del último proceso de transformación.
R 11/2017. 2 espedienteren pilaketa. Eragiketak egiteko tokia, lurralde bakoitzak BEZarekin lotuta duen eragiketa-kopuruaren % zehazteko. Erregaia merkaturatzen duen enpresa, zerga-egoitzakoa ez den beste lurralde bateko hirugarrenen instalazioak erabiltzen dituena. Erregaia merkaturatzen duen enpresak jaulkitako ordaintzeko txartelen erabilera.	R 11/2017. Acumulación de 2 expedientes. Localización del lugar de realización de operaciones a efectos de determinar el % del volumen de operaciones correspondiente a cada territorio en relación con el IVA. Empresa comercializadora de carburante que utiliza instalaciones de terceros situadas en territorio distinto de su domicilio fiscal. Utilización tarjetas de pago emitidas por la empresa comercializadora de carburante.

5) Azkenik, «Estatistikak» atala Igor Guinea Palaciosek, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Saileko Diru-sarrerak Kudeatzeko eta Bilketa Aztertzeko Zerbitzuko teknikariak, egin zuen. Atal horretan gai hauek daude jasota, *Zergak* aldizkariaren zenbaki honetan: i) Foru-aldundiek zerga itunduen bidez egindako bilketari buruzko informazioa, 2016ko itxierari dagokiona (12.950,7 milioi euroko bilketa erregistratu da, 2015ean baino % 2,7 handiagoa eta Eusko Jaurlaritzako Finantza Publikoetako Sailak 2016ko urrian aurreikusitakoa baino zerbait txikiagoa), eta ii) 2017ko lehen lauhilekoan zerga itunduen bidez egindako bilketaren eboluzioari

5) Por último, el apartado "Estadísticas" elaborado por Igor Guinea Palacios, técnico del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio en el Departamento de Hacienda y Economía 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 2016 (12.950,7 millones de euros de recaudación registrada que suponen un incremento del 2,7% sobre la recaudación contabilizada en 2015, cifra ligeramente inferior a las últimas previsiones aprobadas por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas de octubre de 2016) y ii) información

buruzko informazioa, 2016ko itxierako datuetan ez bezala, orain gorakada islatzen duena aurreko urteko aldi berarekin alderatuta, eta urte osorako aurreikusitako kalkuluak baino pixka bat handiagoa dena (% 10,9ko hazkuntza 2016ko lehen seihilekoko bilketarekin alderatuta).

Aldizkariaren bukaerako «Zerga Araudia» atalean, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Saileko Zerga Administrazioko Zuzendaritzak egindako hileko buletinetan sartzeko helbidea daukazue. 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 duten pertsonei iradokitzen diegu 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.euskadi.eus/gobierno-vasco/departamento-hacienda-economia/). Horien bidez sar daiteke hiru lurralde historikoen zerga-araudiaren bertsio integratua eskaintzen duen «Foru Zerga Kodea» aplikazioan. Kontzertu Ekonomikoa bultzatzeko eta haren zabalkundean jarduteko Ad Concordiam elkarteak sustatutako webgunean sartzea aholkatzen dugu, www.conciertoeconomico.org, bai eta Ekonomi Itunaren eta Foru Ogasunen Dokumentazio Agiritegiak argitaratutako Ituna buletin elektronikoan ere, honako helbide honetan: http://www.ehu.es/ituna/index_es.html eta Pedro Luis Uriartek sustatutako Kontzertu Ekonomikoaren inguruko dibulgaziozko webgunea: Egileak berak egindako «Kontzertu Ekonomikoa. Ikuspegi pertsonal bat» izeneko lana hartzen 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

sobre la evolución de la recaudación por tributos concertados en el primer cuatrimestre de 2017, que al contrario que los datos del cierre de 2016, registra por el momento una tasa de crecimiento respecto al mismo periodo del año anterior sensiblemente superior a las estimaciones previstas para todo el año (incremento del 10,9% sobre la recaudación del primer semestre de 2016).

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 Economía del Gobierno Vasco, en los que se recoge un compendio de la normativa tributaria publicada por las Diputaciones Forales (BOTHA, BOB y BOG), el Gobierno Vasco (BOPV), la Comunidad Foral de Navarra (BON) y el Estado (BOE).

Por último, sugerimos a las personas interesadas 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 Economía del Gobierno Vasco (www.euskadi.eus/gobierno-vasco/departamento-hacienda-economia/), 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

dutenentzat ere. Tonu irakurterraza eta soila du, eta barne hartzen duen material zabalak, irakurleari erakunde honen gaineko edozein zalantza argitzen lagunduko dio.

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

Actualidad fiscal

ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE 11/2016 A 5/2017.

NORMA FORAL 12/2016, de 26 de octubre, de modificación del artículo 15 de la Norma Foral 42/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. (BOTHA Nº 126 de 11-11-2016 (IBI))

Se aprueba esta modificación de la Norma Foral 42/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con el objeto de regular la aplicación del recargo sobre bienes inmuebles de uso residencial que cumplan determinados requisitos y establecer su armonización con las Haciendas Forales de Gipuzkoa y Bizkaia dónde ya está contemplada la aplicación del referido recargo. Así mismo se introduce una modificación en el apartado 13 del artículo 15 de la citada Norma Foral para facilitar a los ayuntamientos la inclusión de bonificaciones en la cuota íntegra del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en función de los ingresos de la unidad familiar.

ORDEN FORAL 590/2016, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 3 de noviembre, de modificación de la Orden Foral 711/2002, de 16 de diciembre, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, por la que se aprueba el modelo 781 de declaración informativa de las cuentas vivienda, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por soporte directamente legible por ordenador. (BOTHA nº 126 de 11-11-2016 (IRPF))

Por la presente Orden se modifica la Orden Foral 711/2002, de 16 de diciembre, del diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos para incorporar la declaración informativa a presentar por parte de la Administración de la CAPV en relación con la rehabilitación de viviendas y alquiler de viviendas tramitados a través de los departamentos correspondientes de la citada administración.

ORDEN FORAL 706/2016, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 7 de diciembre, de modificación de la Orden Foral 13/2009 del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 20 de enero, por la que se aprueban el modelo 216 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración documento de ingreso y el modelo 296 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta. (BOTHA Nº 143 de 21-12-2016 (IRNR))

La disposición adicional única del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Decreto Foral 3/2016, de 12 de enero, señala que las entidades comercializadoras residentes en el extranjero deberán presentar ante la Diputación Foral de Álava las relaciones previstas en la disposición adicional única del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, que regula los supues-

tos en que las sociedades gestoras o, en su caso, las sociedades de inversión, reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, registran en cuentas globales a nombre de entidades intermediarias residentes en el extranjero la comercialización transfronteriza de sus acciones o participaciones.

Las recientes modificaciones introducidas en la disposición mencionada han supuesto la simplificación de las obligaciones de información previstas en relación con la comercialización en el extranjero de instituciones de inversión colectiva españolas.

En concreto, la mencionada norma exime a aquellas comercializadoras residentes en un país con el que España haya suscrito un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información de incluir en las relaciones individualizadas que deben presentar anualmente ante la Administración tributaria a los residentes en el mismo país de residencia de la entidad comercializadora cuando se cumplan determinadas condiciones.

De esta manera, se hace necesario adaptar el modelo a los cambios reseñados y a la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y a su desarrollo reglamentario.

ORDEN FORAL 707/2016, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 7 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. (BOTHA Nº 143 de 21-12-2016 (IRPF))

Por Orden Foral 651/2007, de 17 de diciembre, 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 del mismo.

Por la presente Orden Foral se modifica el impreso del modelo 190, así como los diseños físicos y lógicos del mismo y el modelo 10T.

ORDEN FORAL 712/2016, del diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 19 de diciembre, de modificación de la Orden Foral 840/2010, de 24 de diciembre, de aprobación del modelo 170, de la Orden Foral 761/2011, de 27 de diciembre, de aprobación del modelo 193 y de la Orden Foral 734/2008, de 23 de diciembre, de aprobación del modelo 196, todas ellas del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos. (BOTHA nº 147 de 30-12-2016 (IRPF, IRNR, IS))

DECRETO FORAL 72/2016, del Consejo de Diputados de 20 de diciembre, que aprueba los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto de Sociedades. (BOTHA nº 146 de 28-12-2016 (IRPF, IS))

La Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, 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 2017, 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 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dis-

pone 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 determinadas reglas. La primera de estas reglas 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 períodos impositivos que se inicien durante el año 2017.

NORMA FORAL 18/2016, de 23 de diciembre, de modificación de la Norma Foral 43/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre Actividades Económicas. (BOTHA nº 147 de 30-12-2016 (IAE))

El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real que somete a gravamen el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas.

Dentro de las exenciones destaca la referida a los sujetos pasivos que tengan un volumen de operaciones inferior a 2.000.000 de euros.

Pues bien, el objeto de la presente Norma Foral consiste en minorar el ámbito de aplicación de esta exención fijando el volumen de operaciones anterior en 1.000.000 de euros.

NORMA FORAL 19/2016, de 23 de diciembre, de modificación de diversas normas forales que integran el sistema tributario de Álava. (BOTHA nº 147 de 30-12-2016 (NFGT, IRPF, IS, ITPYAJD, IIVTNU))

I. La presente Norma Foral se articula en cuatro Títulos. El primero se refiere a la modificación de la Norma Foral General Tributaria de Álava. El segundo modifica la regulación de los grupos fiscales. El Título tercero contiene modificaciones de las Normas Forales de varios tributos que forman parte del sistema tributario de Álava. Finalmente, el último Título contiene medidas de incentivación de la participación de los trabajadores en la empresa.

II. Las reformas introducidas en la Norma Foral General Tributaria de Álava tienen como objetivo, en su gran mayoría potenciar la lucha contra el fraude fiscal. En este sentido cabe destacar las siguientes medidas:

- La prescripción no afectará, como regla general, al derecho de la Administración para comprobar e investigar. Además prescribirá a los 20 años el derecho para iniciar un procedimiento de comprobación de bases, cuotas o deducciones pendientes de aplicar.

- Se establece la producción de diversos efectos, entre ellos el de prescripción, entre las obligaciones tributarias conexas, esto es, las que tienen elementos que puedan verse afectados por otras obligaciones o períodos impositivos.

- Se amplía el plazo de duración de las medidas cautelares adoptadas en relación con expedientes de delito fiscal.

- La factura no constituye un medio privilegiado de prueba de tal forma que si la Administración cuestiona su efectividad, el interesado deberá probar la realidad de las operaciones efectuadas.

- El plazo general de duración del procedimiento de inspección se amplía desde los 12 meses a los 18.

Otros cambios introducidos en la Norma Foral General Tributaria de Álava que merecen ser destacados son los siguientes:

- La competencia para condonar sanciones se residencia en las Juntas Generales.

- La regulación del procedimiento de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.

En materia de infracciones y sanciones se regula una nueva relacionada con la aplicación de la cláusula antielusión y se incrementan las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones contables y registrales.

Finalmente se regulan de forma minuciosa las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia de delito fiscal dónde destaca especialmente el que la comunicación a la autoridad correspondiente de la posible existencia de delito fiscal no impide a la Administración practicar liquidación y proceder a su recaudación, aun cuando no haya finalizado el proceso penal.

III. El Concierto Económico establece en su artículo 20, en referencia a los grupos fiscales, que 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 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, introdujo 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 caso de optar por tributar en este régimen especial) que resultan ser de obligada inclusión en la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava.

Mediante el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2015, de 10 de marzo, se introdujeron en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades aquellas modificaciones que resultaban ser de mayor calado, incorporándose mediante la presente Norma Foral, otra serie de modificaciones, pendientes de adaptación.

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 Normativo de Urgencia Fiscal 1/2015, de 10 de marzo, se introdujo una nueva disposición adicional 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.

Por otra parte, es necesario determinar los puntos de conexión normativo y de inspección a fin de distribuir la 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. Sin perjuicio de lo anterior, se establece que los efectos previstos en esta Norma Foral respecto al ámbito foral de aplicación de los tributos serán aplicables única y exclusivamente a los nuevos grupos fiscales, entendiendo por tales a efectos de consolidación fiscal, que se constituyan desde el momento de producción de efectos de esta disposición general.

Asimismo, a efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales en estos supuestos, se regula quién va 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 se modifique el periodo de referencia temporal para el cálculo del incremento de su patrimonio neto a efectos de la aplicación de la compensación para fomentar la capitalización empresarial, 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.

IV. El Título III de esta Norma Foral contiene modificaciones tributarias en el ámbito de varios impuestos del sistema tributario de Álava.

En lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hay que destacar las medidas que a continuación se detallan.

En el ámbito de las exenciones, se introducen diversas modificaciones. En cuanto a las prestaciones familiares se declaran exentas las prestaciones reguladas en el Texto Refundido de la Ley general de la Seguridad Social vinculadas al cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave. Asimismo, se incluyen dos nuevos supuestos de exención para las becas concedidas por fundaciones bancarias para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, y para las concedidas por las mismas fundaciones para la investigación en el ámbito del Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación o confines de investigación a funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones Públicas y al personal docente e investigador de las universidades.

En referencia a la exención relativa a la prestación única por desempleo, se exime de la obligación de mantenimiento durante cinco años de la actividad económica, cuando el citado plazo no se cumpla como consecuencia de un procedimiento concursal. Además, se incorporan a esta exención las ayudas económicas para su reubicación definitiva reconocidas a las personas socias trabajadoras y de trabajo de cooperativas declaradas disueltas.

Se ha revisado el tratamiento fiscal de las reducciones de capital social con devolución de aportaciones y del reparto de la prima de emisión de acciones, con la finalidad de que la parte de las mismas que corresponda a reservas generadas por la entidad durante el tiempo de tenencia de la participación tribute de forma análoga a si se hubieran repartido directamente tales reservas.

En el ámbito de las ganancias y pérdidas patrimoniales y al objeto de fomentar el ahorro previsional, se incentiva fiscalmente la constitución de rentas vitalicias aseguradas por personas mayores de 65 años, no computándose la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de cualquier elemento patrimonial, siempre que el importe obtenido en la transmisión se destine a constituir una renta de tal naturaleza.

En referencia a la imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional

se refuerzan los requisitos para su aplicación de manera coordinada con lo que se dispone a efectos de tributación de las personas jurídicas, siguiendo los últimos trabajos elaborados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. En cuanto a la imputación temporal, se precisa el criterio en relación a la ganancia patrimonial derivada de la obtención de cualquier subvención pública.

Finalmente y en lo que se refiere a las sociedades civiles, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, considera como contribuyentes de este impuesto a las sociedades civiles con objeto mercantil a partir de 1 de enero de 2016. Correlativamente, se adecua 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, indicándose, que a partir de dicha fecha, no será de aplicación el régimen de atribución de rentas a los socios de dichas sociedades civiles, alineándose la regulación de ambos tributos. Teniendo en cuenta que, a pesar de que la normativa de Álava no modifica el tratamiento tributario de las sociedades civiles con objeto mercantil y que, por tanto, sus rentas siguen sometidas al régimen de atribución de rentas, no se puede obviar que algunos de los contribuyentes alaveses, personas físicas o jurídicas, pueden ser socios de sociedades civiles sometidas a la Ley de régimen común del Impuesto sobre sociedades. Por ello, se determina cual va a ser su régimen de tributación tanto a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como del Impuesto sobre Sociedades, eximiéndoles de la aplicación del régimen de atribuciones de rentas, al tiempo que se establece para los mismos un tratamiento tributario específico de imputación de la renta positiva obtenida por la sociedad civil, en el que se contemplan expresamente mecanismos tendentes a eliminar la doble imposición a que, en su caso, pudieran verse sometidos.

En relación con el Impuesto sobre Sociedades, cabe destacar el refuerzo de medidas que favorezcan una efectiva lucha contra el fraude fiscal, no solo a nivel interno sino en el ámbito de la fiscalidad internacional. Precisamente en este ámbito, los últimos trabajos elaborados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y materializados en el denominado Plan de acción "BEPS", esto es, el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, constituyen una herramienta fundamental de análisis para la detección y represión del fraude fiscal internacional. En este marco, la presente Norma Foral introduce medidas encaminadas a este objetivo, como las modificaciones realizadas en materia de transparencia fiscal internacional, tanto para personas físicas como jurídicas, o en relación a las operaciones vinculadas.

El régimen de las operaciones vinculadas ya fue objeto en el pasado de una profunda modificación que tuvo como elemento esencial la introducción de unas obligaciones de documentación específicas exigibles a dichas operaciones. Por otra parte, el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas constituye un elemento trascendental internacionalmente, a cuyo análisis dedican específicamente esfuerzos tanto la Unión Europea como la OCDE. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la interpretación de los preceptos dedicados a esta materia en la Norma Foral de Impuesto sobre Sociedades debe realizarse, precisamente, en concordancia con las Directrices de Precios de Transparencia de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE.

En este ámbito de las obligaciones de documentación, en el que esta Norma Foral se hace eco de las conclusiones que se vienen adoptando en el ámbito de la OCDE, y en concreto de las alcanzadas en la acción 13 BEPS relativa a la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas. Precisamente, en base a ello, se introduce como novedad la información país por país, como instrumento que permita evaluar los riesgos en la política de precios de transferencia de un grupo mercantil, sin que en ningún caso dicho instrumento pueda servir de base a la Administración tributaria para realizar ajustes de precios. Esta información será exigible

a partir de 2016, en los términos y condiciones que se han fijado en la OCDE.

También es novedosa la restricción del perímetro de vinculación, respecto del cual se ha puesto de manifiesto la necesidad creciente de restringir los supuestos de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el 25 por ciento de participación.

Por otra parte, en relación con la propia metodología de valoración de las operaciones, como complemento a los diferentes métodos contenidos en la normativa del Impuesto para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, se admiten, adicionalmente y con carácter subsidiario, otros métodos y técnicas de valoración, siempre que respeten el principio de libre competencia.

Otra de las novedades en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades trae causa en la obtención por parte de ciertos inversores de injustificables rentabilidades financiero-fiscales. A fin de evitar el abuso en la aplicación de ciertas estructuras fiscales, instrumentalizadas a través de Agrupaciones de Interés Económico, se establece un límite a la imputación de bases imponibles negativas y de deducciones de la cuota en los casos en los que las aportaciones de los socios de las Agrupaciones de Interés Económico deban ser calificadas como instrumentos de patrimonio con características especiales, conforme a los criterios contables. Esta nueva regla de limitación de imputación de bases negativas y de deducciones se extiende también a los socios de las Agrupaciones de Interés Económico que no estén sometidas a la normativa foral del Territorio Histórico de Álava, equiparando de esta manera el tratamiento de todos los contribuyentes sometidos a la normativa de este territorio histórico. Como complemento a lo anterior, se establecen reglas para imputar esa renta financiero-fiscal a los socios.

Asimismo, tanto en el régimen fiscal de cooperativas como en el de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, se completa la regulación de los incentivos fiscales para adecuarlos al régimen de opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación establecido en la Norma Foral de Impuesto sobre Sociedades.

Además, se actualiza el régimen fiscal de las participaciones preferentes regulado por la Norma Foral 2/2004, como consecuencia de las modificaciones introducidas por la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito. En este sentido, se amplía el espectro de emisores que pueden aplicar el régimen fiscal e incorpora importantes precisiones técnicas, entre las que cabe destacar la definición de los mercados en los que deben cotizar los valores para que les resulte de aplicación el régimen fiscal. La ampliación del ámbito subjetivo de los emisores permitirá la aplicación de este régimen fiscal a los instrumentos de deuda emitidos por cualquier sociedad residente en España o por las entidades públicas empresariales españolas.

V. En la actual coyuntura económica, uno de los retos a los que se enfrenta toda Administración pública es la de potenciar el tejido productivo, promoviendo la inversión en las empresas.

Por otra parte, en el contexto de globalización económica que vivimos, resultan especialmente interesantes aquellas inversiones en empresas realizadas por personas comprometidas con las mismas.

No cabe duda de que entre las personas más comprometidas con las empresas se encuentran las personas que trabajan en ellas.

A la vista de lo expuesto, se ha considerado conveniente introducir modificaciones en materia tributaria para favorecer la inversión empresarial a través de la participación de las personas trabajadoras en la propiedad de las empresas. Además, esta vía de financiación de las empresas permite que las personas trabajadoras participen en la gestión y en la toma de decisiones estratégicas de sus empresas, de lo cual resulta beneficiado en último término el propio proyecto empresarial.

La normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ya reconoce diferentes incentivos para favorecer la participación de las personas trabajadoras en la propiedad de sus empresas.

La presente Norma Foral profundiza en estos incentivos.

Así, se flexibiliza uno de los requisitos exigidos como premisa para posibilitar la aplicación de la no tributación de la ganancia patrimonial por parte del empresario transmitente, el de la edad de la persona transmitente: de esta manera, para acogerse a la medida fiscal, se pasa de exigir tener sesenta y cinco o más años a exigir haber cumplido los sesenta años. Esta flexibilización se traslada al ámbito de la sucesión de la empresa en el ámbito familiar.

Asimismo, se facilita que la adquisición se pueda realizar a través de entidades participadas exclusivamente por las propias personas trabajadoras de las entidades transmitidas.

Por lo que se refiere a la deducción por participación de las personas trabajadoras en la empresa, cabe destacar las siguientes novedades:

- La deducción pasa del 10 al 15 por ciento en el caso de los hombres y del 10 al 20 por ciento en el caso de las mujeres.

- El límite anual, que era de 1.200 euros, pasa a ser de 1.500 euros anuales, cuando la persona adquirente sea hombre, o de 2.000 euros anuales, cuando sea mujer.

- Las cantidades no deducidas por exceder de los citados límites anuales o por insuficiencia de cuota íntegra van a poder aplicarse en los cuatro ejercicios siguientes.

- La suma de los importes deducidos por cada contribuyente a lo largo de los sucesivos periodos impositivos no podrá superar la cifra de 6.000 euros, cuando la persona adquirente sea hombre, o de 8.000 euros, cuando sea mujer.

Por otra parte, se incluyen otras medidas relacionadas con esta materia, como son:

- Se estima que no tiene consideración de rendimiento de trabajo en especie la diferencia positiva que, en su caso, se pueda generar entre el valor normal de mercado y el valor de transmisión en el supuesto de transmisión onerosa a personas trabajadoras.

- Se determina que las deducciones practicadas en los periodos impositivos anteriores a 2016 en concepto de participación de las personas trabajadoras en la empresa no computarán a los efectos de aplicar el límite de 6.000 u 8.000 euros relativo a la deducción aplicable a lo largo de los sucesivos periodos impositivos por cada contribuyente, a que se ha hecho referencia anteriormente.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se modifica la regulación de las reducciones aplicables en los supuestos de adquisiciones "inter-vivos" de empresas individuales y participaciones en entidades, por parte del cónyuge o pareja de hecho y determinados familiares, para reducir de sesenta y cinco a sesenta la edad mínima del donante para realizar la transmisión, así como para salvar de la obligación de mantener la empresa o la participación en entidades durante los cinco años siguientes, los supuestos de liquidación de la empresa o entidad como consecuencia de un procedimiento concursal. Esta última modificación se incorpora asimismo a la regulación de la reducción por transmisión "mortis causa" de los citados elementos.

ORDEN FORAL 706/2016, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 7 de diciembre, de modificación de la Orden Foral 13/2009 del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 20 de enero, por la que se aprueban el modelo 216 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración documento de ingreso y el modelo 296 del Impuesto sobre la

Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta. (BOTHA nº 2 de 4-1-2017 (IRNR))

Nueva publicación del anuncio 4480, relativo a la Orden Foral 706/2016, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 7 de diciembre, de modificación de la Orden Foral 13/2009 del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 20 de enero, por la que se aprueban el modelo 216 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración documento de ingreso y el modelo 296 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta.

Advertido error en el anuncio 4480, publicado en el BOTHA número 143, de fecha 21 de diciembre de 2016, se procede a su publicación íntegra.

ORDEN FORAL 707/2016, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 7 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. (BOTHA nº 3 de 9-1-2017 (IRNR))

Nueva publicación del anuncio 4458, relativo a la publicación de la Orden Foral 707/2016, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 7 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

Advertido error en el anuncio 4458, publicado en el BOTHA número 143, de fecha 21 de diciembre de 2016, se procede a su publicación íntegra.

DECRETO FORAL 1/2017, del Consejo de Diputados de 17 de enero, que aprueba la regulación para el año 2017 del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOTHA nº 10 de 25-1-2017 (IVA))

El artículo 37 del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que el régimen simplificado de este Impuesto se aplica a las actividades que se determinen.

El presente decreto mantiene, para 2017, los módulos, así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el régimen especial simplificado en el año inmediatamente anterior.

ORDEN FORAL 9/2017, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 18 de enero, de modificación de la Orden Foral 7/2010 del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 13 de enero, por la que se aprueba el modelo 181 de Declaración informativa de préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación en soporte directamente legible por ordenador. (BOTHA nº 11 de 27-1-2017 (IRNR)

La presente Orden Foral modifica los diseños físicos y lógicos a los que deben ajustarse los ficheros que se generen para la presentación del modelo 181 para introducir en los mismos nuevos campos de información para recoger adecuadamente la información derivada de operaciones de reintegro de intereses abonados indebidamente en ejercicios precedentes y recodificar el número de posiciones del modelo.

ORDEN FORAL 10/2017, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 18 de enero de aprobación del modelo de declaración de re-

sidencia fiscal a efectos de acreditación de la condición de no residentes en determinados supuestos. (BOTHA nº 11 de 27-1-2017 (IRNR))

Los apartados 2, 7 y 8 del artículo 12 del Decreto Foral 71/2008, de 8 de julio, que regula las obligaciones relativas al número de identificación fiscal y su composición prevén una serie de excepciones a la obligación de comunicar el número de identificación fiscal. Para acreditar la condición de no residente, a estos efectos, el apartado 9 del artículo 12 del mismo Decreto Foral establece que la misma puede acreditarse ante la entidad correspondiente a través de un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales o bien mediante una declaración de residencia fiscal ajustada al modelo y condiciones que apruebe el Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

La Orden Foral 445/2012, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 26 de junio, aprobó este modelo de declaración de residencia fiscal.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), como organización internacional impulsora de los procedimientos de intercambio de información, tiene publicado en su portal de internet dedicado al intercambio automático de información, varios ejemplos de formularios de declaración de residencia fiscal, adaptables a la normativa interna de cada país, que pueden servir de base a efectos de la aplicación del sistema común y estandarizado de intercambio automático de información de cuentas financieras (CRS). Pues bien, dichos formularios, con el objetivo de simplificar los procedimientos, serán considerados igualmente válidos a los efectos citados en los párrafos anteriores siempre que contengan lo previsto en el apartado 2 de la sección I del anexo del Real Decreto 1.021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de suministro de información acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua, y entre las manifestaciones declaradas por el interesado, figure que la cuenta no corresponde a un establecimiento permanente en territorio español. Asimismo, con el mismo objetivo de simplificación, serán válidos otros modelos elaborados por las propias instituciones financieras a los mismos efectos, siempre que contengan lo anteriormente señalado.

De acuerdo con lo anterior, la presente Orden Foral tiene por objeto flexibilizar la acreditación de la condición de no residente sin establecimiento permanente en España y la residencia fiscal en otro país a los efectos de la excepción de la obligación de comunicar el número de identificación fiscal en las operaciones con entidades de crédito por no residentes para lo cual se deroga la Orden 445/2012, de 26 de junio antes citada y se aprueba un nuevo modelo de declaración de residencia fiscal, contemplándose además las formas de acreditación de la condición de no residente citadas en el párrafo anterior.

Además el modelo que se aprueba por la presente Orden Foral, así como estas formas alternativas de acreditación, podrán utilizarse también para acreditar la condición de no residente por parte de titulares de cuentas a que se refiere el artículo 14.1.e) de la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que establece la exención de los rendimientos de cuentas de no residentes satisfechos a contribuyentes por el citado impuesto por el Banco de España o por las entidades registradas a que se refiere la normativa de transacciones económicas con el exterior, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente. De esta forma, se sustituye el modelo que hasta ahora establecido en la disposición adicional única de la Orden Foral 712/2002, de 16 de diciembre por el que se aprueba en esta Orden Foral.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 1/2017, del Consejo de Diputados de 24 de enero, que adapta a la normativa tributaria alavesa diversas modificaciones introducidas en el ámbito de los Impuestos Especiales. (BOTHA nº 13 de 1-2-2017 (IIEE))

La aprobación y publicación del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se

adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, ha supuesto la introducción de modificaciones en la normativa reguladora de los Impuestos Especiales.

En primer lugar, se introducen modificaciones en la imposición sobre las bebidas alcohólicas que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto sobre Productos Intermedios y del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, elevando su tributación en un 5 por ciento.

Con ello se contribuye a reducir la diferencia de fiscalidad existente con la del resto de Estados miembros.

Asimismo, se incrementan los tipos impositivos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco. Se incrementa el peso del componente específico frente al componente ad valorem a la vez que se efectúa el consiguiente ajuste en el nivel mínimo de imposición, tanto para cigarrillos, como para picadura de liar.

Dicho ajuste tiene como finalidad alcanzar de forma progresiva un mayor equilibrio entre el elemento porcentual del impuesto vinculado al precio en relación con el elemento específico determinado por unidad de producto, todo ello en consonancia con la tributación actual de otros Estados miembros.

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

DECRETO FORAL 2/2017, del Consejo de Diputados de 24 de enero, 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. (BOTHA nº 13 de 1-2-2017 (ITPYAJD, ISD, IEDMT))

La letra b) del apartado 4 del artículo 13 de la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el artículo 31 de la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, señalan lo siguiente:

"Los vehículos automóviles, embarcaciones y aeronaves, se valorarán de acuerdo con las normas que a tal efecto establezca la Diputación Foral de Álava".

Por su parte, la letra b) del artículo 74 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero, que regula los Impuestos Especiales, establece en su párrafo tercero, destinado a regular la base imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, que "los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, los precios medios de venta aprobados al efecto por la Diputación Foral de Álava, que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del Impuesto".

Mediante diversos Decretos Forales, cada uno con su ámbito temporal, se han ido aprobando las tablas de precios medios de vehículos y embarcaciones. Estos precios han de tenerse presentes 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.

El presente Decreto Foral tiene por objeto establecer los citados precios medios de vehículos y embarcaciones. Asimismo, se mantiene la eliminación de los precios medios de las aeronaves al constatarse la inexistencia de un mercado importante de aeronaves usadas; las operaciones aisladas que se pueden producir permiten a la Administración realizar una valoración individualizada de cada aeronave.

ORDEN FORAL 76/2017, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 14 de febrero de aprobación del modelo 117 de autoliquidación de retenciones e ingresos a cuenta y del pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en relación con las rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y de las transmisiones de derechos de suscripción. (BOTHA nº 22 de 22-2-2017 (IRPF, IS, IRNR)

A partir de 1 de enero de 2017 se ha establecido por Decreto Foral una nueva obligación de retención para ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción de valores admitidos o no a negociación de alguno de los mercados oficiales.

Lo anterior conlleva la inclusión de las rentas sometidas a retención en el correspondiente modelo de autoliquidación periódica.

De acuerdo con lo anterior, mediante la presente Orden Foral se aprueba un nuevo modelo 117 incluyendo las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las ganancias patrimoniales procedentes de la transmisión de derechos de suscripción.

DECRETO FORAL 3/2017, del Consejo de Diputados de 14 de febrero, que modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades. (BOTHA nº 22 de 22-2-2017 (IRPF, IS)

Ese Decreto Foral modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para establecer un nuevo supuesto de retención e ingreso a cuenta para las ganancias patrimoniales procedentes de transmisión de derechos de suscripción.

Se introduce asimismo una modificación respecto a la consecuencia del impago de la primera parte del fraccionamiento del ingreso del importe resultante de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por último se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades para desarrollar reglamentariamente la obligación de información país por país introducida en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2016, de 19 de julio que incorporó al ordenamiento tributario foral diversos compromisos acordados en el seno de la OCDE y para el cumplimiento de diversas directivas de la Unión Europea.

DECRETO FORAL 6/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 21 de febrero, que establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de suministro de información acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua. (BOTHA nº 25 de 1-3-2017 (NFGT)

El intercambio internacional de información en materia financiera es un valioso instrumento para verificar, por parte de las Administraciones tributarias, el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Así se viene reconociendo en los últimos años a escala internacional, tanto por las distintas Administraciones comprometidas en la lucha contra el fraude fiscal, como en el ámbito de la Unión Europea y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Tomando como punto de partida el modelo de acuerdo intergubernamental para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras (FATCA), negociado con los Estados Unidos conjuntamente por Alemania, España, Francia, Italia y Reino Unido en 2013, estos cinco países mostraron su intención de extender el intercambio automático de información al mayor número posible de países o jurisdicciones mediante el anuncio de un proyecto piloto común de intercambio de información fiscal de carácter multilateral, automático y estandarizado. A raíz de esta iniciativa, la OCDE

recibió del denominado «G-20» el mandato de basarse en el citado modelo de acuerdo intergubernamental para elaborar una norma única internacional para el intercambio automático de información fiscal sobre cuentas financieras.

Como resultado de ello, a principios de 2014, la OCDE publicó el Modelo de Acuerdo para la Autoridad Competente y un Estándar común de comunicación de información, y en julio de 2014, el Consejo de la OCDE publicó los Comentarios al citado Modelo de Acuerdo y al Estándar común de comunicación de información. Sobre estas bases, el 29 de octubre de 2014 un total de 51 países y jurisdicciones firmaron en Berlín el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 del texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988.

En el ámbito de la Unión Europea, la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, ya contemplaba la obligatoriedad del intercambio automático de información entre los estados miembros, si bien sobre categorías de renta y de patrimonio de carácter no financiero y sobre la base de que la información estuviera disponible. Con objeto de ampliar a las cuentas financieras el ámbito del intercambio automático de información entre los estados miembros, de forma compatible y coordinada con el Estándar común de comunicación de información elaborado por la OCDE, se ha aprobado recientemente la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.

Además de los acuerdos internacionales y de la directiva anteriormente citados, este Decreto Foral encuentra su fundamento, en el ámbito del Territorio Histórico de Álava, en el apartado 2 del artículo 1 y el artículo 29 bis, ambos de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava, relativos a las obligaciones tributarias en el ámbito de la asistencia mutua, y más específicamente en la disposición adicional vigesimosegunda de la citada Norma Foral, que establece la obligación de las instituciones financieras de identificar la residencia de los titulares de determinadas cuentas financieras y de suministrar información a la Administración tributaria respecto de tales cuentas, así como la obligación de los titulares de las cuentas de identificar su residencia fiscal ante las instituciones financieras. En esta disposición se establece asimismo que, con carácter previo al referido suministro, las instituciones financieras están obligadas a comunicar a las personas físicas titulares de las cuentas financieras que la información sobre ellas a que se refiere este Decreto Foral será comunicada a la Administración tributaria y transferida al estado miembro que corresponda con arreglo a la Directiva 2011/16/UE, antes del 31 de enero del año natural siguiente al primer año en que la cuenta sea una cuenta sujeta a comunicación de información.

Este Decreto Foral incorpora al ordenamiento interno las normas de comunicación de información a la Administración tributaria sobre cuentas financieras y los procedimientos de diligencia debida que deben aplicar las instituciones financieras en la obtención de dicha información, para que, a su vez, la Administración tributaria pueda intercambiar la información recibida, de forma automática, con la Administración correspondiente del país o jurisdicción de residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de la cuenta financiera, todo ello en el marco de la Directiva 2011/16/UE del Consejo modificada por la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, y del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras.

Asimismo, habida cuenta que la Directiva 2014/107/UE establece un ámbito de aplicación en general más amplio que el establecido por la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de

junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, y dispone la prevalencia de la primera sobre la segunda, resulta necesario suprimir los preceptos reglamentarios que trasponen al ordenamiento interno la Directiva 2003/48/CE del Consejo, a fin de evitar la duplicación de las obligaciones sobre comunicación de información, así como para adaptar el intercambio automático de información sobre cuentas financieras a la mencionada norma única internacional.

Las instituciones financieras deberán suministrar por primera vez a la Administración tributaria la información relativa al año 2016. Este primer suministro de información tendrá lugar en el año 2017.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 2/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 28 de febrero, que modifica el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con las denominadas cláusulas suelo. (BOTHA nº 28 de 8-3-2017 (IR IRPF NR)

El pasado 20 de enero se aprobó el Real Decreto-Ley 1/2017, de medidas urgentes de protección de consumidores en materia de cláusulas suelo, cuyo objetivo es establecer un cauce que facilite a los consumidores la posibilidad de llegar a acuerdos con las entidades de crédito con las que tienen suscrito un contrato de préstamo con garantía hipotecaria que solucionen las controversias que se pudieran suscitar como consecuencia de los últimos pronunciamientos judiciales en materia de cláusulas suelo.

En relación con este tema, el Tribunal Supremo declaró la nulidad, por su carácter abusivo, de las cláusulas suelo. Esta declaración de nulidad no afectaba ni a las situaciones definitivamente decididas por resoluciones judiciales con fuerza de cosa juzgada ni a las cantidades satisfechas antes del 9 de mayo de 2013, fecha de la sentencia del Tribunal Supremo. Esta declaración de nulidad de las cláusulas no se extendía a los contratos en los que se insertaban las mismas.

La limitación de la eficacia retroactiva fue confirmada por el Tribunal Supremo en sentencia de 25 de marzo de 2015 que fijó como doctrina que cuando se declare abusiva una cláusula suelo, la devolución al prestatario se efectuará a partir de la fecha de publicación de la sentencia de 2013.

No obstante lo anterior, diversos Tribunales españoles cuestionaron ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, mediante la presentación de cuestiones prejudiciales, la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la base del Derecho de la Unión Europea. El 21 de diciembre de 2016 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictó sentencia dando respuestas a las cuestiones prejudiciales planteadas. En su sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se opone a una jurisprudencia nacional que limita en el tiempo los efectos restitutorios vinculados a la declaración del carácter abusivo de las cláusulas citadas.

Este pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea va a suponer el incremento de las demandas de los consumidores afectados solicitando la restitución de las cantidades pagadas en aplicación de las cláusulas suelo. Por ello, se dicta el Real Decreto-Ley 1/2017, de 20 de enero, de medidas urgentes de protección de consumidores en materia de cláusulas suelo a fin de arbitrar un cauce que facilite que el consumidor pueda llegar a un acuerdo con la entidad de crédito que les permita solucionar sus diferencias mediante la restitución de dichas cantidades.

Señalado lo anterior, y en lo que compete a las Instituciones Forales de este Territorio Histórico, es preciso determinar el tratamiento fiscal que ha de otorgarse a las cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos derivadas de acuerdos celebrados con las entidades financieras,. Ello implica modificar la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

NORMA: Decreto Foral 15/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 21 de marzo, que aprueba la anulación y la baja de deudas tributarias y sanciones procedentes de autoliquidaciones y liquidaciones de Impuestos concertados de la Diputación Foral. (BOTHA nº 37 de 29-3-2017 (NFGT)

La finalidad de este Decreto Foral es evitar actuaciones recaudatorias que presupongan un nulo provecho para la Hacienda Pública o para el cumplimiento de sus fines. Este es el caso de las deudas cuya exacción genera unos costes superiores a los recursos que potencialmente pudieran derivarse de aquéllas.

ORDEN FORAL 152/2017, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 21 de marzo, de aprobación de las normas y modalidades para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al ejercicio 2016. (BOTHA nº 37 de 29-3-2017 (IRPF, IP)

El artículo 102.7 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señala que "los modelos de autoliquidación, así como la utilización de modalidades simplificadas o especiales de autoliquidación, se aprobarán por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las autoliquidaciones por medios telemáticos".

Por otra parte, el apartado Uno del artículo 36 de la Norma Foral 9/2013, de 11 de marzo, del Impuesto sobre Patrimonio, establece que los sujetos pasivos 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, Finanzas y Presupuestos.

Próximamente va a iniciarse el plazo para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al ejercicio 2016.

Por este motivo se hace necesario regular, entre otras cuestiones, las modalidades de declaración, el plazo y lugares en que podrán presentarse las mismas.

DECRETO FORAL 16/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 21 de marzo, que aprueba las normas de valoración de bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el Territorio Histórico de Álava. (BOTHA nº 39 de 3-4-2017 (NFGT)

La Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, requieren la fijación de unas normas de valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana.

Por ello, mediante el Decreto Foral 71/2004, de 14 de diciembre, se aprobaron las normas concretas de valoración de bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el Territorio Histórico de Álava a los efectos de los tributos anteriormente señalados.

La sucesiva aprobación de las Ponencias de Valores de los diferentes municipios del Territorio Histórico de Álava, que ha culminado con el Acuerdo 158/2016, de 22 de marzo, que aprueba definitivamente la Ponencia de Valores de suelo y construcciones urbanas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente al término municipal de Vitoria-Gasteiz, hace necesario revisar las citadas normas de valoración de cara a los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Sucesiones y Donaciones.

DECRETO FORAL 22/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 11 de abril, que determina las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2017. (BOTHA nº 45 de 21-4-2017 (IS)

En concreto, el apartado 1 del artículo 29 de la citada Norma Foral señala que la Diputación Foral de Álava establecerá, para cada ejercicio, una relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general a que se refiere dicha Norma Foral. En consecuencia se hace preciso aprobar este Decreto Foral.

En base al referido artículo 29.1, las cantidades destinadas a actividades o programas priorita-

rios de mecenazgo disfrutan de un régimen especial. Estas cantidades aportadas deben ser puras y simples y, en consecuencia, exentas de toda contraprestación. Este régimen especial se puede resumir de la siguiente forma:

a) Las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios tendrán la consideración de gasto deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuando se opere mediante establecimiento permanente y en el caso de empresarios y profesionales en el régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota líquida resultante de minorar la íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición y, en su caso, las bonificaciones, el 18 por ciento de las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios, incluso en virtud de contratos de patrocinio publicitario.

c) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas en régimen de estimación directa podrán deducir de la cuota íntegra el 18 por ciento de las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios, incluyéndose las cantidades satisfechas en virtud de contratos de patrocinio publicitario.

d) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no citados anteriormente podrán deducir de la cuota íntegra el 30 por ciento de las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios.

Por tanto, el presente Decreto Foral tiene por objeto determinar, para el ejercicio 2017, las actividades o programas que se declaran prioritarias y las condiciones y procedimiento para la declaración como prioritarias de determinadas actividades, todo ello, a los efectos del artículo 29 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, reguladora del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

DECRETO FORAL 23/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 11 de abril, que modifica el Decreto Foral 32/1996, de 12 de marzo, que aprobó diversos modelos de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como el contenido de los mismos. (BOTHA nº 45 de 21-4-2017 (ITPYAJD)

El Decreto Foral 32/1996, del Consejo de Diputados de 12 de marzo, aprobó, entre otros, el modelo 600 de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y, dentro de éste, el impreso modelo 600-L para la declaración de bienes inmuebles locales.

En el diseño de dicho modelo se tuvieron en cuenta las normas de valoración especiales para los locales sitos en Vitoria-Gasteiz contenidas en el Decreto Foral 19/1995, del Consejo de Diputados de 7 de febrero, normas que se han mantenido en los posteriores Decretos Forales que lo sustituyeron, incluido el 74/2004, del Consejo de Diputados de 14 de diciembre. Este último Decreto Foral ha sido derogado y sustituido por el Decreto Foral 16/2017, de 21 de marzo, que aprueba las normas de valoración de bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el Territorio Histórico de Álava, en las que los bienes inmuebles de naturaleza urbana se valoran con carácter general por su valor catastral.

Por tanto, se hace necesaria la sustitución del impreso modelo 600-L que figura en el Anexo I del Decreto Foral 32/1996 por un nuevo modelo 600-L que figura en el Anexo del presente Decreto Foral, para adecuar el mismo a las nuevas normas de valoración de bienes inmuebles locales.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 3/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 28 de marzo, relacionado con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. (BOTHA nº 40 de 5-4-2017 (IIVTNU)

I. La sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017 declara inconstitucionales y nulos los artículos 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Álava, en la medida, únicamente, en la que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor.

Entre los fundamentos jurídicos de la sentencia, se señala que si el hecho imponible es el acto o presupuesto previsto por la ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria, en el caso de la Norma Foral que regula el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales de cada supuesto, un incremento de valor sometido a tributación, y por lo tanto una capacidad económica susceptible de imposición, respecto del cual, la norma no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene.

Ello no obstante, señala el citado tribunal que es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto.

Ahora bien, es importante tener presente que una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia ésta que es importante subrayar porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia.

Se afirma en la sentencia que el tratamiento que los artículos 4 y 7.4 de la Norma Foral 46/1989 otorgan a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carece de toda justificación razonable en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, se están sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución de 1978 garantiza en el artículo 31.1. De esta manera, los preceptos enjuiciados deben ser declarados inconstitucionales, aunque exclusivamente en la medida que no han previsto excluir del tributo a las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

II. El presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal tiene por objeto dar respuesta normativa inmediata a los efectos de la citada sentencia en la aplicación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin perjuicio de establecer en un futuro una regulación normativa más profunda.

Esta regulación parte del presupuesto de que para que nazca la obligación de satisfacer el Impuesto será precisa la existencia de incremento de valor de los terrenos puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos.

A estos efectos, la determinación del incremento de valor de los terrenos se realizará por la comparación de los valores de adquisición y transmisión de la propiedad de los terrenos o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo de dominio sobre los terrenos urbanos. De esta forma, existirá incremento de

valor de los terrenos cuando el valor de transmisión sea superior al de adquisición.

Únicamente en el supuesto de que exista incremento de valor de los terrenos se procederá a determinar la base imponible, la cuota tributaria y los demás elementos configuradores del Impuesto de acuerdo con las disposiciones generales reguladoras de este tributo.

Por otra parte, y también en aras de una mayor seguridad jurídica, se incorpora al presente texto normativo una disposición transitoria que establece los efectos que conlleva la nueva regulación.

Por último, se incorpora una disposición final relativa a la entrada en vigor del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal. En particular, se señala entrará en vigor el día de su publicación en el BOTHA y surtirá efectos desde la publicación en el Boletín Oficial del Estado de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017.

DECRETO FORAL 27/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 9 de mayo, que modifica los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, el Decreto Foral del Consejo 21/2009, de 3 de marzo, regulador de la obligación de suministrar información sobre operaciones con terceras personas y el Decreto Foral 3/2011, de 25 de enero, sobre el Censo de los contribuyentes y obligaciones censales. (BOTHA nº 55 de 17-5-2017 (IRPF, IS)

El presente Decreto Foral modifica los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades para introducir en los mismos los cambios necesarios para adaptarlos a la reciente Norma Foral 19/2016, de 23 de diciembre, de modificación de diversas Normas Forales que integran el sistema tributario y desarrollar la misma.

Por otra parte, modifica el Decreto Foral 3/2011, de 25 de enero, que regula el Censo de los Contribuyentes y obligaciones censales para suprimir las menciones al Registro Territorial del Impuesto sobre las Ventas Minoristas.

Por último, modifica el Decreto Foral 21/2009, de 3 de marzo, que regula la obligación de suministrar información sobre las operaciones con terceras personas para introducir obligaciones relacionadas con la asistencia mutua.

ACTUALIDAD BIZKAIA

PUBLICACIONES DESDE 12/2016 A 6/2017

NORMA FORAL 1/2017, de 12 de abril, de adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco. (BOB nº 95 de 19-05-2017)

La nueva Ley 2/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, que está en vigor desde el día 3 de octubre de 2015, es aplicable a toda la ciudadanía de la Comunidad Autónoma del País Vasco e introduce importantes novedades en materia sucesoria.

Esta ley se aprueba al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.I.8 de la Constitución Española y de su Disposición Adicional Primera, que confirió competencias a las comunidades autónomas en las que perdura un sistema civil foral o especial propio para conservarlo, modificarlo y desarrollarlo allí donde exista, y que declara el respeto a esa normativa foral para la determinación de sus propias fuentes de derecho, y en el apartado 5 del artículo 10 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, que establece su competencia exclusiva para la conservación, modificación y desarrollo del Derecho Civil Foral y especial, escrito o consuetudinario propio de los Territorios Históricos que integran el País Vasco y la fijación del ámbito territorial de su vigencia.

La nueva ley que tiene su antecedente más inmediato en la Ley 3/1992, de 1 de julio, de Derecho Civil Foral del País Vasco, contiene una verdadera reformulación del Derecho Civil aplicable en la Comunidad Autónoma Vasca, dado que establece por primera vez en su historia una normativa jurídica civil común aplicable a todos aquellos y aquellas que tengan vecindad civil vasca, sin perjuicio de las especialidades civiles de cada territorio, que serán aplicables a quienes tengan vecindad local en ese territorio. Por lo que al Territorio Histórico de Bizkaia se refiere, la Ley 5/2015 no supone un cambio radical con respecto a la regulación anterior ya que en la Tierra Llana de Bizkaia, se mantienen las normas sobre troncalidad de los bienes inmuebles y el régimen económico matrimonial de comunicación foral de los bienes, que será el régimen aplicable a los cónyuges en defecto de pacto, pero se extiende la aplicación de una serie de instituciones hasta ahora reservadas al territorio aforado o tierra llana para todas y todos los residentes en Bizkaia, como son la posibilidad de nombrar comisario para designar sucesor, el testamento mancomunado o por hermandad o, los pactos sucesorios con eficacia de presente o posmorten.

En relación con el régimen fiscal ya en el año 2002 en el Territorio Histórico de Bizkaia se aprobó la Norma Foral 7/2002, de 15 de octubre, de adaptación del Sistema Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a las peculiaridades del Derecho Civil Foral del País Vasco, que introdujo las modificaciones necesarias para adaptar el sistema tributario a las peculiaridades propias del Derecho Civil Foral del País Vasco, en aras a garantizar su uso y consolidación.

Del mismo modo y teniendo en cuenta que la intención de las instituciones de nuestro Territorio Histórico ha sido siempre la de intentar fomentar la consolidación de los derechos históricos del mismo, se hace necesario ahora también dar cabida desde el punto de vista normativo tributario a esta nueva regulación del derecho civil vasco.

La presente Norma Foral introduce modificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre el Patrimonio, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y en la Norma Foral 7/2002, de 15 de octubre, de adaptación del Sistema Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a las peculiaridades del Derecho Civil Foral del País Vasco, y consta de 6 artículos que comprenden las modificaciones de las Normas Forales reguladoras de los impuestos mencionados, una disposición derogatoria y una disposición final que establece la entrada en vigor de esta Norma Foral.

En referencia al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el respeto a la esencia de la forali-

dad, por una parte, se han regulado los efectos tributarios de la aplicación de algunas nuevas instituciones contenidas en la Ley 5/2015 que a continuación se detallan y, por otra, se han introducido las actualizaciones pertinentes derivadas de la nueva regulación.

Así, se establece, entre otros, el tratamiento fiscal de los pactos sucesorios de renuncia a los derechos sucesorios de una herencia o de parte de ella, en vida del causante, de las adquisiciones de bienes y derechos como consecuencia de los pactos derivados de las disposiciones de los derechos sucesorios pertenecientes a la herencia de un tercero con el consentimiento de este y de la disposición a título gratuito de los derechos sucesorios del instituido en vida del instituyente, a favor de hijos e hijas o descendientes. Además, se refuerzan las obligaciones de suministro de información para los supuestos de actos de disposición del comisario cónyuge viudo o viuda o miembro sobreviviente de la pareja de hecho de bienes y derechos de la herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio, al objeto de atender a las obligaciones, cargas y deudas de la herencia, o cuando lo juzgue oportuno para sustituirlos por otros de acuerdo con lo previsto en el artículo 43 de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco.

En relación a las modificaciones que afectan al régimen especial de tributación de las herencias pendientes de ejercicio del poder testatorio y consolidando el tratamiento tributario respetuoso con la singularidad jurídica de esta institución, que fue introducido en el sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, mediante la Norma Foral 7/2002, de 15 de octubre, de adaptación del Sistema Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a las peculiaridades del Derecho Civil Foral del País Vasco, destaca por su relevancia la referente a la tributación de las transmisiones derivadas de los actos de disposición del comisario cónyuge viudo o viuda o miembro sobreviviente de la pareja de hecho de los bienes y derechos de la herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio, siempre que dichas transmisiones no impliquen el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Dicha modificación establece la atribución a la propia herencia pendiente del poder testatorio de la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las ganancias y pérdidas, así como de los rendimientos de capital mobiliario, que deriven de la transmisión de elementos patrimoniales como consecuencia de los actos de disposición mencionados en el párrafo anterior, estableciéndose algunos supuestos de ganancias exentas, entre las que destacan, las generadas por la transmisión de la vivienda habitual.

En relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, se regula la tributación de los incrementos derivados de la transmisión de terrenos, considerando en estos supuestos sujeto pasivo a la propia herencia y estableciendo reglas especiales para el cálculo del impuesto.

Finalmente y en lo que se refiere al resto de impuestos, que la presente Norma Foral modifica, las novedades introducidas resultan ser de carácter técnico con la finalidad de mejorar la comprensión de algunos preceptos o meras adaptaciones de referencias y terminología a la nueva Ley 5/2015 de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco.

NORMA FORAL 2/2017, de 12 de abril, de reforma parcial de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 95 de 19-05-2017)

La Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, constituye el marco jurídico del sistema tributario de Bizkaia en el que se encuadran las normas que regulan tanto los aspectos generales del mismo, como la regulación de los procedimientos administrativos que llevarán a efecto las Administraciones tributarias de nuestro Territorio para conseguir una correcta aplicación de los tributos.

Su aprobación en 2005 supuso una revisión global de dicho marco de referencia en aras, fundamentalmente, a facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las y los contribuyentes, así como a dotar de una mayor eficiencia y eficacia a la actuación de la Administración tributaria, sin perder de vista la necesidad de incrementar la seguridad jurídica y la atención y la asistencia a las y los contribuyentes. Su aplicación durante estos 11 años de vigencia, junto con la de los Reglamentos de desarrollo que la complementan, ha coadyuvado a una evolución notable en las formas de gestión de la Administración tributaria, que queda patente en ámbitos tales como el uso de las nuevas tecnologías en las relaciones entre la Administración tributaria y las y los contribuyentes o en las nuevas vías y formas para el tratamiento e intercambio de la información.

A lo largo de este periodo, su articulado ha sido objeto de diversas modificaciones, siendo una de las más destacables la llevada a cabo mediante la Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias, con el fin de aumentar la efectividad de las actuaciones en dicho ámbito. Recientemente, profundizando en la mencionada finalidad de la reforma acometida en 2013 y dando respuesta a su vez a las exigencias derivadas de nuestra pertenencia a la Unión Europea, se han introducido nuevas modificaciones de gran calado y repercusión, como la operada por la Norma Foral 2/2016, de 17 de febrero, por medio de la cual se establece la medida consistente en la publicación por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia de listados de deudores, y la Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, que establece medidas tales como una nueva excepción a la prohibición de cesión de los datos con trascendencia tributaria para los supuestos previstos en el Derecho de la Unión Europea y en los tratados y acuerdos internacionales que formen parte del ordenamiento jurídico, los nuevos criterios que se pueden tener en cuenta para considerar que un determinado país o jurisdicción tenga la consideración de paraíso fiscal o la obligación de adoptar medidas para exigir que las instituciones financieras apliquen de forma efectiva las normas de comunicación de información y diligencia debida incluidas en las Directivas europeas en la materia.

La amplia reforma del marco jurídico de nuestro sistema tributario que se acomete mediante la presente Norma Foral viene a establecer nuevas herramientas para el mejor cumplimiento de los objetivos generales que inspiraron el marco de 2005, entre los que destacan el incremento de la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos sin menoscabo de la seguridad jurídica de las y los obligados tributarios o el reforzamiento de las medidas de lucha contra el fraude. Asimismo, las recientes modificaciones producidas en los principios generales de los sistemas tributarios de nuestro entorno y la obligada adaptación de la legislación foral a la normativa comunitaria también tienen su reflejo en las modificaciones introducidas.

La presente Norma Foral consta de un artículo único y ocho disposiciones transitorias. Por medio del artículo único se modifican 55 artículos del texto vigente de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia así como dos disposiciones adicionales. Además, añade al vigente contenido de la Norma Foral General Tributaria cuatro artículos y una disposición adicional así como dos títulos nuevos, el VI y el VII, comprensivos de 21 artículos, que regulan las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública y los procedimientos de recuperación de ayudas de estado que afecten al ámbito tributario, respectivamente. Las modificaciones introducidas se complementan con la aprobación de un régimen transitorio que establece los criterios de vigencia de las mismas a través de 8 disposiciones transitorias.

A continuación se detallan las medidas más destacables de la presente Norma Foral.

En materia de responsabilidad y de sucesión, la nueva Ley 5/2015, de25 de junio, de Derecho Civil Vasco, ha introducido importantes modificaciones en el ámbito de la sucesión del País Vasco, y establece entre otras cuestiones, una

responsabilidad limitada para las y los sucesores cuya referencia debe tenerse en cuenta. De igual manera en el ámbito de la sucesión regida por esta Ley, se determina que el cumplimiento de las obligaciones tributarias en supuestos de herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio, corresponden a la o al administrador de la herencia.

En cuanto a la prescripción, destaca una nueva previsión para los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria no se requiera la presentación de declaración ni autoliquidación, en cuyo caso el cómputo del plazo de prescripción comenzará en el momento del devengo del tributo.

De mayor calado resulta ser la nueva categorización de las denominadas obligaciones tributarias conexas de titularidad de la misma persona obligada tributaria, definidas como aquellas en las que alguno de sus elementos resulte afectado o se determine en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto. La existencia de obligaciones tributarias conexas plantea importantes problemas en materia de prescripción no resueltos actualmente. Así, cuando la Administración Tributaria regulariza una obligación tributaria relacionada con otra de la misma persona obligada tributaria, si la Administración pretende modificar la obligación tributaria conexa aplicando los criterios en los que se ha fundamentado la regularización de la primera obligación, es posible que no pueda hacerlo por encontrarse la deuda ya prescrita, dando lugar a situaciones en las que las y los obligados tributarios y la Hacienda pública pueden resultar gravemente perjudicados. Así, pueden darse supuestos de sobreimposición en perjuicio de persona obligada tributaria pero también pueden producirse situaciones de desimposición en detrimento de los intereses del erario público.

Para dar solución a los problemas expuestos, se regula que la interrupción del plazo de prescripción de la potestad de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos de liquidar y de solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de los ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías relativas a las obligaciones tributarias conexas de la propia persona obligada tributaria, cuando en dichas obligaciones conexas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

En relación a la prescripción, se reformula la facultad, vigente en el sistema tributario de Bizkaia desde 2005, de la Administración tributaria de comprobar e investigar hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción o la caducidad, que hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que la prescripción o caducidad no se hubiese producido.

En referencia a la caducidad, se completa su regulación, estableciendo un nuevo supuesto de suspensión del cómputo del plazo de la misma para los casos de solicitud de una tasación pericial contradictoria, hasta el momento en que se dicte la resolución, salvo que hubiera transcurrido el plazo máximo de resolución previsto, en cuyo caso, el plazo proseguirá a partir del día siguiente al de su vencimiento.

En el ámbito de la colaboración social en la aplicación de los tributos y, en particular, del carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, se establece un nuevo supuesto de colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos y se incorpora al ordenamiento interno lo que ya se establece a través del derecho de la Unión Europea, en cuanto a la obligación que existe de hacer pública determinada información en virtud del mismo.

En materia probatoria se determina que la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto a la existencia de operaciones,

perdiendo su eficacia probatoria cuando la Administración aprecie indicios suficientemente fundados que cuestionen su efectividad.

Uno de los aspectos más novedosos de la presente Norma Foral es el que afecta a los procedimientos y actuaciones de aplicación de los tributos en el ámbito de la gestión. Así, se incorporan importantes novedades en los procedimientos de gestión tributaria con el fin de garantizar una mayor seguridad jurídica a las y los contribuyentes, entre las que destaca el establecimiento de un plazo de caducidad de seis meses para la terminación de los procedimientos iniciados mediante autoliquidación y declaración.

Otra novedad es la regulación de un nuevo procedimiento cuyo objeto es la revisión de autoliquidaciones y de liquidaciones provisionales, el cual se iniciará de forma obligatoria en el plazo de dos meses desde la caducidad del procedimiento iniciado mediante autoliquidación, en aquellos casos en que la autoliquidación hubiera resultado a devolver. No obstante, la Administración tributaria podrá iniciar este nuevo procedimiento en los supuestos establecidos en el artículo 124 bis de la Norma Foral General Tributaria.

Con la misma pretensión de dar seguridad a las y los contribuyentes y de delimitar claramente las competencias de la Administración tributaria dentro de cada uno de los diferentes tipos de procedimientos de gestión a su alcance, se establece la posibilidad de requerir la aportación de libros y demás registros que tenga obligación de llevar la o el contribuyente conforme a lo previsto en la normativa tributaria, tanto en procedimiento iniciado mediante autoliquidación o declaración como en el nuevo procedimiento de revisión de autoliquidaciones y de liquidaciones provisionales. No obstante, en el ámbito de estos procedimientos, la Administración tributaria no podrá solicitar copia de la contabilidad mercantil ni proceder a una revisión general de la totalidad de los elementos que conformen la determinación de los rendimientos de actividades económicas, para lo que deberá iniciar, en su caso, un procedimiento de comprobación limitada o un procedimiento de inspección.

En lo que se refiere a la tasación pericial contradictoria, se completa su regulación, estableciendo la suspensión del plazo para iniciar o terminar el procedimiento sancionador cuando se solicite dicha tasación, dado que la regulación actual podría derivar en la imposibilidad de imponer una sanción cuando contra la liquidación se promoviera dicha tasación. También podría suceder que la sanción hubiese sido impuesta ya en el momento en que se solicite la tasación pericial contradictoria, en cuyo caso, se posibilita poder adaptar la sanción a la liquidación resultante tras la tasación sin que para ello sea necesario acudir a un procedimiento de revocación.

Por lo que se refiere a la comprobación limitada, se aumenta el plazo de duración del procedimiento a nueve meses y se especifica que la Administración tributaria podrá utilizar dicho procedimiento para la revisión general de los elementos que conformen la determinación de los rendimientos de actividades económicas de la persona obligada tributaria, siempre que hayan sido declarados a la Administración tributaria y no supongan labores de investigación, reservadas exclusivamente para el ámbito de los procedimientos de inspección.

Por otro lado, teniendo en cuenta que la vigente regulación del método de estimación indirecta se ha mostrado insuficiente en algunos supuestos, provocando cierta inseguridad jurídica en su aplicación, se aclaran y precisan determinados aspectos de esta materia. Así, se regulan las fuentes de las que pueden proceder los datos a utilizar para la determinación de la base imponible, se precisa también la posibilidad de utilización parcial de este método y se admite la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas que se hayan determinado indirectamente, aun cuando no se disponga de las facturas o documentos que, con carácter general, exige la normativa del impuesto. Asimismo, se prevé que dado que la estimación de bases y cuotas se hace de forma anual, en tributos como el IVA, con periodos de liquidación inferiores al año, la cuota anual estimada se repartirá linealmente entre los periodos de liquidación correspondientes, salvo que la persona obligada tributaria justifique otra cosa.

En el ámbito sancionador, resultan reseñables las modificaciones que a continuación se detallan.

Se incluye la reducción de un 70 por 100 en los supuestos en los que se formalice un compromiso de pago de los actos administrativos derivados de un procedimiento de comprobación reducida.

Se elimina la facultad discrecional del diputado foral de Hacienda y Finanzas de condonar de forma graciable las sanciones tributarias firmes y se determina que las sanciones tributarias sólo podrán condonarse en virtud de Norma Foral, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen.

Se establece que el régimen de interrupción de la prescripción de obligaciones tributarias conexas, incluido en la presente reforma de la Norma Foral General Tributaria, será aplicable asimismo a la potestad sancionadora, de modo que la interrupción de la prescripción de la potestad administrativa para imponer sanciones tributarias, interrumpe la prescripción de la potestad administrativa sancionadora para las obligaciones tributarias conexas.

Se tipifica como infracción tributaria el incumplimiento de la obligación de presentar autoliquidaciones o declaraciones en el modelo aprobado al efecto, en soporte directamente legible por ordenador o de forma telemática y la contestación a requerimientos individualizados en soporte distinto a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios o cuando así se requiera por la Administración.

En el ámbito de las infracciones tributarias por incumplir obligaciones contables y registrales, se mantiene el importe de la sanción para los supuestos de incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y registros establecidos por las normas tributarias, pero se incrementa al 20 por 100 de la cifra de negocios de la o del infractor la multa pecuniaria proporcional con un mínimo de 60.000 euros cuando el incumplimiento se refiera a la obligación de conservar los programas y archivos informáticos que sirvan de soporte a la contabilidad, libros y registros, así como a los sistemas de codificación utilizados y se establece este mismo importe para los casos en que la Administración tributaria compruebe que los programas y archivos informáticos que sirven de soporte para el control de la facturación y los sistemas de codificación utilizados, han sido destruidos, borrados o manipulados. De igual manera se incrementa a 10.000 euros la multa pecuniaria fija para los supuestos de llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación de la persona obligada tributaria.

En materia de revisión en vía administrativa y en relación con la aplicación del régimen de prescripción de obligaciones tributarias conexas, se regula, que en ejecución de una resolución que estime total o parcialmente un recurso o reclamación contra una liquidación de una obligación tributaria conexa a otra de la misma persona obligada tributaria, se regularizará la obligación conexa distinta de la recurrida en la que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación.

En relación a las modificaciones operadas en el bloque de las reclamaciones económico administrativas se destacan las siguientes.

En relación con la figura del silencio administrativo, se aclara que si se resuelve el acto impugnado cuando ya se han producido los efectos de dicho silencio, y se ha interpuesto una reclamación económico-administrativa, se remitirá al Tribunal Económico Administrativo Foral la resolución y se notificará a la persona interesada, considerándose impugnada en vía económico-administrativa o causando la terminación del procedimiento por satisfacción extraprocesal.

Asimismo, se considera necesario regular el procedimiento para plantear cuestiones prejudiciales por parte del Tribunal Económico Administra-

tivo Foral ante el Tribunal de Justicia de la UE y se dispone el plazo para formular alegaciones y la suspensión del procedimiento económico-administrativo cuando se hubiese planteado la cuestión prejudicial.

Respecto de la ejecución de las resoluciones dictadas por los órganos económico administrativos, se precisa que los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación, salvo que la resolución ejecutada hubiese apreciado la existencia de defectos formales que hubiesen disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, en cuyo caso procederá una retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

En relación al recurso de anulación se introducen algunas mejoras de carácter eminentemente técnico. Por un lado, su regulación se encuadra en un artículo propio e independiente, a la vista de su entidad y, por otro, se amplía a tres meses el plazo de resolución de dicho recurso.

Otra mejora de carácter eminentemente técnico es que el incidente de ejecución, hasta ahora regulado en el Reglamento de revisión en vía administrativa, pasa a ser un recurso contra los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa.

Para finalizar se aborda el contenido de los nuevos títulos, VI y VII, que se introducen en la Norma Foral General Tributaria mediante la presente Norma Foral.

El primero de ellos se dedica a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública, y está directamente relacionado con la reciente reforma del Código Penal en esta materia, llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, en virtud de la cual se hace preciso establecer un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas aún en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal.

En este título VI, se contempla como regla general la práctica de liquidación y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria cuantificada a través de la misma, sin perjuicio de que, en determinados casos proceda la paralización de las actuaciones, sin practicar liquidación, en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional.

A diferencia del régimen legal anterior, cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito, el proceder general habrá de ser la continuación de la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, salvo en los supuestos de excepción a la práctica de liquidaciones, en los cuales se abstendrá de practicar liquidación y se pasará de la misma el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal. De esta forma, se dictará la correspondiente liquidación separando en dos liquidaciones diferentes aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados al posible delito contra la Hacienda Pública de los que no lo estén. Respecto de estos últimos, las actuaciones se ajustarán al régimen ordinario de liquidación.

Este cambio de concepción frente al régimen vigente, permitirá superar, por una lado, la conversión de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta, la responsabilidad civil derivada del delito, como fórmula de resarcimiento a la Hacienda Pública del daño generado y, por otro, el diferente e injustificado trato de favor que la regulación preexistente dispensaba a quién se constituía en presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública frente a quién se configuraba como mero infractor administrativo, en relación con la obligación que atañía a éste último frente al primero de pagar o garantizar la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo.

Por tanto, la nueva normativa tributaria proporciona las reglas necesarias para resolver las situaciones singulares derivadas de la coexistencia de las actuaciones administrativas de liquida-

ción y cobro con el enjuiciamiento penal de la defraudación.

Asimismo, en la actual configuración del delito contra la Hacienda Pública se ha incorporado el concepto de regularización voluntaria, confirmándose en este título la potestad de la Administración Tributaria para realizar las comprobaciones que se consideren precisas en orden a determinar la existencia, en su caso, del completo reconocimiento y pago de la deuda que exige dicha regularización. También se prevé expresamente la posibilidad de que se proceda a la regularización voluntaria una vez prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Solamente cuando no se alcance la certeza en cuanto a dicha regularización, se pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal.

Se regula expresamente el procedimiento a seguir en caso de que se practique una liquidación tributaria con algunas previsiones ciertamente novedosas derivadas de la especialidad de la materia, tales como que examinadas las alegaciones, el órgano competente dictará liquidación administrativa, con autorización previa o simultánea del órgano competente para interponer la denuncia o querella y, una vez dictada, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, interrumpiendo los plazos de prescripción y suspendiendo los plazos de caducidad del ejercicio de la potestad de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria o que el periodo voluntario de ingreso de la deuda tributaria resultante de la liquidación administrativa, una vez pasado el tanto de culpa o remitido el expediente al Ministerio Fiscal, solo comenzará a computarse desde que le sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querella correspondiente.

Asimismo, se prevé que en caso de concurrencia de conductas dolosas determinantes de un posible delito con otros elementos o cuantías susceptibles de regularización respecto de los que no sea apreciable la concurrencia de dicho comportamiento doloso, se formalizara una propuesta de liquidación y un acta de inspección. La propuesta de liquidación vinculada al delito comprenderá los elementos que hubieran sido objeto de declaración, a la que se sumarán todos los elementos respecto de los que se aprecie dolo y de la que se minorarán todos los ajustes a que la o el obligado tuviera derecho, así como las partidas a deducir o compensar en base o en cuota y la propia cuota inicialmente ingresada. Mientras que la propuesta de liquidación contenida en el acta, comprenderá todos los elementos comprobados, estén o no vinculados con el posible delito, y se deducirá la cantidad resultante de la propuesta vinculada a delito.

En cuanto al régimen de revisión, cabe destacar que frente a la liquidación administrativa vinculada a un posible delito no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que determine el proceso penal. Por el contrario, frente a la liquidación que resulte de los elementos y cuantías no vinculados con el posible delito, cabrá interponer los recursos y reclamaciones previstos en la Norma Foral General Tributaria.

Finalmente resulta reseñable la previsión expresa introducida en el ámbito de la recaudación relativa a que la existencia del proceso penal no paralizará las actuaciones dirigidas al cobro de la deuda tributaria y que frente a los actos del procedimiento de recaudación solo son oponibles determinados motivos tasados.

El segundo de los nuevos títulos, introducidos por la presente Norma Foral, es el VII, que regula de forma específica los procedimientos a seguir para la ejecución de las Decisiones de la Comisión Europea de recuperación de ayudas de Estado en el ámbito tributario. Su vocación es la de ser omnicomprensivo de todos los aspectos que afectan a dichos procedimientos, que se califican como de aplicación de los tributos, sin que sea necesario, por tanto, recurrir al resto del articulado de la Norma Foral General Tributaria que trata de los mismos para su aplicación.

Como es sabido, dichas Decisiones son obligatorias en todos sus términos para sus destinata-

rios, los Estados miembros y las administraciones tributarias implicadas, que deberán lograr restablecer la situación existente con anterioridad al disfrute de la ayuda sin dilación y con arreglo a los procedimientos del derecho interno del Estado miembro destinatario.

En la recuperación de ayudas de Estado la administración tributaria actúa como mero ejecutor de una decisión que le viene impuesta por la Comisión Europea, debiendo ajustarse a la normativa comunitaria reguladora de la materia, en particular a los principios de ejecución inmediata y efectiva de la decisión establecidos en el artículo 16 del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

La nueva regulación diferencia, por una parte, el procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión, en los cuales la Administración tributaria se limitará a la comprobación de aquellos elementos de la obligación a los que se refiere dicha decisión y, por otra, el procedimiento de recuperación en otros supuestos, en los cuales la decisión de recuperación no implica la regularización de una obligación tributaria. Por lo cual, la aplicación de uno u otro dependerá de si la ejecución influye o no en la cuantificación o liquidación de la deuda tributaria.

Entre alguna de las peculiaridades de este nuevo procedimiento, todas ellas derivadas de las exigencias de la normativa comunitaria en esta materia, destacan el plazo de prescripción de diez años de la potestad de la Administración tributaria para determinar y exigir el pago de la deuda tributaria que resulte de la ejecución de la decisión de recuperación, no siendo por tanto aplicables los plazos de prescripción generales en relación con la deuda tributaria resultante exclusivamente de la ejecución de la decisión. Asimismo, cabe reseñar que no resulta de aplicación la caducidad del ejercicio de la potestad de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, ni tampoco cabe la posibilidad de solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación.

En el ámbito de los procedimientos de revisión en materia tributaria, se establece que contra la resolución o liquidación que se derive de la ejecución de la decisión de recuperación se podrá interponer recurso ordinario de reposición y, en su caso, reclamación económico-administrativa. En este sentido, se estipula que, en caso de revisión, sólo cabrá la suspensión de la ejecución de los actos administrativos si se presta garantía consistente en el depósito de dinero en la Administración Tributaria.

DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2017, de 7 de marzo, por el que se modifica la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con las denominadas cláusulas suelo. (BOB nº 51 de 14-03-2017) Ratificación en JJGG (BOB nº 70 de 10-04-2017)

El 9 de mayo de 2013 el Tribunal Supremo declaró la nulidad, por su carácter abusivo, de las cláusulas suelo. Esta declaración de nulidad no afectaba ni a las situaciones definitivamente decididas por resoluciones judiciales con fuerza de cosa juzgada ni a las cantidades satisfechas antes del 9 de mayo de 2013. El Tribunal declaró la nulidad de las cláusulas pero no de los contratos en los que se insertaban las mismas.

Asimismo, el Tribunal Supremo en sentencia de 25 de marzo de 2015, confirmó la limitación de la eficacia retroactiva fijando como doctrina que cuando se declare abusiva una cláusula suelo, la devolución al prestatario se efectuará a partir de la fecha de publicación de la sentencia de 2013.

No obstante, diversos tribunales españoles cuestionaron ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la base del Derecho de la Unión Europea mediante la presentación de cuestiones prejudiciales. El 21 de diciembre de 2016 el Tribu-

nal de Justicia de la Unión Europea ha dictado sentencia en los asuntos acumulados C-154/15, C-307/15 y C-308/15 dando respuesta a esas cuestiones prejudiciales.

En ella, el Tribunal de Justicia ha fallado que el artículo 6, apartado 1, de la Directiva 93/13/CEE del Consejo, sobre cláusulas abusivas en los contratos celebrados con los consumidores, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una jurisprudencia nacional que limita en el tiempo los efectos restitutorios vinculados a la declaración del carácter abusivo, en el sentido del artículo 3, apartado 1, de dicha directiva, de una cláusula contenida en un contrato celebrado con un consumidor por un profesional, circunscribiendo tales efectos restitutorios exclusivamente a las cantidades pagadas indebidamente en aplicación de tal cláusula con posterioridad al pronunciamiento de la resolución judicial mediante la que se declaró el carácter abusivo de la cláusula en cuestión.

Este pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea va a suponer el incremento de las demandas de los consumidores y de las consumidoras afectadas solicitando la restitución de las cantidades pagadas en aplicación de las cláusulas suelo. En este sentido, se dicta el Real Decreto-Ley 1/2017, de 20 de enero, de medidas urgentes de protección de consumidores en materia de cláusulas suelo, al objeto de establecer un cauce que facilite a los consumidores y a las consumidoras la posibilidad de llegar a acuerdos con las entidades de crédito con las que tienen suscrito un contrato de préstamo o crédito en materia de cláusulas suelo como consecuencia de los pronunciamientos judiciales mencionados.

Por lo expuesto, es preciso regular el tratamiento fiscal que corresponde a las cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos derivados de acuerdos celebrados con las entidades financieras o del cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales. A estos efectos, se modifica la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas introduciendo una nueva disposición adicional trigésimo quinta que regula el tratamiento fiscal correspondiente.

La necesidad de regular de manera inmediata el tratamiento tributario de las cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de los tipos de interés de préstamos derivadas de acuerdos con las entidades financieras, respetuoso con la establecido por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de diciembre de 2016, exige la utilización del Decreto Foral Normativo por razones de urgencia, en virtud de la previsión contenida en el apartado 2 del artículo 8 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, a propuesta del diputado foral de Hacienda y Finanzas, previa deliberación y aprobación de la Diputación Foral en su reunión de 7 de marzo de 2017.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 177/2016, de 20 de diciembre, por el que se modifican el Decreto Foral 163/2013, de 3 de diciembre, por el que se aprueban las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana y el Decreto Foral 168/2014, de 16 de diciembre, por el que se aprueban las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza rústica. (BOB nº 247 de 29 de Diciembre de 2016)

De conformidad con el artículo 21 del Reglamento del Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia aprobado por Decreto Foral 118/2016, de 28 de junio, las Ponencias de Valores para la fijación de los valorares catastrales de los bienes inmuebles, incorporarán las normas técnicas de valoración a efectos fiscales vigentes en cada momento, en las que se podrán realizar de forma motivada aquellas adaptaciones que se consideren precisas para el cálculo del valor catastral.

Mediante Decreto Foral 163/2013, de 3 de diciembre, se regulan las Normas Técnicas de Valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, incluyendo las normas aplicables a la valoración catastral. Por su parte,

el Decreto Foral 168/2014, de 16 de diciembre, regula las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza rústica, incluyendo asimismo la valoración catastral.

Las disposiciones referidas en el párrafo anterior, siendo anteriores en el tiempo al Reglamento del Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia aprobado por Decreto Foral 118/2016, de 28 de junio, no hacen mención alguna a las posibles especificidades que, en virtud de ésta última, las Ponencias de Valores pueden realizar en las normas técnicas de valoración vigentes a los efectos de obtención de los valores catastrales, lo que puede llevar a cierta confusión en cuanto a su aplicación.

Es por ello, que, con el objetivo de evitar errores en la interpretación de las normas técnicas de valoración a efectos fiscales vigentes en cada momento, en especial, en lo que a valoración catastral se refiere, se ha considerado necesario suplir la omisión a que hemos hecho referencia en ambos Decretos Forales.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 178/2016, de 20 de diciembre, por el que se introducen modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 248 de 30 de Diciembre de 2016)

El presente Decreto Foral introduce determinadas modificaciones en tres Reglamentos tributarios, que afectan al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades y a la regulación de las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

En relación con el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se introduce una modificación en la exención de ayudas públicas prestadas por las Administraciones públicas territoriales, al objeto de incorporar las correspondientes a las ayudas prestadas por la Diputación Foral de Bizkaia en relación con el Programa de estudios específico de la London School of Economics, en asuntos relacionados con la Unión Europea. Otra modificación que se incorpora en el Reglamento es la obligación de retener sobre las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción de acciones o participaciones, en consonancia con el Estado, que por medio 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 Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, aprobó con efectos a partir del 1 de enero de 2017. A estos efectos se regula los obligados a retener o ingresar a cuenta, la base de retención, así como el tipo de retención.

Por lo que se refiere al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se introducen las modificaciones que a continuación se mencionan.

La Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, ha incorporado modificaciones sustanciales en relación con las entidades y las operaciones vinculadas, adaptándose al Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que se elabora en el ámbito de la OCDE, en concreto, en relación con la acción 13 relativa a la documentación sobre precios de transferencia, se ha introducido como novedad la obligación a las empresas multinacionales de presentar un informe país por país, como instrumento para evaluar con carácter global el riesgo de precios de transferencia de un grupo mercantil.

De esta forma para el cumplimiento de ésta obligación se establece la forma y plazo de presentación de la información país por país, en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, se introduce un nuevo artículo 41 bis que concreta la aplicación del límite de imputación de bases imponibles negativas y de deducciones de los socios de agrupaciones de interés económico cuyas aportaciones deban ser calificadas como instrumentos de patrimonio con ca-

racterísticas especiales conforme a los criterios contables.

Adicionalmente y con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2017, se introduce un nuevo artículo 36 bis que desarrolla el contenido del también nuevo artículo 64 bis de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades cuyos efectos se producirán de la misma manera a partir de la fecha mencionada.

En relación con el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, se suprime la mención al Registro territorial del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos como consecuencia de la derogación de dicho Impuesto y su integración en el Impuesto sobre Hidrocarburos con efectos desde 1 de enero de 2013 y se introduce una precisión de carácter técnico en el artículo 70.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 176/2016, de 20 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 2017. (BOB nº 1 de 2 de Enero de 2017)

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 2017, 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 períodos impositivos que se inicien durante el año 2017.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 5/2017, de 24 de enero, por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2017. (BOB nº 21 de 31 de Enero de 2017)

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, así como a las actividades tendentes al fomento y difusión del colectivo juvenil, la promoción en el ámbito de la cooperación, y otras de especial trascendencia e interés para el Territorio Histórico de Bizkaia.

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 2017.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 6/2017, de 31 de enero, por el que se modifica el Reglamento del Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 118/2016, de 28 de junio. (BOB nº 26 de 7 de Febrero de 2017)

Mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 118/2016, de 28 de junio, se aprobó el Reglamento del Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia con objeto de dar respuesta a las remisiones al desarrollo reglamentario contenidas en la Norma Foral 3/2016, de 18 de mayo, del Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia.

Uno de los aspectos que fue objeto de desarrollo reglamentario fue la definición de la referencia catastral, así como las normas de asignación de la misma; aspecto que el presente Decreto Foral pretende completar.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2057/2016, de 24 de noviembre, por la que se determina la aplicación del sistema de firma electrónica basado en la captación de los datos biométricos de la firma manuscrita realizada sobre dispositivos electrónicos para su utilización en los procedimientos de la Inspección Foral de los Tributos. (BOB nº 232 de 7 de Diciembre de 2016)

La Hacienda Foral de Bizkaia tiene entre sus funciones la tramitación de los procedimientos de inspección tributaria y de imposición de sanciones establecidos en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en el Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 5/2012, de 24 de enero, en el Reglamento sancionador tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por medio del Decreto Foral 100/2005, de 21 de junio, y en las demás disposiciones reglamentarias de desarrollo.

De conformidad con las mencionadas disposiciones, la formalización de los procedimientos de inspección tributaria y de los correspondientes procedimientos de imposición de sanciones exige, en muchos de sus trámites, la firma por parte del obligado tributario o de su representante de diferentes documentos producidos en el curso de los mencionados procedimientos, lo que hasta la fecha se ha venido verificando mediante la impresión física de los documentos y su firma manuscrita por parte de los comparecientes.

Uno de los objetivos de la Diputación Foral de Bizkaia en el desarrollo de los procedimientos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones es el de facilitar a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones, con reducción de los costes indirectos derivados de su cumplimiento, además de existir un mandato normativo para la utilización de los medios que las tecnologías de la información y de la comunicación ponen al alcance de la Administración para realizar una utilización más eficiente de los recursos públicos.

La Diputación Foral de Bizkaia ha admitido la utilización de la firma electrónica basado en la captación de los datos biométricos de la firma manuscrita realizada sobre dispositivos electrónicos por medio de la Orden Foral de la diputada foral de Administración Pública y Relaciones Institucionales 9310/2016, de 15 de noviembre, por la que se dispone la admisión del sistema de firma electrónica basado en la captación de los datos biométricos de la firma manuscrita realizada sobre dispositivos electrónicos, en base a la habi-

litación establecida en el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 62/2015, de 5 de mayo, de Administración Electrónica.

No obstante, la disposición adicional única del mencionado Decreto Foral dispone que «de conformidad con lo previsto en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, y en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de Ley 12/2002, de 23 de mayo, lo dispuesto en este Decreto Foral no resultará de aplicación a las actuaciones y procedimientos tributarios, que se regirán por lo dispuesto en los Títulos III, IV y V de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y en sus disposiciones de desarrollo.

No obstante, será de aplicación en el ámbito tributario lo dispuesto en los artículos 5, 7, 8, y 16, y en el Título VII de este Decreto Foral, al dictarse de conformidad con lo previsto en la letra a) del apartado 3 del artículo 37 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre. La normativa tributaria que dicte la Diputación Foral de Bizkaia respetará y se adecuará a los principios que se contienen en este Decreto Foral de Administración Electrónica.»

La Hacienda Foral de Bizkaia entiende oportuno incorporar la utilización de este sistema de firma electrónica para la supresión del soporte papel en los documentos que deben incorporar la firma de los comparecientes en los procedimientos de inspección tributaria y de imposición de sanciones realizados por los órganos con competencias de inspección tributaria, utilizando en su lugar los documentos electrónicos que se generan por los sistemas de información de la Hacienda Foral de Bizkaia, aplicando el sistema de firma admitido por la Orden Foral de la diputada foral de Administración Pública y Relaciones Institucionales citada.

A estos efectos, se entiende que forman parte de la Inspección Foral de los Tributos los órganos administrativos a los que el vigente Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas, aprobado por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 197/2011, de 13 de diciembre, les confiere competencia para el desarrollo de los procedimientos de inspección tributaria regulado en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, así como para la imposición de sanciones en los procedimientos correspondientes. En concreto, en estos momentos integran la Inspección Foral de los Tributos la Subdirección de Inspección y los Servicios de ella dependientes y el Servicio de Inspección Recaudatoria dependiente de la Subdirección de Recaudación.

Hay que tener presente que la disposición final primera tanto del Decreto Foral 100/2005, de 21 de junio, por el que se aprueba el Reglamento sancionador tributario del Territorio Histórico de Bizkaia como del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 5/2012, de 24 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, establecen una habilitación para el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas para que establezca cuantas disposiciones sean precisas para el desarrollo y ejecución de lo dispuesto en las mencionadas disposiciones.

Por todo ello, a través de la presente Orden Foral se determina la aplicación del sistema de firma electrónica basado en la captación de los datos biométricos de la firma manuscrita realizada sobre dispositivos electrónicos para su utilización en los procedimientos de la Inspección Foral de los Tributos.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2096/2016, de 29 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 603 de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Transmisión de bienes muebles usados y su presentación telemática. (BOB nº 232 de 7 de Diciembre de 2016)

Mediante la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 910/2016, de 2 de mayo, se

aprobó el modelo 603 de autoliquidación, al objeto de incluir en dicho modelo las transmisiones patrimoniales onerosas en las que el contribuyente es 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 y cuya declaración se venía produciendo, hasta ese momento, en el modelo 600.

De acuerdo con el artículo 67 de la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, los sujetos pasivos estarán obligados a presentar una autoliquidación en el lugar y plazo que se determine por orden foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas y, en los supuestos que se establezcan, la presentación de la autoliquidación podrá realizarse mediante la utilización de medios telemáticos con el procedimiento y requisitos que así se determinen.

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

Los antecedentes señalados anteriormente, el interés de la Administración de ampliar las presentaciones telemáticas a un número mayor de contribuyentes, la demanda cada vez más habitual de los obligados tributarios a la Administración de la implantación de estas presentaciones y el volumen de los datos contenidos en este modelo 603 hacen precisa aprobar la presentación telemática y establecerla con carácter obligatorio para todos sus presentadores.

Por todo ello, se hace necesario aprobar un nuevo modelo de autoliquidación y determinar el procedimiento para su presentación telemática.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2109/2016, de 30 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 280 de declaración informativa anual de Planes de Ahorro a Largo Plazo. (BOB nº 232 de 7 de Diciembre de 2016)

El día 29 de julio de 2016 fue objeto de publicación en el «Boletín Oficial de Bizkaia» la Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria.

En lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se han introducido cambios en su normativa con el propósito de mantener un tratamiento fiscal homogéneo en el ahorro, canalizado a través de determinados productos de seguro, y estableciendo un tratamiento fiscal incentivador para un nuevo instrumento dirigido a pequeños inversores denominado Plan de Ahorro a Largo Plazo, cuya regulación se encuentra en el número 32 del artículo 9 y en la Disposición adicional Trigésima tercera de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Estos Planes de Ahorro a largo plazo se configuran como contratos celebrados entre el o la contribuyente y una entidad aseguradora o de crédito, debiendo cumplir una serie requisitos, entre los que cabe destacar, el deber de instrumentarse a través de uno o sucesivos seguros individuales de vida, denominados Seguros Individuales de Ahorro a Largo Plazo, o bien a través de depósitos y contratos financieros integrados en una Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo. Así, la característica principal de los Planes de Ahorro a Largo Plazo radica en la exención de los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los mismos, siempre que el o la contribuyente aporte cantidades inferiores a 5.000 euros y no efectúe disposición alguna del capital resultante del Plan antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura.

Con la aprobación del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 129/2016, de 26 de julio, por el que se introducen modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el del Impuesto sobre la

Renta de No Residentes, el apartado 10 del artículo 117 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone que las entidades aseguradoras o de crédito que comercialicen Planes de Ahorro a Largo Plazo deberán presentar una declaración informativa relativa a quienes hayan sido titulares de tales contratos durante el ejercicio, regulando asimismo el contenido de esas declaraciones informativas.

Las razones expuestas justifican la aprobación de una nueva Orden Foral, que regule el modelo 280 de Declaración informativa anual de Planes de Ahorro a Largo Plazo.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2112/2016, de 1 de diciembre, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2017. (BOB nº 234 de 12 de Diciembre de 2016)

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 2017 los aspectos más concretos del referido régimen simplificado, manteniendo los módulos así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el Régimen especial simplificado en el año inmediato anterior.

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.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2136/2016, de 5 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 188 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, en relación con las rentas o rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez. (BOB nº 235 de 13 de Diciembre de 2016)

La Orden Foral 2997/2007, de 30 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 187, 188, 193, normal y simplificado, 194, 196 y 198, aprobó el modelo 188 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, en relación con las rentas o rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez.

La Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establecen la obligación de practicar e ingresar retenciones e ingresos a cuenta por estos impuestos en la cuantía y condiciones que determinan el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Decreto Foral 47/2014, y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Decreto Foral 203/2013, de 23 de diciembre, respectivamente.

Asimismo, el artículo 23 de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, dispone que los establecimientos permanentes estarán obligados a practicar retención o ingreso a cuenta en los mismos términos que las entidades residentes sometidas a la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

La Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria ha introducido cambios en la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Entre las medidas adoptadas que afectarían al

modelo 188 está por un lado, el no someter a retención las rentas derivadas de la prestación por la contingencia de incapacidad cubierta en un seguro, cuando sea percibida por el acreedor hipotecario o la acreedora hipotecaria del o de la contribuyente como beneficiario o beneficiaria del mismo, con la obligación de amortizar total o parcialmente la deuda hipotecaria del o de la contribuyente, y por otro lado, excluir de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por contribuyentes mayores de 65 de años y derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales siempre que el importe total obtenido en la transmisión, hasta 240.000 euros, se destine a la constitución de una renta vitalicia asegurada a su favor, en el plazo de seis meses.

Por ello, se hace necesario incorporar un nuevo campo al modelo, para consignar las rentas no sometidas a retención, derivadas de la prestación por la contingencia de incapacidad cubierta en un seguro, cuando sea percibida por el acreedor hipotecario o la acreedora hipotecaria del o de la contribuyente como beneficiario o beneficiaria del mismo, con la obligación de amortizar total o parcialmente la deuda hipotecaria del o de la contribuyente.

Con la aprobación del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 129/2016, de 26 de julio, por el que se introducen modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, el apartado 11 del artículo 117 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone que las entidades aseguradoras que comercialicen las rentas vitalicias a que se refiere el artículo 49 bis del citado Reglamento, deberán presentar una declaración informativa relativa a quienes hayan sido titulares de rentas vitalicias durante el ejercicio, indicando la información adicional correspondiente a la identificación de la renta vitalicia asegurada, la fecha de su constitución, la prima aportada o la fecha de anticipación parcial o total de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida en su caso.

Las razones expuestas justifican la aprobación de una nueva Orden Foral que regule el modelo de declaración anual 188, introduciendo las adaptaciones necesarias en dicho modelo y en los diseños físicos y lógicos.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2141/2016, de 5 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 235 de 13 de Diciembre de 2016)

La Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2.358/2015, de 11 de diciembre, aprobó el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, actividades económicas y premios del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas.

Los cambios incorporados al nuevo modelo 190 que aprueba la presente Orden Foral, responden fundamentalmente a la necesidad de efectuar diversas modificaciones en cuanto a las claves y subclaves del modelo, motivadas por razones técnicas y por la necesidad de clarificar la información contenida en el mismo.

En concreto y de manera principal, a la necesidad de desglosar y reorganizar el contenido de las claves relativas a rendimientos en concepto de incapacidad laboral temporal percibidas por las personas trabajadoras, de forma que se facilite la cumplimentación del modelo tanto si estos rendimientos son satisfechos directamente por la Seguridad Social o las entidades colaboradoras con la misma, como cuando estas prestaciones sean directamente abonadas, mediando el correspondiente acuerdo de colaboración con la Seguridad Social, por la persona o entidad empleadora.

Ello implica además la aprobación de los nuevos diseños físicos y lógicos a los que deberán ajustarse los soportes directamente legibles por ordenador.

No se modifica, sin embargo, el procedimiento para la presentación de los mismos, el plazo

de presentación de este modelo, que continúa siendo del 1 al 25 de enero del año siguiente al que se refieran los datos incluidos en el mismo, ni el lugar de presentación del modelo en impreso.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2156/2016, de 7 de diciembre, por la que se aprueba el modelo de declaración 296 Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta. (BOB nº 241 de 21 de Diciembre de 2016)

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

Posteriormente, la Orden Foral 511/2009 fue modificada por la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2425/2014, de 12 de diciembre, que introduce modificaciones en las instrucciones de los diseños físicos y lógicos recogidos en el Anexo III de la Orden Foral 511/2009, de 17 de febrero.

El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 48/2014, de 15 de abril, en desarrollo de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes establece la obligación de practicar e ingresar las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes respecto de las rentas sujetas a este Impuesto percibidas por contribuyentes sin establecimiento permanente, en los términos establecidos en el artículo 31 de la Norma Foral del Impuesto, pasando por el cálculo de los mismos y sus obligaciones formales.

Las modificaciones normativas realizadas en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y en su Reglamento de desarrollo, así como las nuevas necesidades de información derivadas de dicha reforma, hacen necesaria tanto la actualización de las referencias normativas en la materia, como la integración de las principales modificaciones de carácter técnico necesarias en el correspondiente modelo.

En coherencia, deben introducirse las adaptaciones necesarias en los diseños físicos y lógicos de este modelo de declaración informativa.

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

Los antecedentes señalados anteriormente, el interés de la Administración de ampliar las presentaciones telemáticas a un número mayor de contribuyentes, la demanda cada vez más habitual de los obligados tributarios a la Administración de la implantación de estas presentaciones y el volumen de los datos contenidos en este modelo 296, hacen preciso aprobar un nuevo modelo de autoliquidación y determinar el procedimiento para su presentación telemática.

Las razones expuestas justifican la aprobación de una nueva Orden Foral que regule el modelo de declaración anual 296, y los diseños físicos y lógicos a los que deben ajustarse los soportes directamente legibles por ordenador correspondientes a este modelo.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2198/2016, de 14 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 243 de 23 de Diciembre de 2016)

La Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2327/2015, de 4 de diciembre, aprobó,

el modelo 390 de declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática.

El artículo 80.cinco de la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido, determina la aplicación de unas determinadas reglas, de cara a la regularización de cuotas, a aquéllas personas sujetos pasivos que sean destinatarios de facturas que recojan modificaciones de la base imponible que tengan causa exclusivamente en lo dispuesto en los apartados tres y cuatro de dicho artículo. Se trata de supuestos en los que la persona o entidad destinataria de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y además que con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso, así como supuestos en los que pueda también reducirse proporcionalmente la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

A estos efectos se modifica el modelo 390, al que se añade la correspondiente casilla que recoja la suma de las cuantías de las cuotas soportadas que no resulten deducibles, tanto aquellas que ya hayan sido objeto de regularización en autoliquidaciones anteriores del mismo ejercicio, como aquellas que se regularicen con la presentación del modelo, excepto que se trate de sujetos pasivos incluidos en el registro de devolución mensual o que tributen por el régimen especial de grupos de entidades, en cuyo caso se reflejará únicamente la suma de las cantidades declaradas en las autoliquidaciones del ejercicio.

El nuevo modelo 390 recoge esta información y para ello es necesaria la correspondiente actualización del mismo, practicando las modificaciones pertinentes en cuanto a las nuevas claves y subclaves del modelo.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2199/2016, de 14 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 391 del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática. (BOB nº 243 de 23 de Diciembre de 2016)

La Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2328/2015, de 4 de diciembre, aprobó, el modelo 391 de declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática.

El artículo 80.cinco de la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido, determina la aplicación de unas determinadas reglas, de cara a la regularización de cuotas, a aquéllas personas sujetos pasivos que sean destinatarios de facturas que recojan modificaciones de la base imponible que tengan causa exclusivamente en lo dispuesto en los apartados tres y cuatro de dicho artículo. Se trata de supuestos en los que la persona o entidad destinataria de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y además que con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso, así como supuestos en los que pueda también reducirse proporcionalmente la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

A estos efectos se modifica el modelo 391, al que se añade la correspondiente casilla que recoja la suma de las cuantías de las cuotas soportadas que no resulten deducibles, tanto aquellas que ya hayan sido objeto de regularización en autoliquidaciones anteriores del mismo ejercicio, como aquellas que se regularicen con la presentación del modelo.

El nuevo modelo 391 recoge esta información y para ello es necesaria la correspondiente actualización del mismo, practicando las modificaciones pertinentes en cuanto a las nuevas claves y subclaves del modelo.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2230/2016, de 19 de diciembre, por la que se determina la aplicación del código seguro de verificación como sistema de firma electrónica de documentos electrónicos administrativos generados por el Departamento de Hacienda y Finanzas en los procedimientos regulados en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tri-

butaria del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 245 de 27 de Diciembre de 2016)

Uno de los objetivos de la Diputación Foral de Bizkaia en el desarrollo de los procedimientos tributarios es el de facilitar a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones, con reducción de los costes indirectos derivados de su cumplimiento, además de existir un mandato normativo para la utilización de los medios que las tecnologías de la información y de la comunicación ponen al alcance de la Administración para realizar una utilización más eficiente de los recursos públicos.

La Diputación Foral de Bizkaia ha aprobado el establecimiento del código seguro de verificación como sistema de firma electrónica de documentos electrónicos administrativos de la Diputación Foral de Bizkaia por medio de la Orden Foral de la diputada foral de Administración Pública y Relaciones Institucionales 8453/2016, de 19 de octubre, por la que se dictan instrucciones para el establecimiento del código seguro de verificación como sistema de firma electrónica de documentos electrónicos administrativos de la Diputación Foral de Bizkaia, en base a la habilitación establecida en el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 62/2015, de 5 de mayo, de Administración Electrónica.

No obstante, la disposición adicional única del mencionado Decreto Foral dispone que «de conformidad con lo previsto en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, y en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de Ley 12/2002, de 23 de mayo, lo dispuesto en este Decreto Foral no resultará de aplicación a las actuaciones y procedimientos tributarios, que se regirán por lo dispuesto en los Títulos III, IV y V de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y en sus disposiciones de desarrollo.

No obstante, será de aplicación en el ámbito tributario lo dispuesto en los artículos 5, 7, 8, y 16, y en el Título VII de este Decreto Foral, al dictarse de conformidad con lo previsto en la letra a) del apartado 3 del artículo 37 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre. La normativa tributaria que dicte la Diputación Foral de Bizkaia respetará y se adecuará a los principios que se contienen en este Decreto Foral de Administración Electrónica.»

La Hacienda Foral de Bizkaia entiende oportuno incorporar la utilización de este sistema de firma electrónica para la supresión del soporte papel en los documentos electrónicos administrativos que se generen en el desarrollo de las funciones a que se refiere la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, esto es, en los procedimientos tributarios, aplicando el sistema de firma admitido por la Orden Foral de la diputada foral de Administración Pública y Relaciones Institucionales citada.

Por todo ello, a través de la presente Orden Foral se determina la aplicación del código seguro de verificación como sistema de firma electrónica de documentos electrónicos administrativos generados en las actuaciones y procedimientos tributarios desarrollados por el Departamento de Hacienda y Finanzas.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2210/2016, de 15 de diciembre por la que se aprueba el modelo 196 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidos por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros. Identificación de cuentas en las que no haya existido retribución, retención o ingreso a cuenta. Declaración informativa anual de personas autorizadas y saldos en cuentas de toda clase de instituciones financieras. (BOB nº 247 de 29 de Diciembre de 2016)

La Orden Foral 3365/2008, de 10 de diciembre, aprobó el modelo 196 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto

sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, en relación con las rentas o rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación por soporte directamente legible por ordenador del citado modelo.

La Orden Foral 583/2011, de 7 de marzo, modificó los modelos informativos 196 y 291, introduciendo en el modelo 196 nuevas claves con la finalidad de posibilitar la declaración de aquellas cuentas bancarias que cambien de condición durante el ejercicio, pasando de ser cuentas bancarias de persona residente a cuentas bancarias de persona no residente, y viceversa.

Con posterioridad, la Orden Foral 583/2011, de 7 de marzo y la Orden Foral 2822/2011, de 22 de diciembre, introdujeron modificaciones en el modelo y en las instrucciones de cumplimentación de los diseños físicos y lógicos para su presentación por soporte directamente legible por ordenador al objeto de incorporar nuevos datos sobre las cuentas bancarias, y dotar de una mayor agilidad al sistema de requerimientos de información acerca de movimientos de cuentas bancarias previsto en el artículo 92 de la Norma Foral General Tributaria.

El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, que desarrolla la Norma Foral13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, recoge de manera exhaustiva la obligación de practicar e ingresar las retenciones e ingresos a cuenta, desde la fijación de los rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, pasando por el cálculo de los mismos y sus obligaciones formales.

Las recientes modificaciones normativas realizadas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en su Reglamento de desarrollo, así como las nuevas necesidades de información derivadas de dicha reforma, hacen necesaria tanto la actualización de las referencias normativas en la materia, como la incorporación sucesiva de otros datos que complementen a los ya incluidos en el modelo actualmente vigente.

De todo ello se deriva la necesaria integración de las principales modificaciones de carácter técnico en el correspondiente modelo de declaración. a través de la introducción de dos nuevos campos relativos al volumen total de entradas y de salidas de fondos de la cuenta financiera, lo que permite determinar con mayor precisión el saldo real de las cuentas, evitando de esta forma que a 31 de diciembre de cada ejercicio o en el último trimestre del año figuren saldos en cuentas bancarias que pueden diferir en gran cuantía de los existentes en el resto del periodo.

Por otra parte, se modifica el campo «Percepciones Dinerarias » con objeto de introducir un nuevo supuesto relativo a las penalizaciones por incumplimientos de las condiciones comerciales en este tipo de cuentas.

En coherencia, deben introducirse las adaptaciones necesarias en los diseños físicos y lógicos de este modelo de declaración informativa.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2211/2016, de 15 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 193 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre determinadas rentas del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, normal y simplificado. (BOB nº 247 de 29 de Diciembre de 2016)

La Orden Foral 2822/2011, de 22 de diciembre aprobó el modelo 193 normal y simplificado, utilizado para confeccionar la declaración informativa resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondientes a establecimientos permanen-

tes, en relación con determinados rendimientos del capital mobiliario y determinadas rentas, así como los diseños físicos y lógicos a los que deben ajustarse los soportes directamente legibles por ordenador correspondientes a este modelo.

El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, que desarrolla la Norma Foral13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, recoge de manera exhaustiva la obligación de practicar e ingresar las retenciones e ingresos a cuenta, desde la fijación de los rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, pasando por el cálculo de los mismos y sus obligaciones formales.

Las modificaciones normativas realizadas en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en su Reglamento de desarrollo, así como las nuevas necesidades de información derivadas de dicha reforma, hacen necesaria tanto la actualización de las referencias normativas en la materia, como la integración de las principales modificaciones de carácter técnico necesarias en el correspondiente modelo a través de la introducción de un nuevo campo de información relativo a las penalizaciones derivados del incumplimiento de promociones comerciales (salvo los que procedan de cuentas en toda clase de instituciones financieras), que suponen rendimientos del capital mobiliario negativos.

En coherencia, deben introducirse las adaptaciones necesarias en los diseños físicos y lógicos de este modelo de declaración informativa.

Las razones expuestas aconsejan la aprobación de un nuevo modelo 193 y justifican la aprobación de una nueva Orden Foral que regule el modelo de declaración anual 193 normal y simplificado y los diseños físicos y lógicos a los que deben ajustarse los soportes directamente legibles por ordenador correspondientes a este modelo.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2241/2016, de 20 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 291 de declaración informativa en relación con los rendimientos de cuentas de no residentes obtenidos por contribuyentes, sin mediación de establecimiento permanente, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por soporte directamente legible por ordenador. (BOB nº 247 de 29 de Diciembre de 2016)

Conforme establece la letra e) del apartado 1 del artículo 14 de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, los rendimientos de las «cuentas de no residentes» que se satisfagan a contribuyentes por este Impuesto sin mediación de establecimiento permanente, por el Banco de España, o por la entidades registradas a que se refiere la normativa de transacciones con el exterior, están exentos de tributación.

De acuerdo con lo previsto en el apartado 4 del artículo 31 de la misma Norma Foral, no procede practicar retención sobre dichos rendimientos por tratarse de rentas exentas, sin perjuicio de las obligaciones de presentar las declaraciones sobre retenciones, exigibles a los sujetos definidos como obligados a retener, conforme establecen el apartado 5 del citado artículo 31 de la Norma Foral, así como el artículo 19 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Decreto Foral 48/2014, de 15 de abril.

Por medio de la Orden Foral 3366/2008, de 10 de diciembre, se aprobó el modelo 291 de declaración informativa en relación con los rendimientos de cuentas de no residentes obtenidos por contribuyentes, sin mediación de establecimiento permanente, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como los diseños lógicos para su presentación por soporte directamente legible por ordenador.

Las recientes modificaciones normativas realizadas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y en su Reglamento de desarrollo, así como las nuevas necesidades de información derivadas de dicha reforma, hacen necesaria tanto la actualización de las referencias normativas en la materia, como la incorporación suce-

siva de otros datos que complementen a los ya incluidos en el modelo actualmente vigente.

De todo ello se deriva la necesaria integración de las principales modificaciones de carácter técnico en el correspondiente modelo de declaración y la modificación de los diseños lógicos al objeto de introducir dos nuevos campos relativos al volumen total de entradas y de salidas de fondos de la cuenta financiera, lo que permite determinar con mayor precisión el saldo real de las cuentas, evitando de esta forma que a 31 de diciembre de cada ejercicio o en el último trimestre del año figuren saldos en cuentas bancarias que pueden diferir en gran cuantía de los existentes en el resto del periodo y de incorporar una modificación relativa a las penalizaciones por incumplimiento de las condiciones comerciales en este tipo de cuentas.

La presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación del modelo que, en sustitución del anterior, permita el cumplimiento de la obligación de proporcionar la información relativa a dichas cuentas de no residentes.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2283/2016, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el estudio de mercado que sirve de soporte para la actualización del Valor Probable de Mercado de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. (BOB nº 247 de 29 de Diciembre de 2016)

El Decreto Foral 163/2013, de 3 de diciembre, regula las Normas Técnicas de Valoración para la determinación a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

El artículo 2 del mencionado Decreto Foral dispone que, el estudio de mercado tendrá por objeto la recopilación, investigación y análisis de los datos económicos del mercado inmobiliario. Se aprobará por Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas y servirá como soporte para la aplicación de las Normas Técnicas.

El estudio de mercado causará efecto con fecha de 1 de enero del año siguiente al de su confección, a salvo de lo dispuesto en la Disposición Adicional Segunda del Decreto Foral.

En este sentido, en la Norma 13 de las referidas Normas Técnicas, se establece que los estudios del mercado inmobiliario serán definidos por el Servicio de Catastro y Valoración y garantizarán la referencia que con el mercado deben tener todas las valoraciones automatizadas que se realicen al amparo de las Normas Técnicas.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2281/2016, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 181 de declaración informativa de préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles. (BOB nº 5 de 9 de Enero de 2017)

La Orden Foral 3308/2009, de 30 de diciembre, aprobó el modelo 181 de declaración informativa de préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles.

El artículo 49 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia aprobado por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, dispone que las entidades de crédito y las demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dediquen al tráfico bancario o crediticio, vendrán obligadas a presentar una declaración informativa anual sobre los saldos por importe superior a 6.000 euros, existentes a 31 de diciembre, de los créditos y préstamos por ellas concedidos, en la que se incluirá el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal de la persona o entidad acreditada o prestataria.

Asimismo, el apartado 1 del artículo 65 del Reglamento antes citado recoge la obligación de las entidades que concedan o intermedien en la concesión de préstamos, o intervengan en cualquier otra forma de financiación de la adquisición de un bien inmueble o de un derecho real sobre un bien inmueble, de presentar una declaración informativa anual relativa a dichas operaciones. No obstante, las entidades públi-

cas o privadas que conceden préstamos a sus trabajadores o trabajadoras para la adquisición de su vivienda habitual deberán presentar en esta declaración informativa anual relativa a dichas operaciones, la información a que hace referencia el apartado 2 del artículo 65 del citado Reglamento.

Teniendo en cuenta estos antecedentes y con el objetivo de incluir dentro del modelo la información derivada de operaciones de reintegro de intereses abonados indebidamente en ejercicios precedentes, cuyo reintegro no constituye renta sujeta a imposición personal del perceptor o de la perceptora, a diferencia de lo que ocurre en el caso del exceso percibido sobre dicho importe reintegrado, se considera necesario aprobar un nuevo modelo 181, que incorpore esta mejora de información.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2282/2016, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios. (BOB nº 5 de 9 de Enero de 2017)

La Orden Foral 2997/2007, de 30 de noviembre, aprobó el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de sus hojas interiores por soporte directamente legible por ordenador.

La Norma Foral 5/2016, de 20 de julio por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria ha introducido novedades en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que generan la necesidad de adaptar determinados modelos de declaraciones informativas al nuevo marco normativo.

Entre las reformas introducidas, se ha modificado el régimen de tributación de los rendimientos del capital mobiliario y de las ganancias patrimoniales derivadas de reducción de capital con devolución de aportaciones cuando se trata de valores no admitidos a cotización oficial y se ha establecido una nueva obligación de suministro de información para las entidades que lleven a cabo estas operaciones de reducción de capital, cuyo contenido se desarrolla en el apartado 12 del artículo 117 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 47/2014, de 8 de abril.

Por todo lo expuesto, se hace necesaria la adaptación del modelo 198 de declaración de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios para incluir la nueva obligación de información, evitando de esta forma la aprobación de un nuevo modelo de declaración informativa.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2284/2016, de 23 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 9 de 13 de Enero de 2017)

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 2413/2015, de 21 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 2016.

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 2017 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 144/2017, de 17 de enero, por la que se modifica la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 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 16 de 24 de Enero de 2017)

El modelo 322 de autoliquidación del Impuesto se utiliza por los y las contribuyentes 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, para su utilización como autoliquidación individual.

Mediante esta Orden Foral se actualiza el modelo y se incorporan al mismo algunas modificaciones de carácter meramente técnico. Para ello es preciso modificar la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 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.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 145/2017, de 17 de enero, por la que se aprueba el modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática. (BOB nº 16 de 24 de Enero de 2017)

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 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y se incorporan al mismo algunas modificaciones de carácter meramente técnico.

Por otra parte, y con la finalidad de alcanzar paulatinamente la uniformidad en los formatos y en el tratamiento de los datos, deben introducirse las adaptaciones necesarias en presente modelo de declaración informativa.

Todo ello hace preciso aprobar un nuevo modelo de autoliquidación y determinar el procedimiento para su presentación telemática.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 146/2017, de 17 de enero, por la que se aprueba el modelo 117 de autoliquidación de retenciones e ingresos a cuenta sobre rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y de las transmisiones de derechos de suscripción, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (BOB nº 16 de 24 de Enero de 2017)

La Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 3797/2001, de 27 de noviembre, aprobó los modelos 110, 111, 115 y 117 de declaración-liquidación de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

De manera reciente, se han producido ciertas modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el del Impuesto sobre Sociedades y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias del Territorio Histórico de Bizkaia, a través del Decreto Foral 178/2016, de 20 de diciembre.

Se introduce, de esta manera, la obligación de retener sobre las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción de acciones o participaciones, en consonancia con el Estado, que por medio 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 Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, aprobó esta medida con efectos a partir del 1 de enero de 2017. A estos efectos se introducen, además, los obligados y obligadas a retener o ingresar a cuenta, la base de retención y el tipo de retención.

Esta obligación de retener debe tener su reflejo en el modelo 117 el cual recogerá esta información y, para ello, es necesaria la correspondiente actualización del mismo, practicando las modificaciones pertinentes en cuanto a las nuevas claves y subclaves del modelo.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 118/2017, de 13 de enero, por la que se aprueba el modelo 170 de declaración de las operaciones realizadas por las empresarias y empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito. (BOB nº 18 de 26 de Enero de 2017)

El artículo 49 bis del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, establece que las entidades bancarias o de crédito y demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, presten el servicio de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito a empresarios y profesionales establecidos en territorio español, vendrán obligadas a presentar una declaración informativa anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos a este sistema cuando el importe neto anual de los mencionados cobros exceda de 3.000 euros.

La declaración debe contener la identificación completa de los empresarios o profesionales, el número de comercio con el que éstos operan en el sistema, el importe anual facturado, la identificación de las cuentas a través de las que se efectúen los cobros, así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar esta información que establezca la Orden Foral por la que se aprueba el modelo correspondiente.

Mediante la presente Orden Foral se aprueba el nuevo modelo 170 y los diseños físicos y lógicos a los que deberán ajustarse los soportes directamente legibles por ordenador, al objeto de introducir algunas actualizaciones de carácter técnico y de ampliar el número de posiciones que permite el campo «Número total de identificadores de comercio», debido a que, en determinados casos, el máximo número de registros

permitidos hasta este momento ha devenido insuficiente.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 189/2017, de 30 de enero, por la que se modifica la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1565/2015, de 29 de julio, por la que se aprueba el modelo 290, declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses. (BOB nº 24 de 3 de Febrero de 2017)

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

Con esta finalidad se firmó el Acuerdo entre España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013. Dicho Acuerdo establece un sistema de intercambio automático de información con fines tributarios en el ámbito de la asistencia mutua entre ambos Estados, en virtud de la autorización contenida en el artículo 27 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990.

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

La concreción de la información objeto de intercambio figura regulada en la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1565/2015, de 29 de julio, por la que se aprueba la declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses, modelo 290.

Hasta el momento, se ha procedido a intercambiar la información contenida en dicho modelo 290 con los Estados Unidos de América relativa al ejercicio 2015.

El plazo de presentación de este modelo de declaración informativa, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 de la Orden Foral 1565/2015, de 29 de julio, finaliza el 31 de marzo de cada año, en relación con la información financiera relativa al año inmediato anterior.

En el ámbito estatal, la Orden HAP/1695/2016, de 25 de octubre, por la que se aprueba el modelo 289, de declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua, y por la que se modifican otras normas tributarias, supone un nuevo avance en el suministro de información en el ámbito de la asistencia mutua.

Con la finalidad de homogeneizar los plazos de presentación de ambos modelos de declaración, y hacer coincidir el plazo de presentación del modelo 290 con el plazo de presentación del citado modelo 289, mediante la presente Orden Foral se amplía el plazo para la presentación del modelo 290, que se realizará entre el 1 de enero y el 31 de mayo de cada año en relación con la información financiera relativa al año inmediato anterior, siendo de aplicación por primera vez para la presentación del modelo 290 en relación con la información financiera relativa al año 2016.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 543/2017, de 17 de marzo, por la que se aprueba el modelo 714 de autoliquidación del

impuesto sobre el patrimonio correspondiente al período impositivo 2016 y se aprueba el procedimiento para su presentación telemática.(BOB nº 59 de 24 de marzo de 2017)

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia tiene entre sus objetivos el de realizar actuaciones de información y asistencia a la ciudadanía 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 las personas y entidades 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 obligadas a presentar autoliquidación por este impuesto las personas 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 2016, para lo cual se hace imprescindible la revisión y actualización del modelo 714, en aras precisamente a favorecer a la ciudadanía 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 2016, el cual no presenta diferencias sustanciales con el vigente.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 544/2017, de 17 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 2016 y se aprueba el procedimiento para su presentación telemática.(BOB nº 60 de 27 de marzo de 2017)

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia aborda la campaña de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al período impositivo 2016.

Una de las principales novedades que incorpora este modelo para la campaña de Renta 2016 es la coordinación del mismo con el modelo 140 del Libro Registro de Actividades Económicas. De esta forma, contribuyentes de IRPF que desarrollen una actividad económica, y que por tanto estén obligados a presentar ambos modelos, podrán ver la conexión de los datos ya cumplimentados en el modelo 140 libro registro, en el modelo 100.

Además, la presentación del modelo 100 para este ejercicio 2016 será obligatoriamente por vía telemática para todos aquellos o aquellas obligadas a presentar autoliquidación por el Impuesto sobre el Patrimonio, de acuerdo a lo dispuesto en la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, por razones de coherencia con este impuesto, cuya autoliquidación es de presentación obligatoria por vía telemática.

Por último, es necesario realizar ciertos ajustes técnicos en el modelo para incorporar los últimos cambios experimentados por el impuesto, referidos sobre todo a la incorporación de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 580/2017, de 24 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 69 de 7 de abril de 2017)

Mediante la Orden Foral 1755/2016, de 11 de octubre, 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 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.

Las recientes modificaciones introducidas en la normativa de territorio común, han obligado a hacer un ajuste técnico del modelo. Por ello, y por motivos de coherencia y coordinación, es necesario reajustarlo también en el ámbito de nuestro Territorio Histórico. Se trata de ajustes de un calado menor, meramente técnico, pero que hacen necesaria la aprobación de un nuevo modelo 222. Este nuevo modelo se presentará, como el anterior, en los meses de abril, octubre y diciembre.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 581/2017, de 24 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 70 de 10 de abril de 2017)

Mediante la Orden Foral 1754/2016, de 11 de octubre, 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 contribuyentes de ambos impuestos que, no siendo grupos fiscales, tributen en Bizkaia por volumen de operaciones, y no estén sometidos o sometidas a la normativa de cualquiera de los Territorios Históricos.

Las recientes modificaciones introducidas en la normativa de territorio común, han obligado a hacer un ajuste técnico del modelo. Por ello, y por motivos de coherencia y coordinación, es necesario reajustarlo también en el ámbito de nuestro Territorio Histórico. Se trata de ajustes de un calado menor, meramente técnico, pero que hacen necesaria la aprobación de un nuevo modelo 218. Este nuevo modelo se presentará, como el anterior, en los meses de abril, octubre y diciembre.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 582/2017, de 24 de marzo, por la que se aprueba el modelo 231 de Declaración de información país por país. (BOB nº 70 de 10 de abril de 2017)

La Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria, ha introducido modificaciones sustanciales en el Impuesto sobre Sociedades, regulado por la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, en relación con las operaciones realizadas entre personas y entidades vinculadas, adaptándose al Plan de acción «BEPS», esto es, el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que se elabora en el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y de forma más concreta a la acción 13 relativa a la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas, la cual exhorta el desarrollo de normas relativas a la documentación sobre precios transferencia para aumentar la transparencia hacia la Administración tributaria, proporcionándole información útil a efectos de evaluar el riesgo en materia de precios de transferencia u otras prácticas que tengan por objeto trasladar artificialmente cantidades sustanciales de beneficios a países en los que reciben un tratamiento fiscal más favorable.

La Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, regula el informe país por país que los «grupos de empresas multinacionales» deben de facilitar cada año y para cada territorio fiscal en el que operen, que será de utilidad para

evaluar con carácter global el riesgo de precios de transferencia, siendo su objetivo principal el proporcionar la información necesaria para la realización de análisis de riesgo de las operaciones vinculadas, facilitando así la labor de las administraciones tributarias, que podrán recurrir a él para valorar otros riesgos relacionados con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Este intercambio de información entre las distintas Administraciones tributarias de los países donde opera cada sociedad, servirá para comprobar si los grupos multinacionales están tributando en proporción a la importancia de su actividad y del valor añadido generado en cada uno de los países.

En adaptación a esta Directiva, la obligación de presentar la información país por país, se ha regulado en los apartados 10 y 11 del artículo 43 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, significando un paso más de la Administración tributaria en el intercambio de información en el ámbito de la fiscalidad internacional y en la lucha contra el fraude fiscal. Deberán aportar la información país por país, las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo, definido en los términos del apartado 3 de este mismo artículo, y no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad, residente o no residente, cuando el volumen de operaciones del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo, sea, igual o exceda de 750 millones de euros. Asimismo, deberán aportar esta información aquellas entidades residentes en territorio español dependientes, directa o indirectamente, de una entidad no residente en territorio español que no sea al mismo tiempo dependiente de otra o establecimientos permanentes de entidades no residentes, siempre que se produzca alguna de las circunstancias previstas en el apartado 10 de este artículo 43 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades y el conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo alcance o supere los 750 millones de volumen de operaciones, en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo. A estos efectos, cualquier entidad residente en territorio español que forme parte de un grupo obligado a presentar la información país por país deberá de comunicar a la Administración tributaria la identificación y el país o territorio de residencia de la entidad obligada a elaborar esta información.

La información país por país, será exigible para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, e incluye información relativa al nivel y localización global de los ingresos, los resultados antes de impuestos y cuantía del Impuesto sobre Sociedades u otros impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo, satisfecho y devengado en cada una de las jurisdicciones en que desarrollen sus actividades, y otros indicadores de la actividad económica como la plantilla media, el importe de la cifra de capital y otros fondos propios existentes en la fecha de conclusión del periodo impositivo o los activos materiales e inversiones inmobiliarias y demás contenido regulado en el apartado 11 del artículo 43 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Los grupos de empresas multinacionales deben identificar las entidades pertenecientes al grupo y especificar las actividades económicas que ejerce cada entidad, todo ello estructurado país por país, sin que en ningún caso pueda servir de base a la Administración tributaria para realizar ajustes de precios.

La reciente aprobación del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 178/2016, de 20 de diciembre, por el que se introducen modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias del Territorio Histórico de Bizkaia, ha introducido en su artículo 2 relacionado con el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, un nuevo artículo 21 bis «información país por país» que establece que las entidades a las que resulte de aplicación la obligación establecida en el apartado 10 del artículo 43 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, deberán para su cumplimiento presentar declaración de información país por país, en el modelo que se apruebe

por el diputado foral de Hacienda y Finanzas. El plazo para presentar la información país por país concluirá transcurridos doce meses desde la finalización del periodo impositivo. Por medio de esta Orden Foral se aprueba el modelo 231 y se establece las condiciones y el procedimiento para su presentación.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 632/2017, de 31 de marzo, por la que se aprueba el modelo 289, de declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua. (BOB nº 71 de 11 de abril de 2017)

En los últimos años, el rápido desarrollo de las tecnologías de la información y la comunicación ha facilitado que los y las contribuyentes de un Estado sean titulares de inversiones en jurisdicciones distintas de aquella en la que tienen su residencia fiscal. La práctica ha demostrado que este fenómeno puede servir como herramienta para la evasión fiscal, compartiendo muchos Estados un fuerte interés en establecer mecanismos comunes que les permitan mantener la integridad de sus sistemas tributarios.

Con esta finalidad se firmó el Acuerdo entre España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013. Dicho Acuerdo establece un sistema de intercambio automático de información con fines tributarios en el ámbito de la asistencia mutua entre ambos Estados, en virtud de la autorización contenida en el artículo 27 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990.

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

La concreción de la información objeto de intercambio figura regulada en la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1565/2015, de 29 de julio, por la que se aprueba la declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses, modelo 290.

Hasta el momento, se ha procedido a intercambiar la información contenida en dicho modelo 290 con los Estados Unidos de América, cuyo plazo de presentación se realizará entre el 1 de enero y el 31 de mayo de cada año en relación con la información financiera relativa al año inmediato anterior.

Este intercambio de información bilateral entre España y los Estados Unidos de América constituye una experiencia de gran importancia de cara a su implementación a nivel multilateral con un conjunto de países que reúnan los requisitos precisos para su materialización.

En este sentido, y con la finalidad de extender este sistema de intercambio automático de información tributaria a nivel internacional, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, de la que el Reino de España es parte, ha desarrollado durante los últimos años un sistema conocido como Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Tributaria, basado en los procedimientos de declaración y diligencia debida que se definen en el Common Reporting Standard o CRS (Estándar Común de Declaración).

El anclaje normativo para la adopción de este sistema se sitúa en el caso del Reino de España en el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988, y modificado mediante Proto-

colo de enmienda de 27 de mayo de 2010, cuyo artículo 6 permite el intercambio automático de información en materia tributaria entre los Estados firmantes, si bien existen otros instrumentos normativos que pueden utilizarse para el intercambio automático.

De esta manera, el 29 de octubre de 2014, el Reino de España firmó en Berlín el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes, por el cual manifestó su intención de comenzar el intercambio automático de información en 2017, en relación con la información de cuentas financieras relativa a 2016.

El Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes establece, por un lado, la obligación de las instituciones financieras españolas de identificar las cuentas cuya titularidad o control corresponde a residentes en países o jurisdicciones firmantes y, por otro lado, de suministrar anualmente a la Administración tributaria española la información sobre dichas cuentas financieras, en ambos casos conforme a los procedimientos regulados en el Common Reporting Standars o CRS.

En el ámbito de la Unión Europea, la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, ya contemplaba la obligatoriedad del intercambio automático de información entre los Estados miembros, si bien sobre categorías de renta y de patrimonio de carácter no financiero y sobre la base de que la información estuviera disponible. Con objeto de ampliar a las cuentas financieras el ámbito del intercambio automático de información entre los Estados miembros, de forma compatible y coordinada con el Estándar común de comunicación de información elaborado por la OCDE, fue aprobada la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad. Dicha norma amplía el ámbito de la información que los Estados miembros están obligados a intercambiar entre sí, alineando dichas obligaciones con las contenidas en el «Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Tributaria». De esta manera, se iguala el alcance de la cooperación administrativa entre Estados miembros y terceros Estados y se minimizan los costes de cumplimiento por parte de las instituciones financieras, que utilizarán una normativa común de identificación y declaración de cuentas financieras. Asimismo, este intercambio de información también puede realizarse con cualquier otro país o jurisdicción con el cual España haya celebrado un acuerdo en virtud del cual el país o jurisdicción deba facilitar la información con el que exista reciprocidad en el intercambio de información.

En relación con las anteriores obligaciones, además de los Acuerdos Internacionales y de la Directiva anteriormente citados, esta Orden Foral encuentra su fundamento en el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, en el apartado 2 del artículo 1 y en el apartado 5 del artículo 17, ambos de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, relativos a las obligaciones tributarias en el ámbito de la asistencia mutua, y más específicamente en la Disposición Adicional Trigésimo Primera de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, introducida por el apartado Tres del artículo 9 de la Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria, que establece la obligación de las instituciones financieras de identificar la residencia de los y las titulares de determinadas cuentas financieras y de suministrar información a la Administración tributaria respecto de tales cuentas en el ámbito de la asistencia mutua, así como la obligación de los y las titulares de las cuentas de identificar su residencia fiscal ante las instituciones financieras. En el artículo 48.bis del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, se contemplan dichas obligaciones en el mismo sentido.

Esta materia ha sido objeto de desarrollo me-

diante el Decreto Foral 151/2016, de 11 de octubre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de suministro de información acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua, norma que produce dos efectos fundamentales. De una parte, extiende la obligación de identificación de titulares y personas que ejercen el control sobre las cuentas a los y a las residentes en cualquier país o jurisdicción, con independencia de que el Reino de España se haya comprometido o no a intercambiar información con dicho territorio. De otra parte, la norma incorpora a nuestro ordenamiento jurídico los procedimientos de identificación de titulares y personas que ejercen el control sobre las cuentas (normas de diligencia debida) y de declaración de dicha información sobre la base del mencionado sistema CRS.

El artículo 4 del citado Decreto Foral 151/2016, señala que la declaración informativa anual derivada de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua tendrá carácter anual y se efectuará en la forma, lugar y plazo que se determine por Orden Foral el diputado foral de Hacienda y Finanzas.

En uso de la habilitación específica contenida en el artículo 4 del Decreto Foral 151/2016, de 11 de octubre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de suministro de información acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua, y en el artículo 41.2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, se dicta la presente orden foral por la que se aprueba la declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua, modelo 289.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 982/2017, de 24 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 2284/2016, de 23 de diciembre.(BOB nº 105 de 2 de junio de 2017)

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 2284/2016, de 23 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 2017, 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.

Resolución de la Dirección General de Hacienda 2/2017, de 27 de febrero, 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 2017. (BOB nº 50 de 13 de marzo de 2017)

La lucha contra el fraude fiscal es el principal objetivo que la Diputación Foral de Bizkaia se ha marcado en el ámbito tributario, en la medida en que garantizar que todos contribuyen al sostenimiento de las cargas públicas conforme a su capacidad económica es el elemento básico sobre el que se construye el Estado del Bienestar, modelo de convivencia que goza del más amplio consenso social y político en nuestro País.

Desde 2009, la Diputación Foral de Bizkaia viene publicando los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia de cada uno de los ejercicios, en cumplimiento del mandato establecido en el artículo 114 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, que dispone que «la Administración tributaria elaborará periódicamente un Plan de lucha contra el fraude que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen».

Hay que tener presente que, como un paso más en la política de lucha contra el fraude fiscal de la Diputación Foral de Bizkaia, el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas aprobó la Orden Foral 1.634/2009, de 9 de junio, por la que se crea la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia y se establecen sus normas de funcionamiento.

Esa Orden Foral creó en su artículo 1, en dependencia directa de la Dirección General de Hacienda, la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia, como órgano técnico especializado de asesoramiento y auxilio al Director General de Hacienda para el diseño, elaboración, control de la implantación y seguimiento de los resultados de la política de lucha contra el fraude fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia.

Como parte de los trabajos de la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia se vienen aprobando en la primera quincena del mes de febrero de cada año los criterios generales que informan en ese año la actuación de todos los órganos de la Hacienda Foral de Bizkaia en ejecución de su Plan de Lucha contra el Fraude, al cual se le ha querido dar una relevancia particular en el actual mandato de las Juntas Generales de Bizkaia en la medida en que su desarrollo y ejecución forma parte de los ejes estratégicos del proyecto Bizkaia Goazen 2030, que marca las líneas estratégicas de actuación de la Diputación Foral de Bizkaia con el horizonte de conseguir aumentar el bienestar de los ciudadanos del Territorio Histórico.

Como todos los años, el 15 de febrero de 2017 la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia, en su primera sesión ordinaria de este año, ha aprobado los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia en este año 2017, a los que procede dar la correspondiente publicidad en el «Boletín Oficial de Bizkaia» para general conocimiento.

Se puede observar que este año, teniendo presente la experiencia acumulada de los ocho anteriores, la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia ha decidido reformular sistemáticamente los criterios que informan el Plan de Lucha contra el Fraude, tratando de acercar a sus destinatarios las razones principales que subyacen para haber elegido esas diferentes líneas de actuación, manteniendo la tradicional separación entre las actuaciones de obtención de información, las actuaciones preventivas y las de regularización y cobro.

Esta nueva orientación persigue mantener el rigor en la formulación pública de los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia, a la vez

que incrementar la transparencia de las motivaciones estratégicas que han hecho que sean esos y no otros los que la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia ha decidido significar.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

PUBLICACIONES DESDE 12/2016 A 6/2017.

DECRETO FORAL 25/2016, de 29 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de suministro de información acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua. (BOG 09/12/2016)

Este Decreto Foral incorpora al ordenamiento interno las normas de comunicación de información a la Administración tributaria sobre cuentas financieras y los procedimientos de diligencia debida que deben aplicar las instituciones financieras en la obtención de dicha información, para que, a su vez, la Administración tributaria pueda intercambiar la información recibida, de forma automática, con la Administración correspondiente del país o jurisdicción de residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de la cuenta financiera, todo ello en el marco de la Directiva 2011/16/UE del Consejo modificada por la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, y del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras.

Asimismo, habida cuenta que la Directiva 2014/107/UE establece un ámbito de aplicación en general más amplio que el establecido por la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, y dispone la prevalencia de la primera sobre la segunda, resulta necesario suprimir los preceptos reglamentarios que trasponen al ordenamiento interno la Directiva 2003/48/CE del Consejo, a fin de evitar la duplicación de las obligaciones sobre comunicación de información, así como para adaptar el intercambio automático de información sobre cuentas financieras a la mencionada norma única internacional.

El decreto foral se estructura en cinco artículos, tres disposiciones adicionales y tres disposiciones finales.

El artículo 1 establece el objeto del decreto foral.

El artículo 2 define el ámbito subjetivo de la obligación de identificación de la residencia e información, sujetándose a dicha obligación las instituciones financieras previstas en el Anexo del Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre.

Dicho Anexo contiene las normas y procedimientos de diligencia debida que deberán aplicar las instituciones financieras respecto de las cuentas financieras abiertas en ellas para identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de aquellas y determinar si tales cuentas están sujetas a la obligación de informar.

En el artículo 3 se regula la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de cuentas financieras. Esta obligación de identificación es la pieza clave sobre la que se sustenta el sistema de intercambio de información, por cuanto el país o jurisdicción de residencia fiscal determina si la cuenta está sujeta o no a la obligación de informar.

El artículo 4 recoge la obligación de información. Esta obligación de información se limita a las personas que, ostentando la titularidad o el control de cuentas financieras, sean residentes fiscales en alguno de los países o jurisdicciones con los que existe obligación de intercambiar información en el ámbito de la asistencia mutua.

Por último, por lo que respecta al articulado, en el artículo 5 se detalla el contenido de la información a suministrar.

El decreto foral resulta aplicable desde el 1 de enero de 2016. En consecuencia, las instituciones financieras deberán suministrar por primera vez a la Administración tributaria la información relativa al año 2016. Este primer suministro de información tendrá lugar en el año 2017.

Orden Foral 41/2017, de 16 de enero, por la que se aprueba el modelo 231 de declaración de información país por país.

La 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, ha introducido modificaciones sustanciales en el Impuesto sobre Sociedades, regulado por la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, en relación con las operaciones realizadas entre personas y entidades vinculadas.

Concretamente se hace eco de las conclusiones adoptadas en el denominado Plan de acción «BEPS», esto es, el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que se elabora en el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y, en concreto, en relación con la acción 13 relativa a la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas. En base a ello, se introduce como novedad la información país por país, como instrumento que permitirá evaluar los riesgos en la política de precios de transferencia de un grupo mercantil, sin que en ningún caso dicho instrumento pueda servir de base a la Administración tributaria para realizar ajustes de precios. Esta información será exigible para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016 a través del modelo aprobado por esta orden foral.

En este sentido, el apartado 10 del artículo 43 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, establece la obligación de aportar la información país por país, cuyo contenido se concreta en el apartado 11 del citado artículo 43.

La presente orden foral establece el mecanismo para suministrar la información país por país, tal y como regula el artículo 20 bis del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Este artículo prevé, asimismo, que la diputada o el diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas aprobará el modelo de declaración que deberá presentarse para el cumplimiento de esta obligación de información, así como la forma de

presentación y, en su caso, los supuestos y condiciones en que la obligación deberá cumplirse por medios electrónicos.

Por otra parte, la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, recientemente aprobada, modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. La citada Directiva regula en el ámbito de la Unión Europea el informe país por país que los «grupos de empresas multinacionales» deben facilitar cada año y para cada territorio fiscal en el que operen, con el objeto de garantizar que en toda la Unión se recopile la misma información y se facilite oportunamente a las Administraciones tributarias.

En este sentido, deberán aportar la información país por país, las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo, definido en los términos establecidos en el artículo 42.3 de la citada Norma Foral 2/2014 y que no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad. También deberán de aportar esta información las entidades residentes en territorio español dependientes, directa o indirectamente, de una entidad no residente en territorio español que no sea al mismo tiempo dependiente de otra o establecimientos permanentes de entidades no residentes, siempre que se produzcan cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 43.10 de la norma foral mencionada.

Para terminar, es necesario señalar que, tal y como se establece en el artículo 43.10 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, cualquier entidad residente en territorio español que forme parte de un grupo obligado a presentar la información país por país, deberá comunicar a la Administración tributaria la identificación y el país o territorio de residencia de la entidad obligada a elaborar esta información.

Por una parte, resulta necesario modificar el Decreto Foral 6/1990, de 20 de febrero, por el que se desarrollan determinados aspectos de la Gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, aprobado por la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, al objeto de realizar algunos ajustes de carácter técnico en algunos de sus contenidos.

Por otra, se deben modificar determinados aspectos del Decreto Foral 6/1999, de 26 de enero, por el que se aprueba el procedimiento para la determinación del valor catastral y el valor comprobado a través del medio de estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, con el objeto de, por una parte, aclarar determinados aspectos de la valoración del suelo de parcelas pendientes de expropiación y de sistemas generales y dotaciones públicas de carácter local, y por otra, modificar algunos coeficientes correctores del valor del suelo a considerar en la formulación, además de ajustar el cálculo de la superficie homogeneizada.

ORDEN FORAL 567/2016, de 14 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 291 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración informativa de cuentas de no residentes», y sus formas de presentación, así como la relación de códigos de paises y territorios. (BOG 20/12/2016)

ORDEN FORAL 568/2016, de 14 de diciembre, 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 21/12/2016)

NORMA FORAL 6/2016, de 15 de diciembre, de modificación de las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para incentivar la participación de las personas trabajadoras en la empresa. (BOG 22/12/2016) (Corrección de errores BOG 25/01/2017)

En la actual coyuntura económica, uno de los retos a los que se enfrenta toda Administración pública es la de potenciar el tejido productivo, promoviendo la inversión en las empresas del territorio.

Resultan especialmente interesantes aquellas inversiones realizadas por personas comprometidas con las empresas y con el territorio, de manera que riesgos como los de la deslocalización no se encuentren tan presentes.

En aras a lograr dicho objetivo, la presente norma foral introduce modificaciones en materia tributaria para favorecer dicha inversión empresarial a través de la participación de las personas trabajadoras en la propiedad de las empresas. Esta vía de financiación permite que las personas trabajadoras participen en la gestión y en la toma de decisiones estratégicas de sus empresas, de lo cual resulta beneficiado en último término el propio proyecto empresarial.

La normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ya reconoce diferentes incentivos para favorecer la participación de las personas trabajadoras en la propiedad de sus empresas. La presente norma foral profundiza en los incentivos y los actualiza, eliminando obstáculos que a día de hoy dificultan la adopción de tales decisiones.

Así, se flexibiliza uno de los requisitos exigidos para posibilitar la aplicación del beneficio tributario de la no tributación de la ganancia patrimonial por parte del empresario o de la empresaria transmitente. Esta flexibilización se traslada, asimismo, al incentivo previsto en el ámbito de la sucesión de la empresa en el ámbito familiar.

De igual manera, en el ámbito del beneficio tributario aplicable tanto por parte del empresario o de la empresaria transmitente como de las personas trabajadoras adquirentes, se elimina el requisito de la existencia de una oferta previa a todas las personas trabajadoras de la empresa o entidad o a colectivos específicos de la plantilla. Así mismo, se facilita que la adquisición se pueda realizar a través de entidades participadas exclusivamente por las propias personas trabajadoras de las entidades transmitidas.

Por lo que se refiere a la deducción por participación de las personas trabajadoras en la empresa, cabe destacar las siguientes novedades:

- La deducción pasa del 10 al 15 por 100.

- El límite anual, que era de 1.200 euros, pasa a ser de 1.500 euros anuales, cuando la persona adquirente sea hombre, o de 2.000 euros anuales, cuando sea mujer.

- Además, las cantidades no deducidas por exceder de los citados límites anuales o por insuficiencia de cuota íntegra van a poder aplicarse en los cuatro ejercicios siguientes.

- Por último se establece que la suma de los importes deducidos por cada contribuyente a lo largo de los sucesivos periodos impositivos no podrá superar la cifra de 6.000 euros, cuando la persona adquirente sea hombre, o de 8.000 euros, cuando sea mujer.

Esta última medida se encuadra dentro de las medidas positivas para favorecer la igualdad real y efectiva de mujeres y hombres, de conformidad con lo previsto en la Norma Foral 2/2015, de 9 de marzo, para la igualdad de mujeres y hombres, al objeto de impulsar la igualdad de género en el acceso a la participación de las personas trabajadoras en las empresas y, en último término, facilitar el acceso de las mujeres a los órganos de dirección de las empresas.

Responde también a esta motivación el cómputo como periodos trabajados de aquellos periodos en los que las personas trabajadoras hayan estado en situación de excedencia voluntaria por cuidado de familiares.

Por lo que respecta al impuesto sobre sucesiones y donaciones, se modifica la regulación de las reducciones aplicables en los supuestos de adquisiciones «inter-vivos» de empresas individuales y participaciones en entidades, por parte del cónyuge o pareja de hecho y determinados familiares, para reducir de sesenta y cinco a sesenta la edad mínima del donante para realizar la transmisión, así como para salvar de la obligación de mantener la empresa o la participación en entidades durante los cinco años siguientes los supuestos de liquidación de la empresa o en-

tidad como consecuencia de un procedimiento concursal. Esta última modificación se incorpora, asimismo, a la regulación de la reducción por transmisión «mortis causa» de los citados elementos.

Por último, a través de una disposición transitoria se habilita un régimen de opción en la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas a aplicar por contribuyentes que hayan transmitido determinadas empresas y participaciones en entidades entre el 1 de enero de 2016 y la entrada en vigor de la presenta norma foral, así como por las personas trabajadoras que en ese mismo plazo hayan adquirido participaciones en su entidad empleadora con arreglo a lo previsto en la deducción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora.

DECRETO FORAL 28/2016, de 20 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 2017 para la determinación en ambos impuestos de las rentas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales. (BOG 26/12/2016)

ORDEN FORAL 591/2016, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 196, «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes). Retenciones e ingresos a cuenta sobre rentas y rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros, personas autorizadas y saldos en cuentas de toda clase de instituciones financieras. Resumen anual», y sus formas de presentación, y se modifica el modelo 193 «Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y determinadas rentas del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes)». (BOG 29/12/2016) (Corrección de errores BOG 30/01/2017)

NORMA FORAL 8/2016, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2017. (BOG 30/12/2016)

ORDEN FORAL 592/2016, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 181 «Declaración informativa de préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles», y sus formas de presentación, y se modifica el modelo 170 «Declaración informativa anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o débito». (BOG 30/12/2016)

ORDEN FORAL 593/2016, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 289 «Declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua». (BOG 30/12/2016)

ORDEN FORAL 21/2017, de 10 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 27/01/2017) (Corrección de errores 14/02/2017; 16/02/2017)

ORDEN FORAL 41/2017, de 16 de enero, por la que se aprueba el modelo 231 de declaración de información país por país. (BOG 25/01/2017)

ORDEN FORAL 43/2017, de 25 de enero, por la que se corrigen errores de la Orden Foral 591/2016, de 21 de diciembre. (BOG 30/01/2017)

ORDEN FORAL 44/2017, de 25 de enero, por la que se aprueba el modelo 117 «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Retenciones e ingresos a cuenta / Pagos a cuenta. Rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones o participacio-

nes representativas del capital o del patrimonio de instituciones de inversión colectiva y de las transmisiones de derechos de suscripción. Autoliquidación », así como sus formas de presentación. (BOG 01/02/2017)

DECRETO FORAL 3/2017, de 31 de enero, por el que se modifica el Decreto Foral 18/2015, de 25 de junio, sobre estructura departamental básica de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG 03/02/2017)

DECRETO FORAL-NORMA 1/2017, de 28 de febrero, por el que se determina el tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las cantidades percibidas como consecuencia de la restitución de las cantidades satisfechas en aplicación de las cláusulas suelo. (BOG 03/02/2017)

La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 9 de mayo de 2013 declaró la nulidad, por su carácter abusivo, de las cláusulas suelo. Sin embargo, limitó temporalmente la retroactividad de la declaración de nulidad, de manera que no afectaría ni a las situaciones definitivamente decididas por resoluciones judiciales con fuerza de cosa juzgada ni a las cantidades satisfechas antes del 9 de mayo de 2013, fecha de la sentencia.

Esta limitación de la eficacia retroactiva fue confirmada por el mismo tribunal en sentencia de 25 de marzo de 2015. Fijó como doctrina que, cuando en aplicación de la doctrina dicta en la sentencia de 2013 se declare abusiva una cláusula suelo, la devolución al prestatario se efectuará a partir de la fecha de publicación de la sentencia de 2013.

No obstante, diversos tribunales españoles plantearon cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuestionando, sobre la base del Derecho de la Unión Europea, la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

El 21 de diciembre de 2016 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dicta sentencia en los asuntos acumulados C-154/15, C-307/15 y C-308/15 dando respuesta a esas cuestiones prejudiciales.

En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia falla que el artículo 6, apartado 1, de la Directiva 93/13/CEE del Consejo, sobre cláusulas abusivas en los contratos celebrados con las personas consumidoras, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una jurisprudencia nacional que limita en el tiempo los efectos restitutorios vinculados a la declaración del carácter abusivo de las cláusulas citadas.

En previsión del incremento de demandas de las personas consumidoras afectadas solicitando la restitución de las cantidades satisfechas en aplicación de las cláusulas suelo, el Gobierno del Estado ha dictado el Real Decreto-ley 1/2017, de 20 de enero, de medidas urgentes de protección de consumidores en materia de cláusulas suelo. El Real Decreto-ley, además de arbitrar un cauce para facilitar que la persona consumidora pueda llegar a un acuerdo con la entidad de crédito, regula el tratamiento fiscal de las cantidades percibidas como consecuencia de tales devoluciones.

El presente decreto foral-norma tiene por objeto, precisamente, regular en lo que compete a las Instituciones Forales de este Territorio Histórico el tratamiento fiscal que es de aplicación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, a las cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos derivadas tanto de acuerdos celebrados con las entidades financieras como de la ejecución o cumplimiento de sentencias judiciales o laudos arbitrales.

Con tal motivo, se modifica la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, incorporando una disposición adicional que lo regula.

Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

La sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 16 de febrero de 2017, publicada en el BOE

de 25 de marzo de este mismo año, declara inconstitucionales y nulos los artículos 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en la medida, únicamente, en la que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor.

Se afirma en la sentencia que el tratamiento que los artículos 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 otorgan a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carece de toda justificación razonable en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, se están sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1. De esta manera, los preceptos enjuiciados deben ser declarados inconstitucionales, aunque exclusivamente en la medida que no han previsto excluir del tributo a las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

El presente decreto foral-norma tiene por objeto dar respuesta normativa de urgencia a los efectos de la sentencia citada en la aplicación del impuesto cuestionado, sin perjuicio de, como señala el Tribunal Constitucional, establecer mas adelante una opción normativa más sosegada en la determinación del sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas resultantes de las plusvalías generadas por la acción urbanística de los entes públicos.

Para ello, se ha considerado oportuno aprobar una regulación en virtud de la cual no se someterán a gravamen los no incrementos ni las disminuciones del valor de los terrenos, de tal forma que, al quedar este tipo de operaciones al margen del impuesto, no será necesario proceder al cálculo de la base imponible en estos casos. Con ello, los artículos 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, sólo resultarán de aplicación a los casos en los que exista un incremento del valor de los terrenos y, por tanto, su contenido sea constitucional, cumpliendo así con el fallo de la sentencia.

La regulación planteada aconseja establecer algún mecanismo para conocer si existe ese no incremento o esa minusvalía, para lo que se ha tratado de utilizar un sistema objetivo, que resulte de fácil aplicación para los ayuntamientos, como es la diferencia entre los valores de transmisión y adquisición. El empleo de este método permitirá determinar con certeza la existencia o no de un incremento de valor. Dado que dichos valores pueden no desglosar la parte del valor correspondiente a los terrenos, resulta necesario establecer una regla que permita diferenciar dicho valor, aplicando la parte proporcional del valor del suelo con respecto al valor catastral.

En definitiva, el impuesto se ve acotado a supuestos en los que exista un incremento de valor de los terrenos, tal y como exige la sentencia. Ahora bien, una vez determinada la existencia del mismo, el sistema para su cálculo se mantiene intacto. Así pues, en tanto en cuanto el objeto de este decreto foral-norma no es modificar la norma foral del impuesto sino adecuarla al contenido de la sentencia, no se ha visto modificado el cálculo de la base imponible del mismo, en tanto que el Tribunal lo admite en casos en los que exista un incremento del valor del suelo.

Por otra parte, y también en aras de una mayor seguridad jurídica, se incorpora al presente texto normativo una disposición transitoria que establezca los efectos que conlleva la nueva regulación con respecto a operaciones que hayan supuesto el devengo del impuesto y cuyas liquidaciones aún no hayan adquirido firmeza.

Por último, se incorporan dos disposiciones finales, teniendo especial relevancia la segunda referente a la entrada en vigor del mismo. En particular, establece que surtirá efectos para todos los hechos imponibles devengados a partir de la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017 en el

Boletín Oficial del Estado, es decir, a partir del 25 de marzo de 2017, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición transitoria.

ORDEN FORAL 113/2017 de 9 de marzo por la que se modifica el tratamiento de las denuncias de fraude fiscal. (BOG 15/03/2017)

ORDEN FORAL 152/2017, de 15 de marzo, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas correspondientes al período impositivo 2016, así como las formas, plazos y lugares de presentación e ingreso. (BOG 28/03/2017)

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 22/03/2017)

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 22/03/2017)

ORDEN FORAL 162/2017 de 24 de marzo que modifica la Orden Foral 573/2014, de 28 de octubre, por la que se regula el censo de representación legal de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG 29/03/2017)

Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.(BOG 31/03/2017)

Resolución de 5 de abril de 2017, de la Presidencia de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de Convalidación del Decreto Foral-Norma 1/2017, de 28 de febrero, por el que se determina el tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las cantidades percibidas como consecuencia de la restitución de las cantidades satisfechas en aplicación de las cláusulas suelo. (BOG 11/04/2017)

Orden Foral 184/2017, de 7 de abril, de modificación de la Orden Foral 495/2013, de 6 de junio, por la que se regulan los ficheros de datos de carácter personal del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG 20/04/2017)

Orden Foral 208/2017 de 12 de abril que aprueba la carta de servicios del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) 2017-2018. (BOG 27/04/2017)

Resolución de 3 de mayo de 2017, de la Presidencia de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de Convalidación del Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. (BOG 09/05/2017)

NORMA FORAL 1/2017, de 9 de mayo, de reforma parcial de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG 12/05/2017)

Como consecuencia de la reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, se hacen precisas determinadas modificaciones en la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, para establecer un procedimiento que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas aún en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal, al ser este uno de los cambios más significativos operados en la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, incorporándose para ello un nuevo título el Título VI.

Por otra parte, debido a la especial incidencia que en el ámbito de la fiscalidad tiene el Derecho de la Unión Europea, así como las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, resulta necesario introducir mecanismos y preceptos en la Norma Foral General Tributaria, para incrementar el grado de integración legal y efectividad del Derecho de la Unión Europea.

Al respecto, las decisiones de la Comisión Europea exigiendo la recuperación de ayudas de estado son obligatorias en todos sus términos para sus destinatarios, los Estados miembros, que deberán lograr restablecer la situación existente con anterioridad al disfrute de la ayuda sin dilación y con arreglo a los procedimientos del derecho interno del Estado miembro destinatario. La normativa guipuzcoana no prevé ningún procedimiento especial para la recuperación de ayudas de estado en el ámbito tributario, carencia que con la modificación de la presente norma foral se viene a solventar.

Estas y otras cuestiones relacionadas con la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración tributaria, con la reducción de la litigiosidad en esta materia, con la lucha contra el fraude fiscal y con el incremento de la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, impulsan la necesidad de la presente modificación de la Norma Foral General Tributaria.

Entre otras, las medidas más destacables adoptadas son las que se relacionan a continuación:

Se modifica el régimen jurídico de la cláusula antielusión en el sentido de permitir su sancionabilidad. A tal efecto se configura un nuevo tipo infractor, en el que se integran los posibles resultados materiales de la conducta del obligado y la desatención por parte del mismo de los criterios administrativos preexistentes que hubiesen determinado el carácter abusivo de actos o negocios sustantivamente iguales.

La norma foral de modificación hace hincapié en el derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración tributaria, enfatizando el distingo conceptual que existe entre este derecho y el derecho a liquidar, y así se aclara que el derecho a comprobar e investigar tendrá las limitaciones recogidas en la Norma Foral General Tributaria en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto normativo, específicamente el temporal máximo establecido para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto está constituido por determinados créditos fiscales, o las que, evidentemente, puedan establecerse en la norma foral propia de cada tributo.

Por otra parte, detectados una serie de problemas en el régimen de interrupción de la prescripción de obligaciones tributarias conexas de titularidad del mismo obligado tributario, se regula el cauce procedimental a través del cual la Administración tributaria ejercerá su derecho a liquidar, posibilitando la compensación de oficio de posibles cantidades a ingresar y a devolver resultantes y se garantiza el reintegro de aquellas devoluciones que estén vinculadas a liquidaciones que están siendo objeto de recurso o reclamación por el mismo obligado tributario.

Se precisa cuál es el valor probatorio de las facturas y, teniendo en cuenta la doctrina administrativa según la cual las liquidaciones del impuesto sobre el valor añadido solo pueden referirse, según el caso, a periodos mensuales o trimestrales de liquidación, se permite distribuir linealmente entre dichos periodos las cuotas del impuesto descubiertas por la Administración en cómputo anual, cuando el obligado tributario no justifique que las cuotas corresponden a otro período de acuerdo con la normativa del impuesto.

También en relación al impuesto sobre el valor añadido, se admite la deducibilidad de las cuotas soportadas aunque no se disponga de las facturas o documentos que, con carácter general exige la normativa del impuesto, siempre y cuando la Administración obtenga datos o indicios que demostraran que el obligado tributario ha soportado efectivamente el impuesto correspondiente.

Se modifica el régimen de las notificaciones por comparecencia.

Se señala expresamente la imposibilidad de que los contribuyentes que al inicio del procedimiento de comprobación o investigación hubieran ya aplicado o compensado las cantidades que tuvieran pendientes, mediante una declaración complementaria dejen sin efecto la compensación o aplicación realizadas en otro ejercicio y soliciten la compensación o aplicación de esas

cantidades en el ejercicio comprobado, lo cual podría alterar la calificación de la infracción eventualmente cometida.

Con respecto a los procedimientos de comprobación competencia de los órganos de gestión tributaria, se incluyen determinados ajustes en los procedimientos de autoliquidación y de declaración, que a diferencia del régimen anterior, pueden finalizar también por una liquidación provisional y por el inicio del procedimiento de comprobación limitada, además de por el inicio de un procedimiento de inspección, con excepción del de comprobación restringida, como se recogía con anterioridad.

Se precisa que la estimación indirecta puede aplicarse solo a las ventas e ingresos, o solo a las compras y gastos, o a ambos simultáneamente, atendiendo a los datos ocultados o inexistentes y se especifica que la aportación voluntaria por parte del contribuyente de la documentación contable en un procedimiento de comprobación limitada no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento posterior. Así mismo, en el mismo procedimiento, se dispone que cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.

Se establece la suspensión del plazo para iniciar o terminar el procedimiento sancionador cuando se solicite tasación pericial contradictoria y con respecto a las actuaciones y procedimientos de recaudación, se contempla un supuesto específico de ejecución de garantías con hipotecas de igual rango, estableciendo que el diputado o la diputada foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, previo informe de la Subdirección General de Recaudación, podrá acordar, junto con el resto de acreedores garantizados en igual rango, las condiciones particulares de la ejecución de la garantía que originen menor quebranto a los intereses de la Hacienda Pública.

Respecto al régimen de infracciones y sanciones, se adapta la calificación de sujeto infractor en el ámbito de los grupos que tributan en el régimen de consolidación fiscal.

En el régimen de condonación de sanciones, se sustituye la comunicación previa a las Juntas Generales de la propuesta de condonación por una comunicación posterior del acuerdo de concesión, cuando las sanciones deriven de un mismo procedimiento tributario de gestión o inspección y su cuantía acumulada sea igual o superior a 6.000 euros.

Se abre la posibilidad de la aplicación de la reducción por conformidad exclusivamente a la sanción, en determinados casos de incumplimiento de obligaciones contables y registrales que no actúen como criterios de graduación por utilización de medios fraudulentos, así como en determinados casos de incumplimiento de las obligaciones de facturación.

Desaparece la ocultación como criterio de graduación para incorporarse como circunstancia inherente a los tipos infractores en los que tiene incidencia, como son dejar de ingresar la deuda tributaria, la no presentación de declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones y la obtención indebida de devoluciones.

La infracción relativa a la obligación de presentar autoliquidaciones o declaraciones en el modelo aprobado al efecto o por medios distintos a los electrónicos, informáticos o telemáticos, se extiende a otros documentos con trascendencia tributaria, agravando la sanción por la presentación por medios distintos a los electrónicos, informáticos o telemáticos cuando hubiera obligación de presentarlos por dichos medios.

Sobre el cumplimiento de las obligaciones contables y registrales, se modifica el régimen sancionador en el sentido de incrementar, con carácter general, la sanción mínima por el incumplimiento de dicha obligación.

Dentro de la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, se incremen-

tan las sanciones con carácter general de 150 a 300 euros, previéndose sanciones especificas más gravosas para los casos de producirse la infracción con ocasión de un procedimiento de comprobación e investigación, de comprobación restringida o de comprobación limitada.

Se incluye un nuevo tipo infractor que perfila las circunstancias que deben producirse para la aplicación de la cláusula antielusión, además de las sanciones aplicables en tales casos.

En lo que afecta a la vía revisora prevista en la Norma Foral General Tributaria, las modificaciones persiguen la agilización de las actuaciones en dicha vía y la reducción de la litigiosidad. Para lograr tales objetivos, la reforma promueve una mayor y mejor utilización de medios electrónicos en todas las fases del procedimiento, agiliza los procedimientos y mejora técnicamente la normativa vigente, completando lagunas y clarificando algunos extremos que la práctica ha puesto de manifiesto como dudosos y, en cuanto tales, generadores de conflictos jurídicos.

Así, se prevé que en aquellos casos en que los interesados, estando obligados a relacionarse con la Administración tributaria por medios electrónicos, no utilicen dichos medios para iniciar los procedimientos, recursos y reclamaciones, se les requerirá para que subsanen la falta a través de su presentación electrónica, con indicación de que si así no lo hicieran se les tendrá por desistido del procedimiento, recurso o reclamación, previa resolución que deberá ser dictada en tal sentido.

En materia de acumulación, se simplifican las reglas de acumulación obligatoria y se introduce la acumulación facultativa.

Por otra parte, se establece una presunción de representación voluntaria a favor de quienes la acreditaron en el procedimiento de aplicación de los tributos del que derive el acto impugnado, lo que sin duda supone la eliminación de costes indirectos para los obligados tributarios.

Se introduce la notificación electrónica para las reclamaciones que se interpongan obligatoriamente por esta vía.

Se produce una aclaración en materia de costas en el caso de inadmisión.

Se suprime la regla especial de cómputo de plazo para recurrir en caso de silencio, de acuerdo con la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo y doctrina.

Se determina de forma expresa en norma foral el plazo del que dispone la Administración para ejecutar la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo en supuestos distintos de la retroacción, es decir, en supuestos en los que se resuelva por razones sustantivas o de fondo.

Se completa la regulación en materia de reclamaciones entre particulares con el reconocimiento expreso de la eficacia de las resoluciones que se dicten ante la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos.

Se introducen mejoras en materia de recurso de anulación, regulándose expresamente aquellos supuestos contra los que no procede dicho recurso y se crea un nuevo recurso, el de ejecución, llamado hasta ahora incidente de ejecución, contra actos dictados como consecuencia de una resolución estimatoria del Tribunal.

Se reduce a seis meses el plazo de resolución del recurso extraordinario de revisión.

Sobre el nuevo Título VI, en relación con las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública, al que se ha hecho mención al inicio de esta exposición, señalar que la regla general será la práctica de liquidación y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria cuantificada a través de la misma. Esta modificación permitirá superar, en la mayoría de los supuestos, la obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación de la deuda tributaria, sin perjuicio de que, en determinados casos explicitados en la norma tributaria, el legislador haya optado por la paralización de las actuaciones, sin practicar liquidación, en

tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional.

Además, la nueva estructura de la norma permite superar también el diferente e injustificado trato de favor que la regulación preexistente dispensaba a quién se constituía en presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública frente a quién se configuraba como mero infractor administrativo, en relación con la obligación que atañía a éste último frente al primero de pagar o garantizar la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo.

En la configuración del delito contra la Hacienda Pública se ha incorporado en norma positiva el concepto de regularización, definida ésta como el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, configurándose como el verdadero reverso del delito, haciendo posible el pleno retorno a la legalidad y poniendo fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación. La falta de certeza en cuanto a la existencia de dicha regularización determinará el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

Se prevé la posibilidad del retorno del expediente a sede administrativa en el caso de inadmisión de la denuncia o querella por el presunto delito, retomando la Administración de forma plena sus actuaciones, a cuyo efecto se establecen los correspondientes plazos.

En el seno de la comprobación administrativa y una vez concretada la existencia de un presunto delito contra la Hacienda Pública, puede ocurrir que, respecto de una misma obligación tributaria, concepto y periodo, existan elementos integrantes de la misma en relación con los cuales pueda predicarse la existencia de defraudación delictiva y otros que no se vean afectados por ésta. Para ese supuesto se regula un mecanismo de división, separando en dos liquidaciones distintas los elementos afectados por una y otra condición, tal y como predica la norma penal.

Teniendo en cuenta que son dos las autoridades que intervienen ante una defraudación tributaria de naturaleza delictiva, la administrativa y la judicial, y que cada una de ellas actúa en el ámbito que le es propio, se señala la preferencia del orden penal en dos aspectos: por una parte, corresponde al juez penal la posibilidad de suspender las actuaciones administrativas de cobro, permitiendo de ese modo el acceso a una justicia cautelar frente a la ejecutividad de la liquidación tributaria; por otra, la preferencia del orden penal queda respetada con el obligado ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que el juez penal declare probados cuando juzgue y se pronuncie, a los efectos de la imposición de una pena, sobre la existencia y cuantía de la defraudación.

La modificación penal ha determinado que, además de practicar la liquidación correspondiente, la Administración tributaria pueda materializar las actuaciones de cobro de la deuda tributaria liquidada mediante la aplicación de los mecanismos recaudatorios regulados en la Norma Foral General Tributaria y en su normativa de desarrollo.

Se establece una norma específica en lo que al plazo de ingreso de la deuda tributaria liquidada se refiere, cuya apertura será posterior a la admisión de la denuncia o querella, recogiéndose en este caso la posibilidad de revisión de las actuaciones recaudatorias mediante los procedimientos administrativos tributarios ordinarios por las causas tasadas en la norma foral.

En relación a los responsables tributarios, la modificación orgánica trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición de cualquier otro deudor tributario. En coherencia con dicha finalidad se establece un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria basado en la condición de causante o colaborador en la defraudación, cualificada, además, por la necesidad de la condición de investigado en el proceso penal.

La declaración de responsabilidad en estos supuestos posibilitará la actuación de la Administración tributaria en orden al cobro de la deu-

da tributaria, liquidada en origen al obligado tributario sujeto pasivo, en sede de responsable, llevando a sus últimos efectos el mandato de la modificación penal en cuanto a la recaudación de la deuda tributaria liquidada vinculada al presunto delito.

La modificación que se incorpora hace necesaria la introducción de una serie de cambios en otros artículos de la Norma Foral General Tributaria. En concreto, por un lado, en tanto en cuanto las actuaciones administrativas a desarrollar en aplicación del nuevo título VI forman parte de la aplicación de los tributos, los órganos que las llevan a cabo forman parte de la Administración tributaria. A su vez, las normas generales de representación serán de aplicación en el desarrollo de dichas actuaciones.

Por otro lado, se ven modificados los preceptos que regulan la adopción de medidas cautelares, así como el listado de las denominadas liquidaciones provisionales, en ambos casos como consecuencia de las nuevas liquidaciones que ahora se regulan en la norma, inexistentes hasta ahora.

Igualmente, se hace precisa la adaptación del precepto que establece la no devolución de las cantidades pagadas por las que se regulariza voluntariamente la situación tributaria y que, en virtud de la nueva regulación del delito contra la Hacienda Pública, determinan el pleno retorno a la legalidad.

Sobre el nuevo título de la Norma Foral General Tributaria, a través del cual se adapta la misma a la normativa comunitaria en materia de ayudas de estado ilegales e incompatibles, cabe destacar que en la recuperación de ayudas de estado la Administración tributaria actúa como ejecutor de una decisión que le viene impuesta por la Comisión Europea, debiendo ajustarse a conforme a los principios de ejecución inmediata y efectiva de la decisión.

Estos principios inspiran la regulación de la ejecución de las decisiones de recuperación y justifican sus principales peculiaridades:

- La posibilidad de modificar actos administrativos firmes, incluso con fuerza de cosa juzgada, tal y como ha establecido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

- La consideración de las deudas tributarias resultantes como no susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento.

Se incorporan, además, reglas especiales de prescripción impuestas por normativa comunitaria, no siendo por tanto aplicables los plazos de prescripción internos en relación con la deuda tributaria resultante exclusivamente de la ejecución de la decisión.

Se crean dos tipos de procedimiento de ejecución de decisiones de recuperación, aplicándose uno u otro en función de la naturaleza de los elementos de la obligación tributaria a los que se refiere la decisión, No obstante, también se podrán ejecutar las decisiones de recuperación a través del procedimiento de inspección ordinario cuando al obligado tributario se le comprueben también otras obligaciones u otros elementos de la obligación distintos de aquellos que constituyen el objeto de la decisión de recuperación.

En disposiciones adicionales se modifica la disposición adicional cuarta relativa al número de identificación fiscal con el propósito, por un lado, de explicitar los efectos derivados de la revocación en materia fiscal del número de identificación fiscal, y, por otro, de extender dichos efectos subjetivamente a los números asignados a las personas físicas.

Asimismo, se modifica la disposición adicional séptima, relativa a la exacción de responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública, con el único propósito de adaptar la normativa tributaria a las últimas modificaciones del Código Penal.

Conforme a la normativa vigente, la iniciación de los procedimientos amistosos a los que hace referencia la disposición adicional tercera de la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, es com-

patible con la tramitación de un recurso administrativo o contencioso-administrativo planteado sobre las mismas cuestiones sobre las que versa el procedimiento amistoso. No obstante, ante la necesidad de evitar que se simultanee este mecanismo con una instancia estrictamente revisora, y sin afectar al principio de tutela judicial efectiva, se establece la suspensión de los procedimientos revisores, tanto en vía administrativa como judicial, que se hayan podido iniciar, hasta que se sustancie el procedimiento amistoso.

Se incorpora a la Norma Foral General Tributaria la obligación de información sobre valores recogida en el Decreto Foral 45/1988, 22 de noviembre, por el que se adapta la normativa fiscal a lo previsto en la Ley 24/1998, de 28 de julio, del Mercado de Valores, derogando esta última disposición.

Para terminar y en cuanto a la disposición transitoria, hay que resaltar en particular las modificaciones que afectan al régimen de infracciones y sanciones.

Plan de Comprobación Tributaria para el año 2017 (BOG 12/05/2017)

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

(DICIEMBRE 2016 – MAYO 2017)

1. **INTRODUCCIÓN**
   1.1. Presidencia de Malta: 1 enero – 3o junio 2017

2. **FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES**
   2.1. Reforma del impuesto sobre sociedades para la UE
      2.1.1. Propuesta de Directiva relativa a una base imponible común del impuesto de sociedades
      2.1.2 Adopción de la propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países
      2.1.3. Adopción de la propuesta de Directiva relativa a los mecanismos de resolución de los litigios de doble imposición en la UE
   2.2. Propuesta de Directiva relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros
   2.3. Reuniones del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas

3. **IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**
   3.1. Mecanismo de inversión del sujeto pasivo
   3.2. Paquete de comercio electrónico
   3.3. El IVA de los libros, los periódicos y las revistas

4. **COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA**
   4.1.Adopción de la propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso a la información por parte de las autoridades tributarias contra el blanqueo de capitales

5. **PROCEDIMIENTOS**
   5.1. Dictámenes motivados
   5.2. Remisiones al Tribunal de Justicia de la Unión Europea
   5.3. Asuntos archivados
   5.4. Sentencias del TJUE

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.

Presidencia de Malta: 1 enero – 30 junio 2017

Malta ejerce la Presidencia rotatoria del Consejo de la UE desde el 1 de enero de 2017 hasta el 30 de junio de 2017.

Tal y como viene recogido en su programa de prioridades[1], en el área específica de la fiscalidad, la Presidencia maltesa está impulsando los trabajos en varios expedientes de fiscalidad directa entre los que se encuentra la reforma de la Directiva de lucha contra la elusión fiscal (ATAD por sus siglas en inglés), la propuesta de Directiva sobre mecanismos de resolución de los litigios de doble imposición en la UE, y el relanzamiento de la Directiva sobre la base común consolidada del impuesto de sociedades. En el ámbito de la fiscalidad indirecta, se está centrando en las propuestas de modificación de la Directiva de IVA en relación al paquete de comercio electrónico, a los tipos reducidos de las publicaciones electrónicas y en el proyecto piloto de generalización de la inversión del sujeto pasivo.

2. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

2.1. Reforma del impuesto sobre sociedades para la UE[2]

La Comisión Europea propuso, el 25 de octubre de 2016, reformar la forma de gravar las empresas en el mercado único, poniendo a punto un sistema del impuesto sobre sociedades justo y favorable al crecimiento. Esta propuesta contenía un paquete con 3 nuevas propuestas legislativas:

-La reactivación de la CCCTB (base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades, por sus siglas en inglés).

Presentada por la Comisión Europea por primera vez en 2011, la propuesta legislativa relativa a la CCCTB se concibió con el fin de fortalecer el mercado único en favor de las empresas. Los Estados miembros debatieron esta propuesta durante meses y realizaron algunos avances en varios aspectos esenciales de propuesta legislativa. Sin embargo, no se consiguió cerrar un acuerdo definitivo al respecto.

Posteriormente, tras consultar a los Estados miembros, las empresas, la sociedad civil y el Parlamento Europeo, la Comisión decidió lanzar, en octubre del año pasado, una nueva propuesta que refuerza los elementos en favor de la actividad empresarial de la propuesta anterior con el fin de ayudar a las empresas transfronterizas a reducir sus costes y trámites administrativos, y de apoyar la innovación. La reactivación de la CCCTB pretende contribuir también a crear condiciones de igualdad respecto de las multinacionales en Europa, cerrando los canales que utilizan para eludir impuestos.

Con ánimo de progresar más rápidamente en los debates, la Comisión ha desglosado la CCCTB en un proceso en dos fases que sea más fácil de gestionar. En este sentido, la base común del impuesto sobre sociedades (CCTB, por sus siglas en inglés) podría acordarse con rapidez mientras

[1] https://www.eu2017.mt/en/Documents/NationalProgramme_EN.pdf

[2] https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/corporate-tax-reform-package_en_en

que la consolidación (CCCTB) debería introducirse poco después, permitiendo obtener todas las ventajas del sistema en su integridad. Por lo tanto, se va a trabajar sobre dos textos legislativos: la propuesta de Directiva sobre una base imponible común del impuesto sobre sociedades (CCTB)[3] y la propuesta de Directiva sobre una base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades (CCCTB)[4].

En comparación con la propuesta de 2011, el nuevo sistema del impuesto sobre sociedades:

- será obligatorio para los grandes grupos multinacionales, aquellos con mayor capacidad para ejercer prácticas de planificación fiscal agresiva, garantizando de esta forma que las empresas con ingresos globales superiores a 750 millones de euros anuales sean objeto de gravamen donde realmente obtengan sus beneficios;

- permitirá colmar las lagunas asociadas actualmente al traslado de beneficios a efectos fiscales;

- incitará a las empresas a financiar sus actividades a través de recursos propios recurriendo a los mercados en lugar de orientarse hacia el endeudamiento;

- apoyará la innovación a través de incentivos fiscales destinados a las actividades de investigación y desarrollo (I+D) vinculadas a la actividad económica real.

Es importante señalar que la CCCTB no aborda la fijación de los tipos del impuesto sobre sociedades, ya que este aspecto sigue siendo un ámbito de soberanía nacional. Sin embargo, creará un sistema de cálculo de la base imponible de las empresas transfronterizas más transparente, eficiente y justo, que permitirá una reforma sustancial de la imposición de las empresas en toda la UE.

-Resolución de litigios de doble imposición.

La Comisión propuso también un sistema perfeccionado de resolución de litigios de doble imposición en la UE (propuesta de Directiva relativa a los mecanismos de resolución de los litigios de doble imposición en la Unión Europea[5]).

-Respuesta a las asimetrías con países no pertenecientes a la UE.

La tercera propuesta del paquete presentado (propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países[6]) incluye nuevas medidas para impedir que las empresas aprovechen las lagunas, denominadas asimetrías híbridas, entre los sistemas fiscales de los Estados miembros y de los países no pertenecientes a la UE para eludir la imposición.

Finalmente, el paquete incluye una Comunicación general, en la que se exponen las razones políticas y económicas de las propuestas, así como evaluaciones de impacto sobre la CCCTB y el mecanismo de resolución de litigios. Estas propuestas legislativas se han presentado al Parlamento Europeo a efectos de consulta y al Consejo para su adopción.

El paquete de reforma fue estudiado, de forma general, por primera vez el 3 de noviembre de 2016, en la reunión del grupo de fiscalidad directa adscrito al Consejo de Ministros de la UE de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN).

2.1.1. Propuesta de Directiva relativa a una base imponible común del impuesto de sociedades

Como se ha señalado, la propuesta de Directiva se centra en la denominada "primera fase" del enfoque gradual. Se limita, por tanto, a los elementos de la base común, es decir, las reglas de cálculo de la base imponible del impuesto sobre

[3] https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_en.pdf

[4] http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_683_en.pdf

[5] https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_686_es.pdf

[6] http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/COM-2016-687-F1-ES-MAIN.PDF

sociedades, e incluye ciertas disposiciones contra la elusión fiscal y sobre la dimensión internacional del sistema tributario propuesto. En comparación con la propuesta de 2011 se abordan dos nuevas cuestiones: se incluyen normas contra el sesgo en favor del endeudamiento y se prevé una superdeducción en concepto de I+D. Se prevé que la consolidación se aborde en una propuesta de Directiva separada ("segunda fase"), que se examinará una vez se haya alcanzado un acuerdo político sobre los elementos de la base común. Con el fin de compensar a los contribuyentes, que no podrán acogerse temporalmente a las ventajas de la consolidación fiscal, se prevé un mecanismo de compensación transfronteriza de pérdidas con posterior recuperación. Este mecanismo debería seguir en vigor hasta la introducción de la base imponible consolidada, a partir de la cual la compensación transfronteriza de pérdidas será un resultado automático de la aplicación de las normas.

Explicación detallada de las disposiciones específicas de la propuesta

La propuesta constituye la "primera fase" de un planteamiento gradual hacia un sistema de imposición de las sociedades a escala de la UE y establece normas comunes en relación con el impuesto sobre sociedades para computar la base imponible de las sociedades y los establecimientos permanentes en la Unión.

Alcance: al contrario que la propuesta de 2011, que establecía un régimen facultativo para todas las sociedades, la presente Directiva tendrá carácter obligatorio para las sociedades pertenecientes a grupos que rebasen un determinado tamaño. El criterio para la fijación del umbral relativo al tamaño serán los ingresos consolidados totales de un grupo que lleve estados financieros consolidados.

Definición de establecimiento permanente: el concepto de establecimiento permanente se define siguiendo fielmente la definición postBEPS (lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, BEPS por sus siglas en inglés) recomendada en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

Base imponible: todos los ingresos serán imponibles, salvo que se hallen expresamente exentos. Las rentas consistentes en dividendos o en el producto de la enajenación de acciones mantenidas en una sociedad fuera del grupo estarán exentas para las participaciones de al menos un 10%, a fin de evitar la doble imposición de las inversiones extranjeras directas. En la misma línea, los beneficios de los establecimientos permanentes también estarán exentos de tributación en el Estado del domicilio social.

Se deducirán de los ingresos imponibles los gastos de explotación y algunos otros elementos. Para apoyar la innovación en la economía, la propuesta introducirá una superdeducción por costes de I+D. Además, los contribuyentes tendrán derecho, para los gastos de I+D hasta un máximo de 20 millones de euros, a una superdeducción anual adicional del 50%. Cuando los gastos de I+D superen los 20 millones de euros, los contribuyentes podrán deducir el 25% de la cantidad excedentaria. Asimismo, se prevé una superdeducción reforzada para las pequeñas empresas de reciente creación que no tengan ninguna empresa asociada y que sean particularmente innovadoras (categoría que incluirá, en particular, a las empresas emergentes). En este contexto, los contribuyentes podrán deducir el 100% de sus costes de I+D siempre que no superen los 20 millones de euros y que estos contribuyentes no tengan ninguna empresa asociada.

Norma relativa a la limitación de los intereses: se limita la posibilidad de deducir los costes de intereses (y otros costes financieros), con el fin de desalentar las prácticas de traslado de beneficios a países con tipos impositivos más bajos.

Bonificación en concepto de crecimiento e inversión (BCI): la propuesta incluye una norma contra el sesgo en favor del endeudamiento, a fin de neutralizar el marco actual que desincentiva la financiación mediante recursos propios. Se concederá a los contribuyentes una bonificación en concepto de crecimiento e inversión, con arreglo a la cual los incrementos de sus fondos propios serán deducibles de su base imponible con sujeción a ciertas condiciones, como

medidas contra posibles efectos en cascada y disposiciones contra la elusión fiscal.

Amortización: un mayor número de activos pasan a ser amortizables individualmente, al haberse eliminado del sistema de agrupación el inmovilizado material a medio plazo.

Pérdidas: se permite a los contribuyentes trasladar sus pérdidas a ejercicios posteriores de forma indefinida, sin restricciones en cuanto al importe deducible anualmente. Se incluye una disposición contra las prácticas abusivas que desalienta los intentos de eludir las normas sobre la deducibilidad de las pérdidas mediante la adquisición de empresas deficitarias.

Compensación temporal de las pérdidas con recuperación: será posible tener en cuenta, en condiciones estrictas, las pérdidas sufridas por una filial inmediata o un establecimiento permanente situados en otros Estados miembros.

Elusión fiscal: el sistema incluirá una serie de normas contra la elusión fiscal.

Asimetrías híbridas: la propuesta establece normas en virtud de las cuales una de las dos jurisdicciones afectadas por la asimetría deniega la deducción de un pago o garantiza que las rentas correspondientes se incluyen en la base común.

Avances

En el Consejo ECOFIN de diciembre, los Ministros acogieron con satisfacción el establecimiento de un sistema de imposición de las sociedades equitativo, competitivo y estable para la UE y las propuestas legislativas conexas.

Destacaron la importancia de dotarse de normas sobre fiscalidad de las empresas que ofrezcan estabilidad, seguridad jurídica y simplificación administrativa tanto a las grandes empresas como a las pymes, por lo que se congratularon de la continuación de los debates sobre la propuesta relativa a la CCTB y la propuesta relativa a la CCCTB.

Tomaron nota del planteamiento en dos etapas que propone la Comisión en lo que atañe a las propuestas relativas a la CCTB y a la CCCTB, y se mostraron de acuerdo en que debe darse prioridad a los trabajos referentes a los elementos de una base imponible común.

Además, tomaron nota de los incentivos para la investigación y el desarrollo y para la innovación y de los incentivos para la inversión a escala de la UE que propone la Comisión, e invitaron a los Estados miembros a seguir evaluando juntos la necesidad y el valor añadido de los elementos propuestos a este respecto.

Igualmente, los Ministros tomaron nota del ambicioso calendario propuesto por la Comisión para las propuestas relativas a la CCTB, a la CCCTB, y a los mecanismos de resolución de los litigios de doble imposición, e hicieron un llamamiento para que se avanzara con rapidez en el examen de estos expedientes legislativos.

Invitaron a la Presidencia maltesa a organizar los trabajos sobre ambas propuestas con arreglo a la siguiente secuencia temporal:

a) en primer lugar, los Estados miembros deben centrarse en las normas de cálculo de la base imponible y, en particular, en los nuevos elementos de la iniciativa reactivada sobre esta cuestión (capítulos I a V);

b) a continuación, los Estados miembros deberían centrarse en los demás aspectos de la base común (capítulos VI a XI), a saber: por una parte, los que ya se analizaron en profundidad en el contexto de la propuesta de 2011 relativa a la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades, y, por otra, los que figuran en la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior;

c) cuando los debates sobre estas cuestiones hayan llegado a buen fin, habría que examinar sin demora la consolidación fiscal.

En el Consejo ECOFIN, de 23 de mayo de 2017, los Ministros debatieron sobre la propuesta CCTB. La Presidencia maltesa reiteró su intención de proseguir los debates sobre los nuevos elementos de la propuesta y la necesidad de prever un grado adecuado de flexibilidad. Una vez acordado el código normativo de la CCTB, se considerará sin demora una propuesta separada sobre la CCCTB.

2.1.2 Adopción de la propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países

De las tres propuestas que formaban parte del paquete que presentó la Comisión en octubre de 2016, ha sido en esta propuesta en la que los trabajos han avanzado más rápidamente. Así, el tras debatirse en varios reuniones del grupo de trabajo de fiscalidad durante el mes de noviembre, el Consejo ECOFIN, de 6 de diciembre, alcanzó un amplio consenso sobre la propuesta. Se dejaron solo dos cuestiones por resolver en las siguientes semanas: las normas que permitirían a los Estados miembros aplicar excepciones limitadas y la fecha de transposición.

El Consejo ECOFIN, de 21 de febrero de 2017, alcanzó un acuerdo sobre la propuesta de Directiva. La propuesta aborda las asimetrías híbridas respecto a los países no pertenecientes a la UE, dado que la Directiva de lucha contra la elusión fiscal, adoptada en julio de 2016, contiene ya disposiciones contra las disparidades existentes dentro de la Unión. Esta propuesta complementa y modifica, pues, dicha Directiva.

Por lo que se refiere al capital regulador híbrido, se establece una exención de la norma para el sector bancario. La exención tendrá una limitación temporal y se encargará a la Comisión que presente un informe en el que valore sus consecuencias; en cuanto a los operadores financieros, se sigue un planteamiento delimitado conforme al adoptado por la OCDE; respecto a la aplicación, se prevén plazos más largos que para la Directiva de lucha contra la elusión fiscal. Las disposiciones deben aplicarse a partir del 1 de enero de 2020 (un año más tarde), y del 1 de enero de 2022 para una disposición en particular.

El Consejo adoptará la Directiva una vez que el Parlamento Europeo haya emitido su dictamen. Los Estados miembros disponen de plazo hasta el 31 de diciembre de 2019 para incorporar la Directiva a su ordenamiento jurídico nacional.

2.1.3. Adopción de la propuesta de Directiva relativa a los mecanismos de resolución de los litigios de doble imposición en la UE

En el Consejo ECOFIN de 6 diciembre, los Ministros se mostraron de acuerdo en que las normas fiscales internacionales vigentes pueden, en algunos casos, dar lugar a situaciones de doble imposición y de doble desimposición que han de eliminarse mediante medidas coordinadas de la UE, y reconocieron que era preciso examinar los mecanismos de resolución de litigios vigentes para aumentar la seguridad jurídica de las empresas de la UE. Así, señalaron que esperaban con interés el examen de esta propuesta de Directiva.

Tras las reuniones técnicas celebradas estos últimos meses, durante el Consejo ECOFIN, de 23 de mayo, los Ministros consiguieron alcanzar un acuerdo sobre este nuevo sistema de resolución de litigios de doble imposición en el seno de la UE. La Directiva tiene por objeto mejorar los mecanismos utilizados para resolver los litigios entre los Estados miembros cuando estos surgen de la interpretación de acuerdos sobre la eliminación de la doble imposición. Se nutre del Convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

Las situaciones en las que distintos Estados miembros gravan dos veces la misma renta o patrimonio pueden crear graves obstáculos a la activ-

idad empresarial transfronteriza. Imponen una carga impositiva excesiva y pueden ocasionar distorsiones económicas y perjudicar las inversiones transfronterizas.

La Directiva dispone que los mecanismos de resolución de litigios sean obligatorios y vinculantes, tendrán plazos claros y deberán lograr resultados. De este modo, se propone crear un entorno fiscal en el que los costes de cumplimiento que han de asumir las empresas se reduzcan al mínimo.

El texto de la Directiva prevé la posibilidad de que el contribuyente emprenda un procedimiento amistoso en virtud del cual los Estados miembros deben llegar a un acuerdo en el plazo de dos años. Si el procedimiento fracasa, se iniciará un proceso de arbitraje para resolver el litigio en plazos delimitados. Con este fin se nombra a una comisión consultiva compuesta por entre tres y cinco árbitros independientes, a los que se suman un máximo de dos representantes por cada Estado miembro. La comisión consultiva emite un dictamen sobre la eliminación de la doble imposición en el litigio en cuestión, que es vinculante para los Estados miembros afectados a menos que estos acuerden una solución alternativa.

En concreto, los Ministros refrendaron las siguientes cuestiones:

- ámbito de aplicación de la Directiva, esto es, el tipo de litigios que ha de abarcar: el Consejo ha optado por un ámbito de aplicación amplio, pero con la posibilidad de excluir, caso por caso, litigios en los que no exista una doble imposición;

- personalidades independientes: criterios destinados a garantizar la independencia de las personas nombradas para integrar la lista de árbitros independientes. Se ha acordado que los árbitros no deben ser empleados de empresas de asesoría fiscal ni haber proporcionado asesoramiento fiscal con carácter profesional. A menos que se acuerde lo contrario, el presidente de la comisión deberá ser un juez;

- comité permanente: posibilidad de crear una estructura permanente para resolver litigios si los Estados miembros así lo acuerdan.

El Consejo adoptará la Directiva cuando el Parlamento Europeo haya emitido su dictamen. Los Estados miembros disponen de plazo hasta el 30 de junio de 2019 para incorporar la Directiva a su ordenamiento jurídico nacional. La Directiva se aplicará a las reclamaciones presentadas después de esa fecha sobre cuestiones relativas al ejercicio fiscal iniciado el 1 de enero de 2018 o posteriormente. No obstante, los Estados miembros pueden convenir en aplicar la Directiva a reclamaciones referentes a ejercicios fiscales anteriores.

2.2. Propuesta de Directiva 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 Consejo ECOFIN trató sobre esta propuesta en sus reuniones del 26 de abril y el 30 de mayo. En la primera reunión, se debatió sobre la inclusión en la Directiva de una cláusula sobre imposición efectiva mínima y, en la segunda, sobre la no aplicación de la Directiva cuando el pago recibido se enmarca en regímenes fiscales dañinos. Tras varios años de debates, se sigue sin avanzar mucho en los trabajos para la adopción de esta Directiva.

2.3. Reuniones del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas

Durante estos meses se han celebrado varias reuniones del subgrupo del Código de Conducta en relación a dos temas clave: el establecimiento de una lista de la UE sobre jurisdicciones no-cooperativas en materia fiscal; y la clarificación de los criterios 3[7] y 4 del Código de Conducta.

[7] http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.1998.002.01.0001.01.SPA&toc=OJ:C:1998:002:TOC
B. Dentro del ámbito de aplicación especificado en

En relación al primer tema, la Comisión Europea propuso, en enero de 2016, desarrollar un procedimiento de la UE para la evaluación y elaboración de listas de jurisdicciones problemáticas en materia fiscal de terceros países. Este procedimiento estaría dividido en tres etapas:

- primera etapa – cuadro de indicadores. La Comisión lleva a cabo una labor interna de identificación de los terceros países que deben ser objeto de escrutinio prioritario por la UE. Para garantizar la neutralidad y el fundamento de esta selección, la Comisión elaboró un cuadro de indicadores[8], presentado el 15 de septiembre de 2016, que permite determinar el impacto potencial de las distintas jurisdicciones en las bases imponibles de los Estados miembros. Se han analizado 160 jurisdicciones.

- segunda etapa – escrutinio (*screening)*. A partir del cuadro de indicadores, los Estados miembros deciden qué países deben ser evaluados (lista de países a analizar) a la luz de los criterios que decidirán los Estados miembros. Esta fase de evaluación incluye un diálogo con los terceros países en cuestión, en el que se les concederá el tiempo suficiente para responder a cualquier duda que surja en relación con sus regímenes tributarios.

- última etapa – listado. Los Estados miembros deben decidir si añaden el país en cuestión a la lista negra común de la UE de jurisdicciones problemáticas en materia fiscal. Esta decisión se basará principalmente en una recomendación de la Comisión resultante del proceso de escrutinio.

En las Conclusiones del Consejo ECOFIN, de 8 de noviembre de 2016, sobre los criterios y procedimiento para establecer una lista de la UE sobre jurisdicciones no-cooperativas en materia fiscal, se establecieron 3 criterios para el escrutinio de las jurisdicciones: 1. Transparencia fiscal, 2. Fiscalidad justa y 3. Implementación de las medidas anti-BEPS.

La cuestión de la lista de la UE se ha tratado, a lo largo del primer semestre de 2017, en las reuniones del subgrupo Código de Conducta de 16 de diciembre de 2016, 1 de marzo y 18 de mayo. Se ha tratado sobre las contramedidas y los paneles de expertos que llevarán a cabo el examen de las jurisdicciones. Asimismo, en el Consejo ECOFIN de 21 de febrero, los Ministros tomaron nota de los trabajos llevado a cabo hasta el momento para avanzar en los trabajos para el establecimiento de la lista.

Con respecto a la clarificación de los criterios 3 y 4 del Código de Conducta, la cuestión se abordó en la reunión de 24 de febrero del subgrupo.

Por su parte, a lo largo de estos meses, la formación principal del Código de Conducta se reunió el 25 de enero y el 5 de abril.

3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La pieza básica de la legislación de la Unión Europea sobre el Impuesto de Valor Añadido (IVA) desde el 1 de enero de 2007 es la Directiva 2006/112/CE, también conocida como la "Directiva del IVA"[9].

A lo largo de estos últimos meses bajo Presidencia maltesa, los Grupos de Trabajo del Consejo ECOFIN vienen trabajando en tres grandes temas relacionados con el IVA: el mecanismo de inversión

la letra A, deben considerarse potencialmente perniciosas y, por consiguiente, afectadas por el presente Código las medidas fiscales que impliquen un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate. Dicho nivel impositivo puede derivarse del tipo impositivo nominal, de la base imponible o de cualquier otro factor pertinente. En la evaluación del carácter pernicioso de dichas medidas, se tendrá en cuenta, entre otros aspectos,
3) si las ventajas se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales, o
4) si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos, concretamente a las normas acordadas por la OCDE

[8] http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2996_es.htm

[9] http://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/ALL/?uri=CELEX:32006L0112

del sujeto pasivo, el paquete del comercio electrónico y el IVA de los libros, periódicos y revistas.

3.1. Mecanismo de inversión del sujeto pasivo

El Consejo está trabajando en una propuesta de Directiva del Consejo cuyo objetivo es permitir la aplicación de un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo del IVA a las transacciones nacionales entre empresas que impliquen servicios o bienes por una facturación superior a 10.000 euros. Se permitiría aplicar el mecanismo en unas condiciones determinadas.

El mecanismo generalizado de inversión traslada la responsabilidad de informar sobre una operación de IVA del vendedor al comprador de un bien o servicio. Esta iniciativa se conoce comúnmente como "Proyecto Piloto de Generalización de la Inversión del Sujeto Pasivo".

La propuesta se presentó a raíz de una petición de los Estados miembros que sufren importantes pérdidas de ingresos debido al fraude en el ámbito del IVA, en particular al fraude en cascada (o fraude carrusel).

Fraude en cascada

En la UE, el fraude en cascada suele producirse en operaciones transfronterizas entre empresas.

En el marco del sistema de IVA vigente, el suministro transfronterizo entre empresas dentro de la UE está exento del IVA, siendo el vendedor de los bienes o servicios quien debe abonar el IVA a Hacienda en el mercado de destino (el vendedor es el receptor del IVA).

La circulación transfronteriza de mercancías en la UE se divide fundamentalmente en dos operaciones:

- el suministro intracomunitario de bienes está exento del IVA

- la adquisición intracomunitaria de bienes está sujeta al IVA en el país de destino y el receptor del IVA es el vendedor.

El fraude implica a varias empresas que se venden entre sí, en un mercado nacional, bienes o servicios importados exentos de IVA de un proveedor (la denominada «sociedad instrumental») que se halla en otro país de la UE.

Una de las empresas de la cadena, normalmente la que importa las mercancías, no paga el IVA a Hacienda, pero sí lo carga al siguiente comprador, cometiendo así el fraude. Esta empresa suele desaparecer rápidamente tras la operación sin dejar rastro (de ahí también la denominación de «operador desaparecido»). Ello hace imposible la recaudación del impuesto en el Estado en el que se consumen los bienes o servicios. Los demás compradores de la cadena, sin embargo, reclaman el IVA a Hacienda tras la venta de la mercancía. En realidad puede ocurrir que los bienes o servicios ni siquiera se trasladen, o que existan solo sobre el papel.

El fraude «en cascada» vuelve a iniciarse cuando el comprador final de la cadena en el mercado nacional revende la mercancía al primer proveedor, es decir, a la empresa que la introdujo en el país, comenzando así de nuevo todo el proceso. Al ser transfronteriza, esta última operación está, una vez más, exenta de IVA.

El sistema también puede funcionar solo dentro del mercado nacional.

El mecanismo de inversión del sujeto pasivo es una medida que traslada del vendedor al cliente la responsabilidad final del pago del IVA a Hacienda. De este modo pretende reducir el riesgo de fraude en el IVA.

Propuesta presentada

Con fecha 21 de diciembre de 2016[10], la Comisión Europea hizo pública una Propuesta de modificación de la Directiva IVA en ese sentido, para establecer un mecanismo de inversión del sujeto pasivo en todas las operaciones de entrega de bienes o prestaciones de servicios cuyo importe

[10] http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0811&from=es

exceda de un umbral de 10.000 euros, sin restricciones, por tanto, en cuanto a sectores o tipos de operaciones. Las operaciones deberán, eso sí, ser objeto de declaración por medios electrónicos a fin de monitorizar el funcionamiento de la medida.

Actualmente la regla general del IVA es que quien entregue el bien o preste el servicio (proveedor) repercuta el impuesto al destinatario de la operación (el cliente).

La "inversión del sujeto pasivo" es una excepción a esa regla para operaciones entre empresarios, de forma que el proveedor no repercute el IVA al cliente-empresario, sino que este último es el deudor del impuesto, sin perjuicio del derecho de deducción que pueda tener. Por lo tanto, está obligado a ingresar el IVA, pero al mismo tiempo puede deducir ese mismo IVA si cumple con los requisitos exigibles.

Esta modificación, dado su carácter voluntario y temporal no debería suponer un obstáculo para la introducción de otras modificaciones sustanciales en la normativa del IVA, como el establecimiento de un régimen definitivo para las operaciones de tráfico intracomunitario.

La inversión del sujeto pasivo generalizada, que había sido solicitada por algunos Estados miembros a modo de una derogación particular a fin de combatir el fraude, se extiende así como un mecanismo al que puedan recurrir todos los Estados que lo deseen, si bien, de acuerdo con la motivación de la Propuesta, debería ser un mecanismo experimental para países en los que los medios administrativos no alcanzan a combatir el fraude (y en particular el fraude carrusel) o en los que la pérdida de recaudación que de él se deriva se encuentra significativamente por encima de la media de la UE.

Ante las incertidumbres que genera una medida de este calado, contraria a los principios esenciales de funcionamiento del impuesto, la Comisión autorizará individualmente su introducción en los Estados miembros que lo soliciten y se reserva el derecho a revocar las autorizaciones concedidas si los efectos resultan perniciosos.

Principales elementos de la propuesta

Procedimiento legislativo

La adopción de la propuesta de Directiva requiere un procedimiento legislativo especial: una votación por unanimidad en el Consejo, previa consulta al Parlamento Europeo. El Consejo no está jurídicamente obligado a tener en cuenta el dictamen del Parlamento pero, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no debe tomar una decisión sin haberlo recibido.

Condiciones para la aplicación del mecanismo

Con arreglo a la propuesta, para poder aplicar el mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo los Estados miembros deben cumplir las siguientes condiciones:

- el déficit recaudatorio del IVA del Estado miembro debe ser de cinco puntos porcentuales por encima de la media de la UE

- el nivel de fraude en cascada en el Estado miembro debe representar más del 25 % de su déficit recaudatorio del IVA

- el Estado miembro debe demostrar que las medidas convencionales no son suficientes para luchar contra este tipo de fraude.

La propuesta establece, además, que la Comisión Europea dispondría de tres meses para autorizar o rechazar, dependiendo de si se cumplen o no los requisitos, la solicitud de un Estado miembro de aplicar el mecanismo.

Los Estados miembros vecinos

De acuerdo con la propuesta, todo Estado miembro que tenga frontera con el Estado que aplica el mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo también debe estar autorizado a aplicarlo, bajo determinadas condiciones.

Derogación del mecanismo

El proyecto de Directiva propone que si, tras la

introducción del mecanismo, se produjera un impacto negativo considerable en el comercio del mercado interior de la UE, el mecanismo tendría que ser derogado, sin efecto retroactivo, tras un período de seis meses.

Plazos

La propuesta sugiere que el mecanismo debe estar en vigor hasta el 30 de septiembre de 2022. Luego sería evaluado por la Comisión.

En resumen, existe consenso entre los Estados miembros en la importancia de combatir el fraude fiscal en el IVA. En este contexto, además de medidas convencionales como la cooperación administrativa, la utilización de las nuevas tecnologías y la gestión y explotación de información relevante para prevenir y reprimir el fraude y la elusión fiscal, es objeto de debate las oportunidades que puede aportar en el IVA el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

En concreto, tanto en el Consejo como en la Comisión, se analizan los potenciales efectos que podría suponer (i) generalizar la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo y (ii) un proyecto piloto como el que se plantea al efecto.

3.2. Paquete de comercio electrónico

El actual paquete de comercio electrónico de propuestas sobre el IVA fue elaborado en el marco de la Estrategia para el Mercado Único Digital de la UE[11]. El 6 de mayo de 2015 la Comisión Europea presentó su Estrategia para el Mercado Único Digital, y en este contexto, la Comisión se comprometió a preparar propuestas legislativas para modernizar el IVA del comercio electrónico transfronterizo, y reducir la carga administrativa de las empresas como consecuencia de los diferentes regímenes de IVA en los EEMM.

La Comisión Europea tiene el compromiso de garantizar la libre circulación de bienes y servicios y de asegurarse de que «personas y empresas pueden acceder fácilmente a las actividades en línea y ejercerlas en condiciones equitativas de competencia».

En lo que se refiere a la actual normativa sobre el IVA, tanto la Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa como el posterior Plan de Acción sobre el IVA: "Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE - Es hora de decidir"[12], han dado la máxima prioridad a eliminar los obstáculos al comercio electrónico transfronterizo causados por obligaciones gravosas en materia de IVA, así como por una falta de neutralidad que perjudica a las empresas de la UE. Las propuestas modernizarán la normativa en vigor en materia de IVA que se aplica a las actividades de comercio electrónico y contribuirán a la futura viabilidad de este impuesto.

La Presidencia maltesa presentó en enero de 2017 la propuesta de Directiva del Consejo en el documento 14820/16 FISC 207 ECOFIN 1111 IA 126[13].

Las principales disposiciones de la propuesta son:

(1) la ampliación del actual sistema de miniventanilla única (*MOSS*[14]) a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes materiales y a los servicios distintos de los servicios electrónicos, así como a las ventas a distancia de bienes procedentes de terceros países;

(2) la introducción de un régimen simplificado para la declaración global y el pago del IVA a la importación aplicable a los importadores de mercancías destinadas a consumidores finales si no se ha pagado el IVA a través del sistema de miniventanilla única;

(3) la eliminación de los actuales umbrales

[11] COM(2015) 192 final. http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0192&from=ES

[12] COM(2016) 148 final. http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0148&from=EN

[13] http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14820-2016-INIT/en/pdf

[14] *MOSS: Mini One Stop Shop*

aplicables a las ventas a distancia intracomunitarias que provocan distorsiones en el mercado único;

(4) la supresión de la actual exención aplicable a la importación de pequeños envíos realizados por proveedores de terceros países que pone en situación de desventaja a los vendedores de la UE;

(5) la introducción de una medida de simplificación común a escala comunitaria que incluya un umbral de IVA para las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y servicios electrónicos, a fin de ayudar a las pequeñas empresas de comercio electrónico de reciente creación, así como normas simplificadas para la identificación de los clientes;

(6) la posibilidad de que los vendedores de la UE apliquen las normas de su país de origen en cuestiones tales como la facturación y el mantenimiento de registros; y

(7) una mayor coordinación entre los Estados miembros a la hora de auditar a las empresas transfronterizas que utilicen el sistema del IVA para garantizar una elevada tasa de cumplimiento.

3.3. El IVA de los libros, los periódicos y las revistas

El Consejo está trabajando actualmente en una propuesta de modificación de la actual Directiva de la UE sobre el IVA para permitir a los Estados miembros aplicar a las publicaciones digitales, como libros, periódicos y revistas, unos tipos del IVA más bajos.

El 26 de enero la Presidencia maltesa presentó su propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, en lo relativo a los tipos del impuesto sobre el valor añadido aplicados a los libros, los periódicos y las revistas, en el documento 14823/16 FISC 210 ECOFIN 1114 IA 129[15].

Con arreglo a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, los servicios prestados por vía electrónica, incluidas las publicaciones por vía electrónica, deben estar sujetos al tipo normal del IVA (un 15 % como mínimo). Por otra parte, los Estados miembros tienen la opción de gravar las publicaciones sobre cualquier medio de soporte físico con un tipo del IVA reducido (tipo mínimo del 5 %) y a algunos de ellos se les ha otorgado la posibilidad de continuar aplicando tipos del IVA inferiores al mínimo actual del 5 % (tipo superreducido), incluidas exenciones con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior (el denominado tipo nulo) en relación con determinadas publicaciones impresas.

La Directiva del IVA no autoriza a los Estados miembros a aplicar a las publicaciones digitales los mismos tipos del IVA vigentes para las publicaciones en soporte físico, lo que da lugar a un tratamiento a efectos del IVA mucho menos favorable de las primeras en la mayoría de los Estados miembros. Pese a las diferencias de formato existentes entre las publicaciones impresas y las digitales, ambas ofrecen a los consumidores el mismo contenido de lectura.

Desde la entrada en vigor el 1 de enero de 2015 de las nuevas normas relativas al «lugar de prestación», ya no se requiere una armonización de los tipos del IVA aplicados a los servicios prestados por vía electrónica y en particular a las publicaciones digitales. Ahora, la recaudación del IVA se efectúa en el lugar en el que está situado el destinatario y los proveedores ya no pueden disfrutar de la ventaja que suponía estar establecidos en Estados miembros con tipos del IVA más bajos.

Tal como se recoge en el plan de acción sobre el IVA de la Comisión[16], las normas en vigor sobre

[15] http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14823-2016-INIT/en/pdf

[16] Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un plan de acción sobre el IVA - Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE- Es hora de decidir, COM(2016)148 final, de 7 de abril de

los tipos del IVA no tienen plenamente en cuenta la evolución económica y tecnológica en lo que respecta a los libros y periódicos digitales.

La modernización del IVA para adaptarlo a la economía digital es también un objetivo fundamental de la Estrategia del Mercado Único Digital[17].

En sus conclusiones de 25 de mayo de 2016 respecto del plan de acción sobre IVA, el Consejo invitó a la Comisión a presentar una propuesta legislativa que integrara disposiciones relativas a los tipos del IVA para las publicaciones digitales en el contexto de las iniciativas del mercado único digital antes de finales de 2016 y a acompañarla de una evaluación de impacto.

En consonancia con las conclusiones del Consejo y con el compromiso adquirido en su plan de acción sobre el IVA de 2016, la Comisión propone conceder a todos los Estados miembros la posibilidad de aplicar a las publicaciones suministradas por vía electrónica los mismos tipos del IVA que aplican actualmente a las publicaciones impresas, lo que incluye los tipos superreducido y nulo.

Principales elementos del proyecto de modificación de Directiva

La propuesta consiste en modificar dos artículos y el anexo III de la Directiva vigente de la UE sobre el IVA (2006/112/CE). Concretamente, las modificaciones se refieren al formato de las publicaciones a las que podría aplicarse el tipo reducido del IVA.

El proyecto de modificación especifica además que «el suministro de contenidos de música y de vídeo puros seguiría sujeto al tipo normal del IVA».

Con arreglo a la propuesta, el tipo normal seguiría aplicándose también a las publicaciones que consistan «predominantemente» en contenidos de música o de vídeo. Los Estados miembros tendrían libertad para definir el término «predominantemente» en su legislación nacional en materia de IVA. Esta solución permitiría también a los Estados miembros continuar aplicando un tipo reducido a los audiolibros, los audioperiódicos y las audiorrevistas para personas con problemas de visión.

4. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

4.1. Adopción de la propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso a la información por parte de las autoridades tributarias contra el blanqueo de capitales

Esta propuesta de Directiva fue presentada por la Comisión Europea, el 5 de julio de 2016. Tras el procedimiento legislativo, que ha durado varios meses, finalmente se adoptó en el Consejo ECOFIN de 6 de diciembre de 2016.

Mediante la Directiva se concede a las autoridades tributarias acceso a la información que obra en poder de las autoridades responsables de la prevención del blanqueo de capitales. De esta forma, se permitirá a las autoridades tributarias acceder a la información sobre la titularidad real de las empresas en el marco de la supervisión de la correcta aplicación de las normas fiscales. Por tanto, la Directiva contribuirá a prevenir la evasión fiscal y el fraude fiscal.

5. PROCEDIMIENTOS

5.1. Dictámenes motivados

8 diciembre - La Comisión Europea insta a Croacia a que modifique el tipo reducido de impuesto especial a los pequeños productores de alcohol etílico

La Comisión ha solicitado a Croacia que modifique su normativa relativa a los impuestos especiales sobre los destilados alcohólicos produci-

2016.

[17] Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa, COM(2015) 192 final, de 6 de mayo de 2015.

dos por pequeños productores para consumo propio. La normativa sobre impuestos especiales está armonizada a nivel de la UE (Directiva 92/83/CEE del Consejo). Estas normas establecen que los Estados miembros podrán aplicar una reducción anual máxima del 50% del tipo normal del impuesto especial a los destilados de pequeños productores que no produzcan más de 10 hectolitros de alcohol puro. Actualmente, las autoridades croatas prevén una reducción del tipo impositivo especial aplicable a los pequeños productores que producen hasta 20 litros de alcohol puro por hogar para consumo propio. Se aplica un tipo de impuesto especial a tanto alzado en función de la capacidad de la caldera utilizada para la producción (es decir, 100 HRK para una caldera con una capacidad de hasta 100 litros y 200 HRK para calderas de capacidades superiores). El tipo reducido aplicado por Croacia está vinculado a la capacidad de la caldera y se paga a tanto alzado con independencia de la cantidad producida, por lo que no es conforme con las normas de la UE. Croacia dispone de dos meses para notificar a la Comisión la adopción de medidas para corregir esta situación; de lo contrario, la Comisión Europea podría decidir llevar el asunto ante el Tribunal de Justicia de la UE (TJUE).

15 febrero - La Comisión pide a España que vele por que sus normas sobre los activos mantenidos en el extranjero sean proporcionadas

La Comisión ha enviado un dictamen motivado a España pidiéndole modificar sus normas sobre los activos mantenidos en otros Estados miembros de la UE o del Espacio Económico Europeo ("Modelo 720"). La Comisión considera que España tiene derecho de exigir a sus contribuyentes que notifiquen a las autoridades determinados activos que mantienen en el extranjero, pero las multas impuestas en caso de incumplimiento son desproporcionadas. Como las multas son mucho más altas que las sanciones aplicadas en un contexto puramente nacional, la normativa puede disuadir a las empresas y a los particulares de invertir en el mercado único o desplazarse por él. Por ello, estas disposiciones son discriminatorias y entran en conflicto con las libertades fundamentales de la UE. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a España ante el TJUE.

17 mayo - La Comisión pide a Francia que suprima la retención en origen aplicada a las sociedades no residentes en situación de déficit

La Comisión ha solicitado a Francia que suprima una retención en origen aplicable a los dividendos recibidos en Francia por empresas establecidas en otros Estados miembros de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE). Al aplicar una retención en origen sobre dichos dividendos, las autoridades francesas incumplen sus obligaciones en materia de libre circulación de capitales (artículo 63 TFUE y artículo 40 del Acuerdo EEE). La retención fiscal conduce a una imposición inmediata, sin posibilidad de reembolso de los dividendos pagados a una empresa de la UE y del EEE en las siguientes situaciones: en primer lugar, cuando la empresa está en déficit estructural, aunque las empresas francesas no pagan este impuesto en condiciones comparables; en segundo lugar, cuando la empresa se encuentra en una fase de pérdida temporal, a pesar de que las empresas francesas que se enfrentan las mismas dificultades sólo están sujetas a impuestos cuando la empresa recupera su superávit. Una modificación de la legislación adoptada por Francia, a finales de 2015, se aplica únicamente a las sociedades no residentes que se enfrentan tanto al déficit como a la liquidación. Si las autoridades francesas no responden a este dictamen motivado en un plazo de dos meses, el asunto puede ser llevado al TJUE.

5.2. Remisiones al Tribunal de Justicia de la Unión Europea

8 diciembre - La Comisión Europea lleva a Francia ante el TJUE por discriminación en la tributación de los dividendos

La Comisión ha decidido llevar a Francia ante el TJUE por incumplimiento de una sentencia del Tribunal de 15 de septiembre de 2011. El asunto en cuestión se refiere a la devolución del impuesto

abonado en Francia por las empresas con filiales en otros países de la UE. El Consejo de Estado adoptó una interpretación restrictiva de la sentencia del TJUE en su aplicación a dos casos individuales en diciembre de 2012. La Comisión considera, por tanto, que dichas sentencias son incompatibles con el Derecho de la UE.

15 febrero - La Comisión lleva a Grecia ante el TJUE por conceder tipos reducidos de impuesto especial al "tsípuro" y la "tsikudiá"

La Comisión lleva a Grecia ante el TJUE por no aplicar el tipo estándar de impuesto especial a las dos bebidas alcohólicas "tsípuro" y "tsikudiá". Según el Derecho de la UE, debe aplicarse el mismo tipo de impuesto especial al alcohol etílico utilizado para fabricar bebidas espirituosas, salvo exenciones o excepciones. Grecia no ha establecido excepciones para estas dos bebidas y no obstante aplica actualmente un tipo reducido de impuesto especial (el 50% del impuesto especial ordinario) al "tsípuro" y la "tsikudiá", y un tipo superreducido (en torno al 6%) al "tsípuro" y la "tsikudiá" que los denominados "destiladores de dos días" producen a granel. Al aplicar estos tipos reducidos, Grecia infringe las normas de la UE, ya que favorece las bebidas espirituosas producidas en su propio país. Esto va contra el principio que prohíbe unos impuestos internos que puedan constituir una protección indirecta para los productos nacionales, así como gravar los productos de los demás Estados miembros con tributos internos superiores a los que gravan los productos nacionales similares. Además, si bien las pequeñas destilerías pueden beneficiarse, en determinadas condiciones, de un tipo reducido del impuesto especial, este no puede ser inferior al 50% del tipo normal nacional. Al aplicar un tipo superreducido, el régimen griego para los destiladores de dos días no respeta dichas condiciones.

27 abril - La Comisión lleva a Italia ante el TJUE por la reducción de los impuestos especiales a la gasolina y al gasóleo

La Comisión Europea ha decidido llevar a Italia ante el TJUE por no aplicar el impuesto especial nacional sobre la gasolina y el gasóleo a todos los automovilistas residentes en la región de Friul-Venecia Julia. Actualmente las autoridades italianas conceden una reducción del precio de los carburantes a los automovilistas residentes en dicha región. La Comisión considera que ello constituye una reducción de los impuestos especiales sobre el gasóleo y la gasolina utilizados como carburantes, lo que constituye un obstáculo para el buen funcionamiento del mercado interior de la UE e infringe normas de la UE. Las normas de la UE sobre la fiscalidad de la energía (la Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre la fiscalidad de la energía) establecen tipos mínimos de fiscalidad sobre los productos energéticos. La existencia de diferencias sustanciales en los niveles de impuestos especiales nacionales puede obstaculizar el buen funcionamiento del mercado interior y dar lugar al "turismo de gasolinera". Los Estados miembros solo están autorizados a aplicar tipos diferenciados de impuestos especiales nacionales a los mismos productos cuando la Directiva sobre fiscalidad de la energía lo autorice expresamente. Las reducciones regionales, como la concedida por Italia, no están autorizadas por la Directiva sobre la fiscalidad de la energía e infringen el Derecho de la UE.

5.3. Asuntos archivados

27 abril - la Comisión resuelve con éxito los asuntos relativos a Eslovaquia y Grecia a fin de proteger a los consumidores que compran sus coches en otro Estado miembro

La Comisión ha archivado los procedimientos de infracción contra Eslovaquia y Grecia. En el caso eslovaco, el procedimiento de infracción se inició originalmente debido a que el impuesto de matriculación de vehículos de Eslovaquia no tenía en cuenta el valor real de los vehículos de segunda mano adquiridos en otros Estados miembros. Como consecuencia de ello, los ciudadanos pagaban un impuesto más elevado sobre dichos coches que el aplicable a los vehículos de segunda mano adquiridos en Eslovaquia. A raíz de la intervención de la Comisión, las autoridades eslovacas modificaron su legislación en febrero de 2017, lo que ha llevado a una reducción del impuesto que grava los vehículos de se-

gunda mano adquiridos en otros Estados miembros. En el caso de Grecia, el procedimiento por incumplimiento de la UE se inició originariamente para garantizar la correcta ejecución de una sentencia dictada por el TJUE sobre el impuesto de matriculación de los automóviles (asunto C-66/15: Comisión/Grecia). La sentencia afirma que percibir el importe íntegro del impuesto de matriculación de un vehículo cedido en alquiler o en régimen de arrendamiento financiero a un residente griego por una sociedad establecida en otro Estado miembro, sin tener en cuenta la duración efectiva del arrendamiento del vehículo, era incompatible con el Derecho de la Unión. A raíz de la sentencia, las autoridades griegas modificaron su legislación para establecer un impuesto de matriculación sobre los automóviles basándose en la duración efectiva del contrato de arrendamiento.

5.4. Sentencias del TJUE

7 marzo - Sentencia en el asunto C-390/15[18], Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

El principio de igualdad de trato no se opone a que el suministro de libros, periódicos y revistas digitales por vía electrónica se excluya de la aplicación de un tipo reducido de IVA. A este respecto, la Directiva del impuesto sobre el valor añadido es válida.

4 mayo - Sentencia en el asunto C-274/15[19], Comisión/Luxemburgo

Luxemburgo ha transpuesto de forma demasiado extensiva las normas de la Directiva sobre el IVA relativas a las agrupaciones autónomas de personas.

16 mayo - Sentencia en el asunto C-682/15[20] - Berlioz Investment Fund SA/Directeur de l'administration des contributions directes

Los tribunales de un Estado miembro pueden controlar la legalidad de las solicitudes de información fiscal dirigidas por otro Estado miembro. Dicho control se limita a verificar que la información solicitada no parezca carecer manifiestamente de toda pertinencia previsible respecto a la investigación fiscal de que se trate.

6. INFORMES Y PUBICACIONES

TAXATION PAPER No. 67 - Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_paper_67.pdf

[18] https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2017-03/cp170022es.pdf

[19] https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2017-05/cp170046es.pdf

[20] https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2017-05/cp170053es.pdf

Estudios y Colaboraciones

ROADMAP TO BEPS Y LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO

GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA (*)

1. ¡BIENVENIDO, MR.BEPS!

En el siglo XXI la interconexión, la interdependencia y el entrecruzamiento local, regional, estatal y global desafían a las formas y modelos de organización política tradicionales en el contexto de una economía ampliamente globalizada, en la que rige el derecho a la libre circulación de capitales y el derecho a la libertad de establecimiento y que se caracteriza por la realización de todo tipo de actividades económicas en cualquier lugar del mundo. Sin lugar a dudas este escenario resulta ser propicio para el crecimiento económico pero no es menos patente que posibilita, a su vez, la apertura de canales que son aprovechados por ciertos agentes económicos, fundamentalmente grandes grupos corporativos con una elevada actividad transnacional, para la reducción de la carga tributaria que soportan mediante el traslado artificioso de sus beneficios a entornos de baja tributación.

En este contexto, en 2013 se produce un hecho inédito como es el auténtico impulso político de la mano del G-20, basado en un consenso cada vez más amplio, para que la fiscalidad internacional vuelva a retomar los principios que la legitiman. El G20, constituido por diecinueve de las economías más fuertes del mundo en términos de PIB, siendo la UE su sponsor número veinte, se encarga de ello y además ha encontrado en la OCDE su pareja de baile perfecta para dar forma técnica a sus propósitos.

Pero, ¿por qué los gobiernos no han reaccionado hasta ahora? Particularmente estoy absolutamente convencida de que la crisis global está siendo uno de los factores más determinantes a la hora de cuestionar, revisar y rediseñar el papel de los gobiernos, a través de sus sistemas nacionales, en el orden fiscal internacional, así como de cuestionar la posición privilegiada que ciertos operadores económicos, en particular, las empresas multinacionales, ocupan en él. Es fundamentalmente la crisis la que está promoviendo los esfuerzos conjuntos para la renovación de los cimientos de la arquitectura de la fiscalidad internacional, a fin de adecuar sus principios y finalidades a una economía global justa y equitativa para todos los operadores económicos. Así, la acuciante necesidad de ingresos públicos para hacer frente a las políticas públicas en el contexto económico actual está siendo el motor principal de planes como el BEPS o de la aceleración de la implementación de intercambios automáticos de información tributaria de carácter multilateral a nivel global, que posibiliten el control del logro de una efectiva justicia tributaria.

Estos movimientos a gran escala internacional están siendo capitaneados por la OCDE, a fin de adecuar las reglas del juego de la fiscalidad internacional, obsoletas, desacompasadas y facilitadoras de la deslocalización artificiosa de beneficios, a la realidad de dicha economía

(*) Jefa del Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia

y sociedad global y que, en paralelo, con objetivos similares y de manera coercitiva en muchos casos, se están produciendo también en el ámbito de la UE, con el impulso de la Comisión Europea.

Las deficiencias de dichas reglas de juego fueron identificadas por la OCDE por primera vez en el año 2012 como BEPS, en sus siglas en inglés, *Base Erosion and Profit Shifting*, un acrónimo que pretende recoger prácticas de planificación fiscal ciertamente agresivas con las que compañías de un determinado perfil internacional han tratado en los últimos años de minorar de manera artificial las bases imponibles correspondientes a los impuestos de los países en los que tienen presencia, mediante el trasladado de beneficios a territorios o jurisdicciones de baja o nula tributación en los que además realizan poca o ninguna actividad.

El refrendo político a este trabajo se produjo en septiembre de 2013 por los líderes del G20, reunidos en la Cumbre de San Petersburgo, con la aprobación del primer Plan de Acción BEPS -*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*- que había sido presentado por la OCDE en julio de ese mismo año, como un primer documento de diagnóstico con el que se pretendía determinar los principales problemas en el ámbito BEPS enumerando 15 líneas de actuación, agrupadas en 4 grandes bloques. El calendario propuesto resultaba ser realmente ambicioso, poco más de dos años, y, para sorpresa de todos, se cumplió con la presentación por la OCDE en octubre de 2015 de los informes finales de cada una de las 15 acciones analizadas que fueron respaldados por el G20 un mes después.[1]

Una de las conclusiones del informe inicial BEPS fue que las prácticas elusivas objeto de estudio no son consecuencia de normas fiscales aisladas que no garanticen la asignación de la tributación al país dónde se realiza la actividad, sino que son el resultado de una falta de coordinación palpable entre las distintas legislaciones internas y las normas internacionales, fundamentalmente los convenios para evitar la doble imposición, sin olvidar las carencias en el intercambio de información entre las autoridades fiscales de los distintos países, auspiciadas en muchas ocasiones por los propios gobiernos.

En respuesta a lo anterior, los informes finales incluyen recomendaciones para el desarrollo de cambios significativos en puntos clave de la estructura fiscal internacional, como son la revisión de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, del Modelo de CDI de la OCDE, así como de algunas disposiciones de derecho doméstico de especial incidencia en las operaciones transnacionales. Una vez publicados los informes definitivos en octubre de 2015, la responsabilidad de decidir sobre la aplicación e implementación de las medidas propuestas por la OCDE pasó a ser de las distintas jurisdicciones fiscales.

A día de hoy, muchas de ellas han iniciado procesos de adaptación de sus legislaciones internas a estas medidas, basándose en el respeto a los acuerdos adoptados en el seno de la OCDE, que carecen de fuerza vinculante por el momento debido a que el acuerdo multilateral previsto en la Acción 15 no se encuentra aún perfeccionado. Como veremos más adelante, en el ámbito de la Unión Europea la situación resulta diferente en parte, en la medida en que algunos de los cambios significativos que derivan de las acciones BEPS se han incorporado a directivas comunitarias por lo que los Estados miembros obligatoriamente están introduciendo dichos cambios en sus legislaciones domésticas.

Incluso podemos afirmar sin miedo a equivocarnos que nos encontramos en la era post-BEPS, ya que en 2016 han dado comienzo los procesos de *peer review* (revisión entre regímenes homólogos) para asegurar que las acciones identificadas se están implementando por cada una de las distintas jurisdicciones de manera efectiva de acuerdo al estándar acordado. Así, en julio de 2016 se inició el *peer review* en relación a los *tax rulings* (acuerdos de tributación previos bilaterales entre la administración y el contribuyente), en

[1] -http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm

el marco de la Acción 5 "Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia", para continuar en febrero de 2017 con la Acción 13 "Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia", y en particular, con el informe país por país o *Country by Country report*.

Como no puede ser de otra manera, los sistemas fiscales vascos no son ajenos a la problemática descrita, a sus consecuencias y a la necesidad de reacción ante la misma. Cada vez con más frecuencia los legisladores forales, en las exposiciones de motivos de la normativa reguladora de la fiscalidad empresarial en el País Vasco, fundamentan su propuestas regulatorias en el Plan BEPS bien en los propios acuerdos adoptados en la OCDE, bien en foros de ámbito europeo, o en instrumentos normativos supranacionales jurídicamente vinculantes como son las directivas comunitarias. Es más desde 2011 las instituciones vascas han pasado de ser meros receptores de los resultados de algunos de los procesos de toma de decisión a nivel internacional, al menos en el ámbito técnico, en los que participaba exclusivamente el gobierno central del Estado a participar activamente en ellos. El Concierto Económico reconoce desde su recuperación en 1981 dicha participación y tras muchos años de negociaciones y dilaciones se han articulado los cauces necesarios para que ésta se lleve a cabo. Ha sido un gran logro y está teniendo sus frutos. Sin embargo, a juicio de las personas que nos dedicamos a la defensa y actualización del Concierto Económico así como a su aplicación práctica, estos cauces siguen siendo insuficientes y en cierta medida difusos en cuanto a los protocolos de actuación en algunos ámbitos, siendo de especial relevancia el de la OCDE, lo que exige, sobre todo en un momento como el actual, el perfeccionamiento del sistema.

En las siguientes líneas, tras hacer un breve repaso a los fundamentos y evolución de la participación de las instituciones de País Vasco en los foros fiscales internacionales a modo de introducción, analizaré aquellos aspectos de la hoja de ruta del Plan BEPS presentada por la Presidencia holandesa del Consejo en enero de 2016 que, o bien instrumentándose a través de Directivas, o bien como consecuencia de acuerdos alcanzados en el Grupo Código de Conducta de fiscalidad de las empresas del ECOFIN, están teniendo una clara incidencia en algunas de las modificaciones que los legisladores forales están introduciendo en la normativa reguladora del impuesto sobre sociedades en el País Vasco durante 2016 y 2017.

2. LA PARTICIPACIÓN DE LAS INSTITUCIONES DEL PAÍS VASCO EN LOS FOROS FISCALES INTERNACIONALES

A fecha de hoy, junio de 2017, la participación de representantes de las Instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco en los grupos de trabajo del ECOFIN es el único cauce formalizado de participación en foros internacionales en los que se traten materias relacionadas con las competencias fiscales de los Territorios Históricos. Resulta obvio que dicha participación constituye la consecuencia natural de la conjunción de dos realidades jurídicas. Por una parte, las competencias que el bloque de constitucionalidad -Constitución Española, Estatuto de Autonomía del País Vasco y Concierto Económico- reconoce en materia fiscal a la CAPV y sus Territorios Históricos. Por otra, la incorporación del Reino de España al ordenamiento jurídico comunitario en 1986.

Como comentario preliminar, recordaré que a pesar de que, en virtud del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y de la Constitución de 1978, el Estado español es el único interlocutor válido ante la Unión Europea, con independencia de la distribución competencial interna entre los distintos niveles institucionales existentes, no es menos cierto que desde su integración en el Mercado Común en 1986, el derecho comunitario tiene una clara incidencia en las materias competencia de las Comunidades Autónomas o, en lo que a nuestro interés se refiere, de los Territorios Históricos de la CAPV. Por ello, los Territorios Históricos se convierten en sujetos activos y pasivos en el proceso de armonización fiscal comunitario

europeo, como titulares exclusivos de las competencias normativas en materia fiscal en el ámbito de la CAPV, fundamentalmente en fiscalidad directa.

Es bien conocido que los Tratados, pilares sobre los que se asienta la construcción europea, no atribuyen a las Instituciones comunitarias potestades normativas directas en materia fiscal, no existiendo un auténtico ordenamiento jurídico fiscal, entendido como un conjunto orgánico de impuestos europeos superpuesto al de los Estados miembros y fruto del ejercicio de una competencia plena de las Instituciones comunes en materia fiscal. No sólo esto sino que los sistemas fiscales de la UE difieren sustancialmente entre sí, tanto en su estructura como en la carga impositiva que de ellos se deriva.[2]

Los sistemas tributarios, como fuente de recursos e instrumento de política económica, constituyen el último reducto de poder soberano en manos de los Estados miembros, que han ido perdiendo paulatinamente, en el proceso de construcción del mercado único europeo, otras señas de identidad económica, tales como la política arancelaria, la monetaria e incluso la presupuestaría, que se ve sometida a un intenso seguimiento y control del cumplimiento de los criterios de convergencia y estabilidad y a fuertes restricciones y sanciones en caso de su incumplimiento.

A pesar de ello, el hecho cierto es que los Estados miembros en dicho proceso cedieron parte de su soberanía fiscal a las Instituciones comunitarias que surgieron como consecuencia de los Tratados constitutivos. Las competencias fiscales así asumidas se limitan al ámbito de la armonización fiscal en determinados impuestos o en aspectos concretos de los mismos, teniendo en cuenta que la armonización fiscal no constituye en sí misma una finalidad de la Unión Europea, sino un instrumento para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios sea de tal naturaleza y magnitud que provoque distorsiones permanentes en el mercado interior europeo.

En el caso del Estado español y en lo que a las competencias fiscales se refiere, la autolimitación derivada del principio de armonización fiscal europeo afecta no sólo al poder tributario normativo central sino también a los poderes tributarios de los territorios forales, con independencia del reconocimiento de potestades tributarias autónomas en el plano normativo derivadas de los sistemas de Concierto Económico o de Convenio, teniendo éstos que subordinarse al marco jurídico comunitario.

En su ordenamiento jurídico encontramos los Tratados Internacionales en el Capítulo III del Título III de la Constitución de 1978 mientras que, a su vez, el artículo 1.5 del Código Civil establece que las normas jurídicas contenidas en los Tratados Internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, forman parte del ordenamiento interno.

Por su parte, el vigente Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, introdujo una precisión al principio de sometimiento de los sistemas tributarios forales a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera, ya contenido en el Concierto desde 1981. Esta precisión es la inclusión de un segundo párrafo en el artículo 2.Uno.Quinto, inexistente en el Concierto de 1981, en referencia expresa a la materia tributaria, estableciendo que los sistemas tributarios de los Territorios Históricos "*deberán atenerse a lo dispuesto en los Convenios Internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea*". Principio general y punto de engarce entre los sistemas tributarios de los Territorios Históricos y el Derecho Comunitario europeo que ha sido objeto de análisis en varias ocasiones por los tribunales.[3]

[2] Véase el documento de la Comisión Europea: Taxation trends in the European Union, 2016. http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2016/econ_analysis_report_2016.pdf.

[3] Por todas, STS de 12.09.1996. "...el fuero tributario del Territorio Histórico....fundado en razones históricas tiene que declinar y subordinarse a las normas reguladoras

Por su parte, la única disposición relevante en el Tratado constitutivo europeo de carácter específicamente fiscal era el artículo 93, que se encontraba en el Capítulo 2 del Título VI de la Tercera parte, justo a continuación de las normas sobre competencia, alejado formal y conceptualmente de los principios comunitarios de los primeros artículos. En la actualidad, su contenido se reproduce en el artículo 113 del TFUE, con idéntica ubicación, ocupándose exclusivamente de la armonización de la fiscalidad indirecta y afectando a los impuestos sobre el volumen de negocios (IVA), los impuestos sobre consumos específicos (gravámenes sobre hidrocarburos, labores del tabaco, alcohol y bebidas derivadas) y otros impuestos indirectos, referencia esta última que comprende el gravamen sobre la concentración de capitales.

Así, el artículo 113 del TFUE establece:

"*El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.*"

Por el contrario, todavía no existe en el TFUE una disposición equivalente al artículo 113 (ex art. 93) para la imposición directa. Cuando las Instituciones europeas han intervenido, de forma más o menos explícita, sobre las legislaciones fiscales nacionales reguladoras de la fiscalidad sobre la renta, y lo han hecho en escasas pero notorias ocasiones y únicamente en relación a aspectos puntuales, han utilizado la habilitación competencial del artículo 115 (ex art. 94)[4], un precepto que no se ocupa de la fiscalidad, sino que trata de la aproximación de las disposiciones normativas de los Estados miembros que incidan directamente en el funcionamiento del mercado interior.

Tanto el artículo 113 como el 115 del TFUE requieren la unanimidad de los Estados miembros pero, mientras que el concepto de armonización fiscal juega en el marco de la imposición indirecta y está previsto expresamente en el TFUE, la convergencia o aproximación de legislaciones ha sido la base jurídica, mucho más débil que la de la armonización, utilizada por la Comisión y el Consejo para lograr los escasos y lentos avances en la armonización de los impuestos directos con los que se cuenta en la actualidad y que como constataremos están acelerando su ritmo.

Como resultado, la labor de armonización fiscal, plasmada en Directivas comunitarias cuya transposición al ordenamiento interno ha de llevarse a cabo por los Estados miembros, ha sido particularmente intensa en el caso del IVA, de los impuestos sobre consumos específicos, en argot comunitario accisas, y de los impuestos que gravan la concentración de capitales.

Por el contrario, la acción comunitaria amparada en el artículo 115 TFUE, base jurídica para las Directivas sobre imposición directa,

de las Comunidades Europeas, constituidas por Estados miembros con una larga historia, que han limitado, no ya su fuero, sino su soberanía histórica, de manera que a la hora de enjuiciar las disposiciones adoptadas por las Instituciones de los Territorios Históricos ....hay que contemplar no solo nuestras leyes, sino también el ordenamiento jurídico comunitario, con todo su acervo de reglamentos, directrices, sentencias del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, decisiones de la Comisión etc... porque ya no cabe interpretar el Concierto Económico exclusivamente desde la perspectiva española, sino que es necesario contemplarlo desde la unidad de mercado comunitario, y así, se desprende también del artículo 3º (actual 2º) apartado Quinto del Concierto Económico que obliga a que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos se someta a los Tratados y Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera."

[4] El artículo 115 TFUE: "Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior."

ha encontrado muchas dificultades para desarrollarse, entre otras razones, porque afecta directamente a la cada vez más mermada soberanía en manos de los Estados miembros y porque las diferencias normativas derivadas de la coexistencia de regímenes fiscales distintos entre los Estados no constituyen *per se* una violación de los principios comunitarios sobre los que se asienta la construcción europea.

Es por ello que la armonización de la imposición directa ha sido mínima tradicionalmente y en su proceso se han puesto de manifiesto las intensas tensiones que se producen entre la acción armonizadora de las instituciones europeas y la competencia fiscal soberana de los Estados. De esta forma, se han regulado mediante Directivas comunitarias aspectos puntuales de la imposición directa, como por ejemplo, las relaciones entre sociedades matrices y filiales localizadas en distintos Estados o las operaciones de reestructuración empresarial, fusiones, absorciones y escisiones a nivel comunitario, mereciendo especial mención los recientes avances que se están llevando a cabo en la actualidad bajo el paraguas BEPS.

Es notable la indudable incidencia que la aprobación del Plan BEPS en el seno de la OCDE ha tenido en la aceleración de este proceso de aproximación de legislaciones entre los Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad directa. Así, tras la presentación por parte de la OCDE del paquete definitivo de acciones contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios para la reforma del sistema fiscal internacional, a fin de combatir la elusión fiscal, y el inmediato apoyo público por parte de los ministros de finanzas del G-20, la Comisión Europea, haciendo suyo el espíritu BEPS, propuso un marco para una nueva Estrategia exterior de la Unión para una imposición efectiva, COM (2016/0024)[5], que está dando numerosos frutos como tendremos ocasión de analizar.

En suma, frente a un grado de armonización fiscal aceptable de la imposición indirecta, en los impuestos directos el margen de acción positiva para la aproximación de legislaciones de las Instituciones europeas ha sido muy limitado hasta épocas recientes, por lo que éstas han optado por impulsar una armonización o una coordinación de aspectos concretos y ello a medida que lo exija el avance hacia el buen funcionamiento del mercado interior, objetivo fundamental del Tratado.

En general, la doctrina en materia de fiscalidad comunitaria[6] utiliza los términos armonización o integración positiva y armonización o integración negativa para referirse a los dos procesos desarrollados por las Instituciones de la Unión para el logro de los objetivos del mercado único. Por mi parte, voy a utilizar, asimismo, esta terminología ya que refleja claramente, los límites que afectan a la soberanía fiscal de los Estados miembros, así como a la de los Territorios Históricos del País Vasco, derivados, bien de la producción legislativa de la Unión, armonización positiva, bien de la interpretación de la legislación supranacional realizada por las Instituciones comunitarias, fundamentalmente el Tribunal de Justicia Europeo y la Comisión Europea, que se traduce en obligaciones de no hacer, o armonización negativa.

Si observamos los avances que se han producido en las últimas décadas, parece bastante evidente que la exigencia de unanimidad requerida por el Tratado para establecer medidas legislativas comunes en materia impositiva, a través de Directivas, supone un freno *de iure* al potencial que se podría atribuir a las Instituciones europeas en materia de armonización positiva. Tampoco otros instrumentos jurídicos no vinculantes, conocidos como *soft law*, como las Comunicaciones, Directrices o Recomendaciones han dado suficientes frutos por el momento en el logro del establecimiento de una política fiscal coordinada por parte de los Estados miembros. Por su parte, la armonización o integración negativa llevada a cabo por el Tribunal de Justicia Europeo ha

[5] http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/dossier/document/COM20160024.do

[6] LANG M. et al, "*Horizontal Tax Coordination*", IBFD, Amsterdam, 2012.

conseguido exitosamente eliminar una serie de obstáculos fiscales para el buen funcionamiento del mercado único, primordialmente en relación con aquellas medidas fiscales de los Estados miembros que implicaban discriminaciones en casos de relaciones transfronterizas.

Todo lo anterior se refuerza mediante otras vías de armonización negativa, en una acepción amplia del término, como son la coordinación de las acciones de política fiscal de los Estados miembros y la integración de las políticas fiscales. A esta categoría pertenece precisamente el Código de Conducta institucionalizado como *working group* en el seno del ECOFIN, en cuyos trabajos y en su incidencia en la fiscalidad vasca nos centraremos en estas líneas al analizar el régimen fiscal internacionalmente conocido como *Patent Box*.

En el contexto descrito en los párrafos precedentes, resulta sorprendente que la participación de las Instituciones del País Vasco en los foros comunitarios donde se preparan y debaten asuntos fiscales, que tienen incidencia sobre las facultades reconocidas por el Concierto Económico a los Territorios Históricos, fuese uno de los asuntos más polémicos, con mayores connotaciones políticas y de mayor proyección mediática de los relacionados con el régimen de Concierto.

Debemos recordar que, en el año 2001, fue éste uno de los motivos principales de desencuentro entre el Estado y el País Vasco a la hora de llegar a un acuerdo sobre el Concierto de 2002; garantizar la presencia de Euskadi en los foros internacionales fue, aparentemente, un escollo insalvable en la negociación, que originó una prórroga unilateral del Concierto[7] y la aprobación tardía en mayo del 2002 de la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto vigente en la actualidad[8].

[7] Ley 25/2001, de 27 de diciembre, por la que se prorroga la vigencia del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo

8 Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

Finalmente fue en abril de 2011 cuando dicha participación se hizo efectiva.

Así, en el acuerdo de apoyo a los Presupuestos Generales del Estado para 2011 alcanzado por el Grupo Nacionalista y el Grupo Socialista en el Congreso, se contempló expresamente la puesta en marcha de esta cuestión. Como consecuencia de dicho acuerdo político, la Comisión Mixta de Concierto aprobó, en reunión celebrada en noviembre de 2010, un Acuerdo por el que el gobierno español se comprometía a que representantes del País Vasco participaran directamente, integrando la delegación del Estado español, en los siguientes grupos de trabajo del ECOFIN: D4- Cuestiones tributarias, D5- Código de Conducta y D-8 Lucha contra el fraude, en los cuales el representante del Estado será el que manifieste la posición española, sin perjuicio de la participación vasca en la formación de la misma[9].

Desde entonces, la asistencia a dichos grupos de trabajo se cubre permanentemente o bien por personal funcionario de las Haciendas Forales, o bien por personal del Gobierno Vasco, siendo en la mayoría de los casos, personal adscrito a su Delegación en Bruselas.

[9] El Acuerdo adoptado dice así:
"En el marco de los mecanismos de colaboración previstos en el artículo 4 de la Ley 12/2001, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico, el Gobierno remitirá a la Comisión Mixta del Concierto Económico, información sobre cuestiones tributarias, especialmente las que afecten a los tributos concertados, que sean objeto de tratamiento en el Consejo ECOFIN.
Así mismo el Gobierno se compromete a establecer, con carácter inmediato, los cauces para que la Comunidad Autónoma del País Vasco participe directamente integrando la delegación del Estado, en los grupos de trabajo del ECOFIN, cuando conozcan asuntos vinculados al ámbito material propio del Concierto Económico en razón de la singularidad del régimen fiscal de los Territorios Históricos vascos conforme al Concierto Económico amparado por la disposición adicional primera de la Constitución Española y el Estatuto de Autonomía de Gernika.
En tal sentido se convocará a un representante de las Instituciones del País Vasco a las reuniones de los grupos de trabajo D-4 – Cuestiones Tributarias-, D-5 – Código de Conducta- y D-8 –Lucha contra el Fraude-. La posición del Estado será manifestada por el representante del mismo, sin perjuicio de los mecanismos de coordinación para la formación de dicha posición."

A estos efectos, la Diputación Foral de Bizkaia fue nombrada por acuerdo del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi para representar al País Vasco en las reuniones del grupo de trabajo D5- Código de Conducta. Por su parte, personal del Gobierno Vasco representa al País Vasco en las reuniones del grupo de trabajo D4-Fiscalidad. En el seno de ambos grupos de trabajo es dónde se está acordando cómo y cuándo implementar las acciones del Plan BEPS estableciéndose para ello instrumentos de *soft-law* o de *hard-law* en función de lo que el ordenamiento jurídico comunitario permita o exija, con manifiesta incidencia de los mismos en la actividad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco de estos últimos años.[10]

A pesar de la valoración positiva de la participación vasca en estos grupos de trabajo europeos, tras más de 5 años de asistencia, todavía apreciamos ciertas sombras en la participación de las Instituciones vascas en aquellos foros en los que se tratan cuestiones que afectan directamente a las competencias fiscales de los Territorios históricos derivadas del Concierto Económico.

En concreto, me refiero a la definición y concreción de la difusa articulación de la participación vasca en grupos de trabajo de la OCDE, tales como el Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas, en el que se han gestado gran parte de los trabajos BEPS. A mi juicio, dicha definición a través de un acuerdo bilateral resulta ser imprescindible en un momento como el actual e incluso el propio Estado español lo pone de manifiesto, por ejemplo, al haber convocado en alguna ocasión a representantes de las Instituciones Vascas a algunas de las reuniones del mismo, como la que se celebró en marzo de 2014 en París en relación a los regímenes del *Patent Box* en la que se analizaron los regímenes vigentes en los Territorios Históricos.

No obstante lo anterior, ese acuerdo bilateral que determine los cauces concretos para dicha participación, a imagen y semejanza del adoptado en 2011 para el ámbito de la Unión Europea, nunca llega.

A mayor abundamiento, la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos internacionales, en su Disposición adicional sexta prevé expresamente la participación de las instituciones del País Vasco en la delegación española que negocie los tratados internacionales que tengan por ámbito sus derechos históricos[11].

Sin embargo, el 24 de noviembre de 2016 se publicó el Convenio Multilateral previsto con el objetivo de implementar las medidas relativas a los convenios de doble imposición que contempla el programa BEPS, previsto en su acción 15, y las instituciones vascas nos hemos enterado del proceso por cauces no oficiales. La gestación de dicho Convenio se ha producido en el seno de un organismo internacional en el que la representación vasca, como hemos comentado, no se encuentra garantizada por no existir una previsión específica para tal fin.

Recordemos que con el Convenio Multilateral se pretende implantar una serie de medidas propuestas en el Plan BEPS, destacando fundamentalmente el firme propósito de los estados firmantes de luchar contra el abuso de convenio o *tax-treaty shopping* mediante la inclusión en los mismos de una cláusula de propósito principal, según la cual el convenio no resultará de aplicación en aquellos casos en los que el principal propósito de una estructura o transacción sea beneficiarse del tratamiento fiscal favorable que otorgue el convenio en cuestión.

[10] La autora de los presentes comentarios es una de las personas que, en su condición de funcionaria de la Hacienda Foral de Bizkaia, acude al grupo de trabajo "D5 Código de Conducta" en representación de las instituciones vascas.

[11] Disposición adicional sexta. "Régimen foral vasco. Las instituciones competentes del País Vasco participarán en la delegación española que negocie un tratado internacional que tenga por ámbito derechos históricos tanto si su actualización general ha sido llevada a cabo por el Estatuto de Autonomía como en aquellos otros casos cuya actualización singular lo haya sido por el legislador ordinario en el marco de la disposición adicional primera de la Constitución y, en su caso, del Estatuto de Autonomía para el País Vasco."

La firma del Convenio Multilateral ha tenido lugar en Paris el 7 de junio de 2017 y ha sido firmado por 68 países y otros ocho manifestaron su intención de firmarlo en un futuro próximo. La previsión a futuro es que será firmado, finalmente, por más de 100 jurisdicciones y que afectará a más de 2000 convenios bilaterales.

Entre los estados firmantes, entre los que está el estado español, se encuentran jurisdicciones caracterizadas tradicionalmente por ofrecer un marco incentivador de la deslocalización en el ámbito de la fiscalidad internacional como Luxemburgo, Irlanda u Holanda, y otras que hasta hace no mucho tiempo figuraban en la lista de paraísos a efectos fiscales del estado español, como Guernsey, Jersey, Chipre o Hong Kong, destacando el hecho de que, finalmente, Estados Unidos no ha firmado el Convenio Multilateral.

Una reflexión final. Además de lo dispuesto en la mencionada Disposición adicional sexta de la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de naturaleza genérica, dada la especificidad de las competencias fiscales y el carácter bilateral de las relaciones financiero tributarias entre el Estado y el País Vasco, ¿no sería más apropiado que se incorporase una regulación expresa a efectos de recoger el derecho de las Instituciones del País Vasco a participar en la negociación de los Acuerdos Internacionales incorporándose directamente a las correspondientes delegaciones cuando conozcan cuestiones que incidan en la aplicación del Concierto Económico, complementando de esta manera lo dispuesto en el artículo 4.Dos del Concierto Económico?

Estos son algunas de las cuestiones de carácter interno con repercusiones internacionales sobre las que el Estado y las Instituciones Vascas tienen que negociar y llegar a acuerdos que posibiliten también en el ámbito externo el pleno ejercicio de las competencias fiscales vascas derivadas del régimen de Concierto Económico. Como observarán, no nos encontramos ante una situación novedosa en la trayectoria de este instrumento fundamental para el autogobierno de Euskadi, por mucho que nos encontremos en el siglo XXI y en la era de la fiscalidad *bepsnesiana*, ya que la negociación y el acuerdo han sido, son y serán inherentes a la propia esencia del Concierto.

3. *ROAD MAP TO BEPS* Y LOS SISTEMAS FISCALES DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO

En diciembre de 2015 el Consejo de la Unión Europea adoptó dos bloques de acuerdos sobre los que se asienta todo el intenso trabajo en el ámbito BEPS que se ha desarrollado en la UE a lo largo de 2016 y que sigue desarrollándose en la actualidad.

En el primero de ellos[12], tomando como base sus conclusiones de diciembre de 2014, que destacaban la urgente necesidad de avanzar en la lucha contra la evasión fiscal y la planificación fiscal abusiva, tanto a escala mundial como de la UE, así como las conclusiones adoptadas en marzo de 2013 sobre la necesidad de cooperar estrechamente con la OCDE y el G20 para desarrollar normas acordadas internacionalmente a fin de prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, se presentan las líneas generales de la hoja de ruta conocida como *Roadmap to BEPS* en la Unión Europea.

En este marco, el Consejo pone de relieve, por tanto, la necesidad de encontrar soluciones comunes, pero flexibles, a escala de la UE que sean coherentes con las conclusiones del proyecto BEPS de la OCDE, prestando una atención específica al cumplimiento de las libertades y competencias del Tratado de la UE, y apoya una aplicación eficaz, rápida y coordinada por parte de los Estados miembros de las medidas contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que deben adoptarse, considerando que las directivas de la UE deberían ser, cuando proceda, el medio preferente para aplicar las conclusiones del proyecto BEPS de la OCDE en la UE, a fin de

[12] Conclusiones del Consejo sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) en el contexto de la UE (doc.1550/15)

garantizar tanto los principios de seguridad jurídica como de proporcionalidad en el nivel de armonización requerido por el mercado único.

En el segundo bloque, centrado en el papel del Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas, el Consejo reitera sus conclusiones de mayo de 2013 en las que propone reforzar el protagonismo del Grupo para proseguir con los trabajos dentro de la UE sobre la eliminación de las medidas fiscales perniciosas, elaborando directrices generales a fin de evitar la elusión fiscal, la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

En este contexto, el 1 de enero de 2016 los Países Bajos tomaron la presidencia rotatoria del Consejo y lideraron un semestre realmente productivo y con significativos avances en esta materia, presentándose el "paquete de lucha contra la elusión fiscal" el 28 de enero de 2016, elaborado por la Comisión dentro del *Roadmap to BEPS*, destacando como logros más relevantes la aprobación de dos Directivas y la monitorización de los procesos de modificaciones normativas adoptados por los Estados miembros en los diferentes regímenes preferenciales vigentes de patentes.

En esencia, el "paquete de lucha contra la elusión fiscal" (*Anti Tax Avoidance Package*) constituye un conjunto de iniciativas legislativas y no legislativas de la UE destinadas a reforzar la normativa contra la elusión fiscal de las empresas y a lograr que la fiscalidad de las empresas en la UE sea más justa, sencilla y eficaz. Analizando su contenido podemos observar el origen dual de las medidas propuestas ya que si bien parte de ellas proceden de las acciones BEPS de la OCDE, otra parte tiene su génesis en los trabajos desarrollados en relación a la propuesta de Directiva de Base Imponible Común Consolidada en el Impuesto sobre Sociedades. Por ello, creemos vislumbrar en la propuesta de este paquete por parte de la Comisión una utilización de los principios y acciones de Plan BEPS, jurídicamente no vinculante al tratarse de un instrumento de soft-law, para alcanzar un objetivo diferente y de mayor alcance como es la armonización de la base imponible del IS en el ámbito de la Unión Europea. Consideramos que no es casual que el establecimiento en el ámbito europeo de una base imponible común para el Impuesto sobre Sociedades vuelva a estar entre los planes de la Comisión, produciéndose su relanzamiento en 2016, y con más probabilidades de llegar a buen puerto de las que nunca tuvo antes. Bien pudiera ser el Proyecto BEPS el inesperado aliado de la Comisión Europea para lograr la armonización fiscal en este ámbito, objetivo frustrado desde hace más de una década.

Las medidas que conforman dicho paquete son las siguientes:

- Propuesta de Directiva que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad – DAC-4 - informes país por país sobre los acuerdos de precios de transferencia[13], aprobada como Directiva (UE) 2016/881, de 25 de mayo de 2016. *(4th Directive on Administrative Cooperation DAC-4)*.

- 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[14], aprobada como Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016 (*Anti Tax Avoidance Directive-ATAD*)

- Recomendación de la Comisión Europea 2016/136, de 28 de enero de 2016, sobre la aplicación de las medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales, a efectos de la incorporación en los convenios fiscales de la cláusula anti-abuso general propuesta en la Acción 6 del Plan BEPS y a las medidas de prevención de la elusión artificial del estatus de establecimiento permanente recogidas en la Acción 7 del Plan BEPS[15].

[13] COM (2016) 25 final, 2016/0010, 28.1.2016

14 COM (2016) 26 final, 2016/0011, 28.1.2016

[15] Recomendación UE 2016/136 de la Comisión, de 28 de enero de 2016, publicada en el DOUE 25/67 2.2.2016

- Comunicación sobre Estrategia Exterior para la Tributación Efectiva[16].

Como complemento a lo anterior, la presidencia holandesa en su hoja de ruta BEPS para los trabajos del Consejo en el primer semestre de 2016 estableció que el Código de Conducta debería seguir supervisando el proceso legislativo necesario para cambiar los regímenes de patentes a fin de adaptarlos a los criterios acordados, tanto en el Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas de la OCDE en relación a la acción 5 BEPS, como en el propio Código de Conducta, conocidos como *modified nexus approach*. Trabajos que se han desarrollado con intensidad y con celeridad por parte de las jurisdicciones afectadas y que han visto la luz en prácticamente todas ellas a lo largo de 2016.

A continuación pasamos a analizar aquellas medidas de este paquete anti-elusión fiscal europeo que han exigido modificaciones legislativas en los sistemas tributarios del ámbito de la Unión Europea, y en particular, de cuál ha sido su impacto o puede serlo en un futuro en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades de los sistemas tributarios del País Vasco.

3.1- Directiva (UE) 2016/881, de 25 de mayo de 2016. que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

La Acción 13 del Plan de Acción BEPS está dedicada a reexaminar los estándares aplicables a la documentación sobre precios de transferencia, así como al establecimiento de un modelo estandarizado de informes país por país sobre ingresos, impuestos satisfechos y ciertos indicadores de actividad económica. Su objetivo es incrementar la transparencia ante la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas, proporcionando información suficiente para realizar la evaluación del riesgo en materia de precios de transferencia de las entidades incluidas en el grupo, matriz y filiales.

En respuesta a esta obligación, el informe final de la Acción 13[17] implementa un enfoque estandarizado en tres niveles en relación con la documentación sobre precios de transferencia, para lo que modifica el Capítulo V de las Directrices de Precios de Transferencia[18], quedando la documentación compuesta en la actualidad por un archivo maestro (*master file*), que contiene información normalizada sobre todos los miembros del grupo multinacional; un archivo local (*local file*), que incluye específicamente las operaciones significativas del contribuyente en la jurisdicción donde es residente y un tercer nivel consistente en un informe con datos desglosados por países (*country-by country reporting-CbC reporting*).

Este tercer documento conocido como informe país por país resulta ser la gran aportación del Plan BEPS en esta materia, al exigir a las grandes empresas multinacionales que presenten un informe indicando el nivel de ingresos, beneficios antes de impuestos y cuantía del impuesto sobre sociedades satisfecho y devengado con carácter anual en cada una de las jurisdicciones en que desarrollan sus actividades. Asimismo, debe constar el número total de empleados, el capital declarado, beneficios no distribuidos y activos tangibles con los que cuenta en cada jurisdicción fiscal, así como la identificación clara de cada una de las entidades pertenecientes al grupo que desarrollen su actividad en una determinada jurisdicción fiscal, especificando el tipo concreto de actividad económica que desarrolla cada entidad.

Y es que resultaba obvio que en el modelo documental contenido en el Capítulo V que fue incorporado a las Directrices de Precios de Transferencia en 1995, faltaba un elemento clave que impedía que las administraciones tributarias

[16] COM (2016) 24 final, 2016/009, 28.1.2016

[17] OECD (2016), Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264267909-es.

[18] OECD (2013), Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/9789264202191-es.

recabasen información sobre el grupo como una unidad, lo cual les ha proporcionado una visión fraccionada de la actividad de la multinacional a través de su filial, que ha impedido un análisis veraz de los riesgos en materia de precios de transferencia y ha incrementado el recelo de las administraciones tributarias sobre malas prácticas en este ámbito por parte de las multinacionales. Para hacer frente a lo anterior, el nuevo modelo documental perfeccionado por la Acción 13 pretende contribuir a que las administraciones tributarias puedan determinar si las empresas han incurrido en prácticas de precios de transferencia u otras que tengan por objeto trasladar artificialmente cantidades sustanciales de beneficios a países en los que reciben un tratamiento fiscal favorable.

La Acción 13 determina que esta nueva obligación de presentar el informe país por país ha de implementarse para los ejercicios fiscales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016 y resulta aplicable, sujeto a los resultados de la revisión a finales del año 2020, a los grupos multinacionales cuyos ingresos anuales consolidados equivalgan o excedan de los 750 millones de euros.

Complementariamente, a fin de facilitar la aplicación de los nuevos estándares de información, se ha desarrollado una guía de medidas para la implementación del informe, cuya última actualización ha tenido lugar en abril de 2017, que consiste en un modelo de legislación, que pueden adoptar los países para instar a los grupos multinacionales a presentar el informe país por país, así como en acuerdos entre autoridades competentes concebidos para facilitar la implementación del intercambio de dichos informes entre administraciones tributarias. Anteriormente, en marzo de 2016, la OCDE publicó su formato electrónico normalizado para el intercambio de informes CbC entre las jurisdicciones - el esquema XML CbC -, así como la correspondiente guía del usuario[19]. Este esquema es parte del trabajo de la OCDE para garantizar la aplicación rápida y eficaz de las medidas de BEPS.

En febrero de 2017, la OCDE ha lanzado la metodología para llevar a cabo el *peer review* del cumplimiento de los plazos y la forma en los que cada jurisdicción fiscal ha implementado la obligación de presentación del CbC, conforme a lo dispuesto en la Acción 13, que constituye uno de los cuatro estándares mínimos, junto con la acción 5, la acción 6 y la acción 14, del paquete BEPS. Este proceso de revisión entre pares tiene por objetivo garantizar la efectividad de la cumplimentación y del intercambio de los informes y permitirá que las propias jurisdicciones fiscales revisen sus sistemas a fin de identificar y eliminar aquellos elementos de los mismos que potencialmente pueden originar riesgos de erosión de sus bases imponibles.

Pues bien en mayo de 2017 las Haciendas Forales del País Vasco, como jurisdicciones fiscales pertenecientes al marco inclusivo BEPS, que reúne a más de 100 jurisdicciones fiscales para el desarrollo de estándares relacionados con BEPS y el seguimiento de su uniforme implementación, cumplimentaron y remitieron los cuestionarios del *peer review "BEPS Action 13 Minimum Standard. Country-by-Country Reporting."*, que les fueron solicitados por parte del *CbCR Group* –perteneciente al Foro de Practicas Fiscales Perniciosas de la OCDE-

En el ámbito europeo, en idéntica línea y con el fin de garantizar la aplicación de los compromisos alcanzados en la OCDE, se aprobó el 25 de mayo de 2016 la Directiva (UE) 2016/881 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, conocida como DAC-4, que como he comentado constituye una de las medidas estrella del Anti Tax Avoidance.

Como antecedentes recordemos que ya en su Comunicación de 6 de diciembre de 2012[20] relativa a un plan de acción para reforzar la

19 http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf

20 COM (212) 722 final

lucha contra el fraude y la evasión fiscal, la Comisión destacó su objetivo de promover enérgicamente el intercambio de información en el ámbito europeo por constituir una herramienta necesaria y eficaz para lograr dichos fines.

En materia de precios de transferencia, la Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros relativa a un código de conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea[21] (DPT-UE) dota a los grupos de empresas multinacionales en la Unión de un método para comunicar información a las autoridades tributarias sobre las operaciones comerciales a nivel mundial y las políticas en materia de precios de transferencia (archivo maestro) e información sobre las operaciones concretas de la entidad local (archivo local). No obstante, la DPT UE no prevé por el momento ningún mecanismo para la elaboración de un informe país por país como el implementado a través de la acción 13 de la OCDE.

Por lo que se refiere al intercambio de información entre los Estados miembros, la Directiva 2011/16/UE del Consejo ya contempla la obligatoriedad del intercambio automático de información en una serie de ámbitos y la DAC-4 precisa con rotundidad que la nueva información intercambiada no conduce a la revelación de secretos comerciales, industriales o profesionales, ni de procesos comerciales o de información cuya revelación sea contraria al interés público, no estableciendo la difusión pública de los informes, tal y como reclamaban algunas ONGs mediante la campaña *Publish What you Pay*[22],presentada ya desde 2002.

Es mediante esta Directiva, la DAC-4, como se introduce la obligatoriedad para los jurisdicciones fiscales de la UE de exigir dicho informe[23], inspirándose en el modelo acordado en la Acción 13 BEPS e imponiendo a la Unión que preste especial atención a la futura evolución a escala de la OCDE. En este sentido, exige que al aplicar la Directiva, los Estados miembros utilicen el informe final de 2015 sobre la acción 13 a fin de garantizar la coherencia en la aplicación del IPPP en los distintos Estados miembros. A su amparo y, con efectos para los ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2016, la entidad matriz de los grupos multinacionales de empresas, que cumplan una serie de requisitos establecidos por la misma, tiene la obligación de remitir el informe país por país a la administración de su Estado miembro de residencia para que está lo comparta con el resto de administraciones en los que residan las empresas del grupo. Este intercambio se debe efectuar con todos aquellos Estados miembros en los que el grupo tenga entidades o establecimientos permanentes en un plazo no superior a 15 meses desde la terminación del periodo impositivo a que se refieran.

¿Cómo han dado cumplimiento a esta nueva obligación los Territorios Históricos del País Vasco?

Como comentario preliminar, resulta realmente pertinente resaltar que a pesar de que el nombre del informe hace referencia a información por país, tanto el informe final BEPS como la DAC-4, establecen la obligación para toda jurisdicción fiscal (*tax jurisdiction*), con independencia de que ostenten o no un status político de país. Por lo que queda despejada cualquier duda en relación a la obligatoriedad de establecimiento y exigencia del IPPP por parte de las jurisdicciones fiscales vascas.

Pues bien, los tres Territorios Históricos lo han hecho de manera armonizada, añadiendo dos nuevos apartados, el 12 y el 13, al artículo 43 de sus respectivas Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades y un nuevo artículo 20 bis (21

[21] Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo, de 27 de junio de 2006, relativa a un Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea (DO C 176 de 28.7.2006).

[22] http://www.publishwhatyoupay.org/es/

[23] Tengamos presente que algunos de los países de miembros de la UE no lo son de la OCDE por lo que la obligación de implementación del IPPP deriva exclusivamente de este Directiva comunitaria

bis en el caso de Gipuzkoa) en los Reglamentos[24] de este impuesto.

En consecuencia, con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, estarán obligados a presentar el Informe País por País ante las Haciendas Forales vascas, siempre que el volumen de operaciones del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros:

a) Las matrices últimas (dominantes) residentes en territorio español de grupos multinacionales, que apliquen normativa del Impuesto sobre Sociedades de los TTHH.

b) Las filiales españolas, que apliquen normativa del Impuesto sobre Sociedades de los TTHH, de grupos cuya matriz última (i) no esté obligada a presentar esa información en su jurisdicción de residencia, o (ii) las autoridades fiscales del país o territorio en que aquélla reside no hayan suscrito el acuerdo de intercambio automático de información en esta materia.

c) Las filiales españolas, que apliquen normativa del Impuesto sobre Sociedades de los TTHH, que hayan sido designadas por su grupo como encargadas de preparar y presentar esta información ante la Hacienda Foral ("entidades subrogadas").

Además, cualquier entidad residente en territorio español que forme parte de un grupo obligado a presentar la información país por país, que aplique normativa del Impuesto sobre Sociedades de los TTHH, deberá suministrar también la identificación, el país o territorio y la condición de la entidad que elabore y presente esta información.

La información país por país comprenderá, respecto del período impositivo de la entidad dominante, de forma agregada y en euros, por cada país o jurisdicción:

1.	Ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros.
2.	Resultados antes del Impuesto sobre Sociedades u otros impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo.
3.	Impuestos sobre Sociedades u otros impuestos de naturaleza idéntica o análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas.
4.	Impuestos sobre Sociedades u otros impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo devengados, incluyendo las retenciones.
5.	Importe de la cifra de capital y otros fondos propios existentes en la fecha de conclusión el período impositivo.
6.	Plantilla media.
7.	Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito.
8.	Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una de ellas.
9.	Otra información que se considere relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información.

En desarrollo de lo anterior, los tres Reglamentos forales del Impuesto sobre Sociedades añaden un nuevo artículo para establecer que las entidades a las que resulte de aplicación la obligación de presentación del IPPP establecida en cada una de las respectivas Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, deberán presentar declaración de información país por país, en el modelo que se apruebe a tal efecto, cuyo plazo de presentación concluirá transcurridos doce meses desde la finalización del periodo impositivo.

En el caso de Bizkaia, este modelo que es el 231 de Declaración de información país por país, de número coincidente en las 5 jurisdicciones fiscales del estado español e idéntico contenido en todas las jurisdicciones BEPS, así como en las

[24] La obligatoriedad del informe país por país se ha introducido en la normativa fiscal vasca a través de las modificaciones efectuadas por: THB- Norma Foral 5/2016, de 20 de julio y Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 178/2016, de 20 de diciembre; THA- Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2016, de 19 de julio y Decreto Foral 3/2017, de 14 de febrero; THG- Norma Foral 3/2016, de 20 de junio y Decreto Foral 28/2016, 20 diciembre.

afectadas por la DAC4, fue aprobado por la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 582/2017, de 24 de marzo[25].

Las entidades obligadas deben presentar el modelo 231 de declaración de información país por país, por medios electrónicos a través de los servicios web definidos a tal efecto e identificarse mediante certificado electrónico reconocido. La presentación de la información se efectúa a través de mensajes web ajustados al contenido que se determina por la propia Orden Foral y que coincide exactamente con los formatos establecidos en la Acción 13 BEPS, a los que, como hemos comentado, se remite a su vez la DAC-4.

La plantilla modelo IPPP contiene dos estadillos, el primero ofrece una visión general del grupo como entidad única, desglosando por jurisdicciones el total de sus beneficios, impuestos y actividades económicas. Con esta información, las haciendas pueden estimar si el volumen de participación en beneficios por las entidades residentes en su jurisdicción es proporcional a los activos empleados, funciones desarrolladas y riesgos asumidos en la jurisdicción fiscal. El segundo permite conocer mejor el conjunto del grupo al listar todas las entidades integradas en el mismo, detallando para cada una su rol en la cadena de creación de valor[26].

3.2 Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016 (Anti Tax Avoidance Directive-ATAD) y su relación con la Propuesta de Directiva COM (2016) 685, relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades (CCTB Directive)

Como participante en los grupos de trabajo del ECOFIN de fiscalidad directa dese hace más de un lustro, tengo que reconocer que el ambicioso calendario presentado por la presidencia holandesa en enero del 2016 para la ejecución del *Roadmap to BEPS* en el ámbito UE produjo cierto escepticismo en cuanto a su cumplimiento entre todos los Estados participantes y, de entre todas las medidas que lo componen, fue la propuesta de la Directiva ATAD la que mayores recelos suscitó. Lo cierto es que el hecho de que una Directiva que interfiere en la soberanía tributaria de los Estados miembros haya sido consensuada en escasos seis meses se nos hubiese antojado imposible pocos años atrás y es una prueba más del giro copernicano que se ha producido en materia de fiscalidad internacional.

Sin embargo, el fuerte impulso político del ECOFIN y de la presidencia holandesa impuso un ritmo de trabajo intenso y tras arduas negociaciones la propuesta de la Comisión fue aprobada 6 meses más tarde. Y es que a estas alturas es difícilmente defendible mantener una postura política e incluso técnica de rechazo o cuestionamiento a las medidas anti-BEPS. Cuestión bien distinta es la ya antes apuntada en relación a la competencia de las instituciones comunitarias para establecer marcos jurídicos obligatorios que limiten la soberanía fiscal de los estados, respetando los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad, en aspectos cuya relación con el buen funcionamiento del mercado interior es realmente débil o incluso inexistente.

Es destacable asimismo que de los seis tratamientos inicialmente previstos en la propuesta de Directiva de la Comisión solamente desapareció de la Directiva en su versión final la cláusula *switch over*, que pretende limitar la exención de los dividendos de fuente extranjera o las rentas de establecimientos permanentes procedentes de terceros, cambiando el método de exención por el de imputación y deducción únicamente del impuesto soportado cuando el tipo nominal del estado de la filial no alcance un umbral determinado.

Su no aprobación final fue precisamente debido a que algunos Estados miembros cuestionaban la competencia comunitaria para el establecimiento, aunque fuese de manera indirecta de tipos mínimos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades y

[25] THG: Orden Foral 41/2017, de 16 de enero, por la que se aprueba el modelo 231 de declaración de información país por país y THA: Orden Foral pendiente de aprobación a la fecha de cierre de estas líneas.

[26] Para su consulta, por ejemplo, véase BOB, nº 70 de 10 de abril de 2017, en el que se publicó la Orden Foral de aprobación del modelo 231 del THB.

asimismo consideraban que el alcance de esta cláusula iba más allá de lo exigido en el Plan BEPS, además de vulnerar los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad.

La intensa conexión entre las medidas anti-BEPS en el ámbito de la UE, articuladas en parte por la Directiva ATAD, y la propuesta de Directiva relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades, desdoblada en dos, reactivada en 2016 y con un horizonte temporal de aprobación no demasiado definido, se hace patente con la incorporación a los artículos 53 y 55 de la misma de la cláusula *switch over*, cuyas posibilidades de salir adelante pueden resultar escasas a la vista del rechazo expuesto por parte de los Estados miembros durante la negociación de la propuesta de Directiva ATAD.

A diferencia de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que en sus artículos 21 y 22 establece un tratamiento fiscal de exención de la doble imposición internacional con ciertas limitaciones inspirado en el contenido de la *non nata* en el ámbito comunitario clausula *switch over*, la normativa del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos del País Vasco, que desde 2014 introdujo con carácter general el método de exención para la doble imposición, tanto interna como internacional, permanece a la espera, por mera prudencia, de que un acuerdo sea efectivamente adoptado en esta materia en el ámbito comunitario.

La Directiva ATAD establece un marco de mínimos jurídicamente vinculante en relación a una serie de medidas contra la planificación fiscal abusiva. En concreto, pretende abordar situaciones en las que los grupos empresariales aprovechan las disparidades entre los diferentes sistemas tributarios nacionales para reducir sus obligaciones fiscales globales.

A tal fin, prevé disposiciones legales contra la planificación fiscal abusiva en relación con:

a) la limitación de intereses

b) as normas sobre imposición de salida

c) la norma general contra las prácticas abusivas

d) las normas relativas a las sociedades extranjeras controladas

e) las normas sobre asimetrías híbridas, modificadas recientemente por la Directiva de 29 de mayo de 2017 para hacer frente a las asimetrías híbridas con los regímenes fiscales de países de fuera de la UE[27].

A través de ella se pretende asimismo garantizar la transposición coordinada de las medidas de la OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, por todos los Estados miembros, y, en particular, por parte de siete Estados miembros de la UE que no pertenecen a la OCDE.

Con carácter general, los Estados miembros dispondrán hasta el 31 de diciembre de 2018 para incorporarla a sus disposiciones legales y reglamentarias nacionales, excepto en lo que respecta a las normas en materia de imposición de salida para las cuales tendrán de plazo hasta el 31 de diciembre de 2019.

Además, los Estados miembros que tengan normas específicas que sean igualmente eficaces a efectos de las normas de limitación de intereses establecidas en la Directiva de lucha contra la elusión fiscal podrán aplicarlas hasta que la OCDE alcance un acuerdo sobre unas normas mínimas, o hasta el 1 de enero de 2024 a más tardar. Este podría ser el caso de las jurisdicciones fiscales del País Vasco que en los artículos 47 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos del País Vasco regulan el tratamiento fiscal de la subcapitalización, aunque su ámbito de aplicación, así como el mecanismo establecido, y el de la limitación de intereses, tal y como se configuran en la Directiva, no son coincidentes, por lo que podrían resultar incluso medidas complementarias.

[27] Pendiente de publicación en el DOUE.

La base jurídica utilizada por el consejo para dictar la Directiva ATAD es el artículo 115 del TFUE, ya comentado en el apartado 2 de estos comentarios, y por ello, el Consejo pone énfasis en explicar la relevancia de estas medidas para el buen funcionamiento del mercado interior, caracterizado por la gran integración de las economías. Así, estima necesario adoptar enfoques estratégicos comunes y una acción coordinada a fin de mejorar su funcionamiento y potenciar al máximo los efectos positivos de la iniciativa contra la BEPS. Además, considera que contar con medidas nacionales de aplicación que se atengan a un planteamiento común en toda la Unión aporta seguridad jurídica a los contribuyentes, ya que dichas medidas serían compatibles con el Derecho de la Unión.

La Directiva pretende establecer un nivel mínimo común de protección del mercado interior frente a las prácticas de elusión fiscal en los sistemas nacionales del impuesto sobre sociedades en toda la Unión. Dado que esas normas tendrían que incorporarse a veintiocho sistemas nacionales distintos del impuesto sobre sociedades, la propia Directiva determina que éstas deben quedar circunscritas a nociones de carácter general que logren la coordinación en las las respuestas de los Estados miembros a la hora de aplicar los resultados de las quince acciones de la OCDE contra la BEPS.

A mi juicio, y por muy loable que sea la finalidad perseguida por esta Directiva, presenta ciertas debilidades desde el punto de vista del respeto a la competencia exclusiva de los Estados miembros en materia fiscal, así como desde el del propio título competencial en el que se fundamenta la misma. Por una parte, la conexión de medidas como la limitación de la deducibilidad de intereses, la tributación de salida o incluso la cláusula general anti-abuso, en relación con situaciones internas y transfronterizas, con el buen funcionamiento del mercado único resulta ser un tanto débil y tenue. Asimismo, el respeto a los principios de subsidiariedad y de proporcionad exigidos por el artículo 5 del TUE a la acción comunitaria puede ser cuestionable en relación a algunos elementos de este pretendido marco mínimo básico de coordinación dentro de la Unión. Por otro lado, algunas de las medidas propuestas no se proyectan sobre situaciones, operaciones o estructuras claramente conectadas con esquemas de elusión fiscal. Y finalmente, en mi opinión, la esgrimida garantía del buen funcionamiento del mercado interior mediante el logro de objetivos anti-BEPS se encuentra, en parte, menoscabada por el gran margen de maniobra que el enfoque de armonización mínima deja en manos de los legisladores nacionales, lo que puede resultar ser una fuente de divergencias normativas que originen resultados no deseados.

Pasamos a analizar las principales medidas contenidas de la Directiva, su conexión con las Propuesta de la Comisión de Directiva relativa a la base imponible común en el Impuesto sobre Sociedades de 2016 y su potencial impacto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades de Álava-Araba, Bizkaia y Gipuzkoa.

3.2.a) Artículo 4 de la directiva ATAD: reglas de limitación de intereses

Estas reglas siguen a grandes rasgos las recomendaciones recogidas en la Acción 4 del plan BEPS, estableciendo una cláusula de limitación de la deducibilidad de los gastos financieros excedentarios basada en un porcentaje del beneficio operativo (EBITDA), con ciertas excepciones que evitan penalizar a sociedades que incurran en gastos financieros superiores al límite general por auténticas necesidades de financiación, como por ejemplo las empresas en sectores de capital intensivo. La finalidad de esta medida es la de articular un mecanismo estandarizado y objetivo que desincentive estructuras de planificación fiscal agresiva en los grupos multinacionales, consistentes en la creación artificial de deuda con sus correspondientes gastos financieros deducibles en entidades que tributan a tipos impositivos más altos que las entidades que obtienen los ingresos financieros correspondientes, en un intento de que la factura fiscal global del grupo se vea notablemente reducida.

Recordemos que estas reglas limitativas de los intereses no son exclusivas del proyecto BEPS. De hecho los trabajos desarrollados en el seno del ECOFIN sobre la Propuesta de Directiva BICCIS de 2011[28], superada en la actualidad por su desdoblamiento en dos: base imponible común -BIC- y base imponible común consolidada –BICC- en 2016[29], ya contemplaban la posibilidad de incorporar reglas de esta naturaleza, importadas del sistema tributario alemán y que han sido incorporadas en los sistemas tributarios de otros Estados miembros, como Francia, Italia o España –con la única excepción de los sistemas tributarios del País Vasco- en 2012, con anterioridad a la aprobación de la Directiva ATAD.

En el caso del estado español, por ejemplo, el mecanismo de limitación de la deducibilidad de gastos financieros está articulado, en mi opinión, con una finalidad principal de carácter recaudatorio y no como una medida anti-Beps, ya que su ámbito de aplicación incluye a al endeudamiento entre entidades no vinculadas, cuyos esquemas de financiación siguen sin ninguna duda las reglas de mercado. Otros elementos de la medida vigente en territorio común superan con creces el marco mínimo de la Directiva ATAD de tal manera que resulta ser un instrumento realmente restrictivo y penalizador, excesivo en mi opinión, del endeudamiento empresarial. Al margen de lo anterior, cuya legitimidad no cuestionamos y responde a una política fiscal determinada de un Estado mimbro soberano, algunos elementos claves del esquema limitativo son contrarios a lo establecido por la Directiva ATAD y por ello el legislador estatal deberá adaptar el contenido del artículo 16 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, a lo dispuesto en la Directiva.

Por su parte, el artículo 13 de la propuesta de Directiva BIC se dedica también a esta materia, si bien como justifica la propia Comisión en su propuesta, no nos encontramos ante ninguna incoherencia con las disposiciones vigentes en este ámbito, como puede ser la Directiva ATAD, ya que responden a finalidades distintas y, en este caso, con la finalidad de formar un sistema del impuesto sobre sociedades común a escala de la Unión se establecen reglas absolutas de carácter obligatorio para sociedades pertenecientes a grupos que superen un determinado tamaño, en lugar de un marco mínimo regulatorio para todas las empresas.

En el caso del País Vasco, su normativa del Impuesto sobre Sociedades, a diferencia de la normativa de territorio común o de la Comunidad Foral de Navarra, no contiene ninguna regla limitativa de la deducibilidad de intereses, con fundamento en la existencia de reglas de subcapitalización en la regulación del Impuesto sobre Sociedades respetuosas con la jurisprudencia comunitaria[30] y la inexistencia de una norma jurídica vinculante para el establecimiento de una medida limitativa de los gastos financieros hasta la aprobación de la Directiva ATAD en julio de 2016.

Evidentemente, los Territorios Históricos del País Vasco deben mover ficha en esta materia y, desde mi punto de vista, se les presentan las siguientes alternativas, entre otras:

a) Teniendo en cuenta que la Directiva ATAD y la propuesta BICIS presentan ciertas diferencias y que la fecha límite de trasposición de ambas es el 31 de diciembre de 2018, una opción razonable sería hacer un régimen combinado teniendo en cuenta ambos textos normativos, derogando el régimen de subcapitalización. De esta manera, se evitaría tener que hacer ajustes consecutivos al régimen como probablemente sea el caso de la normativa de territorio común cuyo sistema de limitación de intereses no está

[28] Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) COM (2011) 121, de 16 de marzo.

[29] COM (2016) 685, de 25 de octubre, y COM (2016) 683 , de 25 de octubre, respectivamente

[30] Recordemos el caso C 524/04 conocido como Thin capitalization, en sentencia de 13 de marzo de 2007 (TJCE 2007/59)

alineado en algunos aspectos ni con la Directiva ATAD, ni con el proyecto de Directiva BICIS. La principal objeción de esta opción de política fiscal resulta ser la incertidumbre sobre el futuro de la propuesta de Directiva BICIS, que se respira en los mentideros comunitarios.

b) Haciendo abstracción de la propuesta de Directiva BICIS por encontrarse en fase de proyecto y teniendo en cuenta los antecedentes de la misma en cuanto a la dilatación en los plazos para su aprobación y a los diferentes borradores de su contenido, el País Vasco podría incorporar un sistema de limitación de intereses respetuoso con las normas de mínimos contenidas en el artículo 4 de la Directiva, derogando el régimen de subcapitalización.

c) Otra alternativa, aunque tal vez no demasiado aconsejable ya que los ámbitos subjetivos de aplicación de las reglas de limitación de intereses y de subcapitalización difieren substancialmente y que este último colinda con la problemática de las asimetrías hibridas o *hybrid mismatches*, podría ser no establecer reglas de limitación de intereses, haciendo uso de la excepción prevista en el apartado 6 del artículo 11 de la Directiva ATAD, en la medida en que en el País Vasco rigen normas específicas ajustadas al ordenamiento comunitario para impedir los riesgos en materia de BEPS que son igualmente eficaces a efectos de la norma de limitación de intereses, que permite aplicar dichas normas específicas hasta que termine el primer ejercicio presupuestario siguiente a la fecha de publicación del acuerdo entre los miembros de la OCDE en relación con la acción 4 del BEPS o, alternativamente, hasta el 1 de enero de 2024.

d) Finalmente una cuarta opción, podría ser establecer reglas de limitación de intereses, bien en el marco de mínimos de la Directiva ATAD, bien en el de la Propuesta BICIS, manteniendo la regulación de la subcapitalización para las empresas a las que no afecta la limitación de gastos financieros como medida anti-elusión complementaria para endeudamientos abusivos.

3.2.b) Artículo 5 de la Directiva ATAD: la imposición de salida o *exit tax*

La imposición de salida está prevista en el artículo 5 de la Directiva ATAD y también es abordada por la propuesta de Directiva BICIS en su artículo 29. Los impuestos de salida gravan, en el Estado en el que se ha generado el valor económico, las plusvalías no realizadas por los contribuyentes si estos trasladan su residencia, cambian el domicilio de su establecimiento permanente o transfieren sus activos a otro Estado.

A fin de recoger la jurisprudencia del TJUE, las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades del País Vasco vigentes desde 2014, modificaron sus reglas para la imposición de salida, estableciendo en su artículo 41 una cláusula de *exit tax* absolutamente compatible con las libertades fundamentales del Tratado, y en particular con la libertad de establecimiento regulada en el artículo 49 del TFUE.

Así, en cumplimiento de las sentencias del TJUE de 29 de noviembre de 2011, C-371/10, National Grid Indus BV, de 25 de abril de 2013 C-64/11, Comisión vs. España y la de 21 de mayo de 2015, C-657/13, Verder Labtec, la regulación del *exit tax* en el País Vasco permite optar por el diferimiento del pago del impuesto en los supuestos de cambio de residencia fiscal de un Estado miembro a otro, de transferencia o cesión de activos de la casa central a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, de transferencia de activos de un establecimiento permanente a su casa central o a otro establecimiento permanente situado en otro Estado miembro y de transferencia de un establecimiento permanente a otro Estado miembro, hasta el momento en que los citados elementos patrimoniales hayan sido transmitidos a un tercero, se hayan afectado a

un establecimiento permanente situado fuera de la Unión Europea o hayan sido dados de baja en el balance de la entidad, con devengo de intereses y exigencia de garantías.

Pues bien, la Directiva ATAD en su artículo 5, introduce algunas precisiones en relación a esta materia, trasladando la doctrina jurisprudencial del caso C-164/12 *Design for Media Communication*, resuelto por la sentencia TJUE de 23 de enero de 2014, sobre tributación de salida de establecimientos permanentes en Alemania. De ella deriva, por ejemplo, la obligación de que el fraccionamiento se realice en un periodo máximo de 5 años o la vinculación de exigencia de garantía como condición para el aplazamiento del pago a que exista un riesgo demostrable y real de impago, no procediendo dicha exigencia en el caso de que el Estado miembro del contribuyente o del establecimiento permanente prevea la posibilidad de cobro de la deuda tributaria a través de otro contribuyente que sea miembro del mismo grupo y residente a efectos fiscales en ese Estado miembro. Por su parte la Directiva BICIS contiene una regulación más parca en esta materia, no contemplando algunas de estos aspectos en su artículo 29.

Otra cuestión que aparece expresamente prevista en este artículo y no así en las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades del País Vasco es la interrupción de manera inmediata de los aplazamientos de pago y la exigibilidad de la deuda tributaria en los casos de declaración de concurso, si bien dicha previsión está contenida en la propia legislación concursal española que así lo establece.

Indudablemente, a la vista del contenido del artículo 5 de la Directiva ATAD, resultará necesario realizar algunos ajustes en la regulación vigente del *exit tax* en el País Vasco, si bien la previsión contenida en el apartado 5 del artículo 11 que permite retrasar la transposición hasta 31 de diciembre de 2019 deja cierto margen para tener en cuenta, siempre que se cumpla el calendario previsto en relación a su propuesta, la regulación que finalmente contenga la Directiva BICIS.

3.2.c) Artículo 6 de la Directiva ATAD: norma general contra las prácticas abusivas.

En prevención de operaciones abusivas consecuencia del falseamiento de datos u operaciones con la finalidad de obtener una ventaja fiscal en detrimento del verdadero objeto del negocio o de las propias disposiciones tributarias aplicables, el artículo 6 de la Directiva ATAD establece la existencia de una cláusula general anti-abuso, no exclusiva para el ámbito de la imposición empresarial, alineada con el test de artificiosidad vs. motivos económicos validos desarrollado por el TJUE, excluyéndose del concepto de abuso operaciones genuinas con sustancia y racionalidad comercial.

Es una cláusula que pretende garantizar la aplicación uniforme de esas normas generales vigentes en los sistemas tributarios europeos en situaciones de ámbito nacional, dentro de la Unión y en relación con terceros países, de modo que su alcance y los resultados de su aplicación en situaciones nacionales y transfronterizas no difieran. En virtud de la misma, las Administraciones tributarias podrán recalificar los hechos económicos subyacentes prescindiendo de la forma que les hayan otorgado las partes. Por su parte, el artículo 58 de la propuesta de Directiva BICIS también la contempla en términos muy similares.

Desde la óptica del derecho comunitario, la principal crítica a la configuración de esta cláusula reside en que su ámbito de aplicación incluya operaciones o situaciones puramente domésticas o internas, totalmente desconectadas de situaciones con dimensión transfronteriza por mucho que la Comisión trate de justificar que un cierto número de estructuras de planificación fiscal agresiva se basan en la ausencia de cláusulas anti abuso en la legislación de los Estados miembros.

No es ese el caso de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos del País Vasco que en el artículo 14 de sus Normas Forales Generales Tributarias, regulan las clausulas generales anti-elusión, que se aplican, entre otros supuestos, cuando mediante actos o negocios

individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, en cuyo caso se aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora. Además, la reciente reforma de este artículo aprobada en los tres Territorios Históricos refuerza dicha cláusula al introducir la previsión de sancionabilidad de esta conducta, estableciéndose incluso una sanción *ad hoc* para estos casos[31].

Recordemos asimismo que, en garantía de los derechos de los contribuyentes, para que las Administraciones tributarias vascas puedan aplicar la clausula anti-elusión y las consecuencias que de ella se derivan, será necesario dictamen favorable del órgano consultivo competente una vez finalizado el procedimiento específicamente previsto para este supuesto en los artículos 163 de las Normas Forales Generales tributarias de los Territorios Históricos.

En definitiva y a la vista de lo expuesto, considero que la transposición de la Directiva no debiera de introducir ninguna novedad en la actual configuración de la cláusula anti-elusión de los sistemas tributarios del País Vasco.

3.2.d) Artículos 7 y 8 de la Directiva ATAD: norma relativa a las sociedades extranjeras controladas o transparencia fiscal internacional.

Si bien con origen en la Acción 3 del plan BEPS que se centra en el régimen de sociedades extranjeras controladas (CFC por sus siglas en inglés: *controlled foreign companies*) y con la misma finalidad de neutralizar la transferencia de beneficios a jurisdicciones de baja tributación por parte de entidades y grupos europeos, el régimen de transparencia fiscal internacional (TFI), regulado en los artículos 7 y 8 de la Directiva, no está totalmente alineado con el informe final de dicha Acción, aunque mantiene su esencia previéndose una imputación de rentas, fundamentalmente pasivas, de entidades que se encuentran radicadas en territorios de baja o nula tributación, a la sociedad matriz para su inclusión en la base imponible.

Por su parte, en consonancia con lo dispuesto en la Directiva, los artículos 59, 60, 62 y 63 de la propuesta de Directiva BICIS tratan esta materia. Estos artículos siguiendo el esquema de la Directiva ATAD establecen un sistema de reasignación de rentas de una filial controlada, sujetas a un bajo nivel de imposición, a su sociedad matriz en un esfuerzo por desincentivar el traslado de beneficios. Asimismo, las normas TIF se hacen extensivas a los beneficios de los establecimientos permanentes, cuando dichos beneficios no estén sujetos a imposición o estén exentos de impuestos en el Estado miembro del contribuyente. En ambos casos, se configuran como medidas específicas de lucha contra la elusión fiscal y consideran que es necesario abordar el nivel de imposición al otro lado de la frontera, con el fin de determinar si el contribuyente está sujeto al impuesto sobre la renta obtenida en el extranjero.

El régimen de TFI es un viejo conocido para la tributación empresarial de los Territorios Históricos del País Vasco, conteniendo algunos elementos no alineados con el marco de mínimos establecido de la Directiva ATAD, por lo que la transposición de la Directiva solamente obligará, en su caso, a la realización de ciertos ajustes para alinearlo con la regulación de la Directiva.

En esta situación se encuentran catorce Estados miembros cuyo ordenamiento ya recoge este régimen y que tras la aprobación de la Directiva tal vez deban realizar ciertos ajustes en el mismo; los otros catorce Estados miembros se ven obligados a introducir un régimen de TFI en sus legislaciones nacionales antes de 31 de diciembre de 2018[32].

[31] Norma Foral 19/2016, de 23 de diciembre, de modificación de diversas normas forales que integran el sistema tributario de Álava; Norma Foral 2/2017, de 12 de abril, de reforma parcial de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y Norma Foral 1/2017, de 9 de mayo, de reforma parcial de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

[32] Study on Structures of Aggressive Tax Planning and

En el ámbito del País Vasco, la última reforma de este régimen que se encuentra regulado en el artículo 48 de las cada una de las tres Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades ha entrado en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2017 y, en ella, los Territorios Históricos han seguido la senda marcada por la Ley del Impuesto sobre Sociedades en su artículo 100.

Pasamos a referenciar algunos de los elementos más notables que diferencian el régimen de TIF en el País Vasco del configurado en los artículos 7 y 8 de la Directiva ATAD y que lo hacen más restrictivo.

Tal vez el más significativo sea el porcentaje de tributación exigido para que se aplique el régimen de TFI, que junto con el porcentaje de participación en la filial que tanto en la normativa foral como en la Directiva ATAD se establece en un 50 por 100, resulta ser circunstancia necesaria para la imputación de rentas.

Así, mientras que la propuesta de Directiva ATAD exigía que la tributación de la filial en el extranjero fuese inferior en un 50 por 100 a la que le habría correspondido a la matriz, en el caso de la normativa del Impuesto sobre Sociedades del País Vasco y de territorio común basta con que la tributación de la filial sea inferior al 75 por 100 para que se aplique la TFI, en el texto definitivo del artículo 7 de la Directiva se ha visto eliminado dicho porcentaje y, en su lugar, la Directiva establece como requisito que el Impuesto sobre Sociedades efectivamente pagado por parte de la filial sea menor que la diferencia entre el que se habría aplicado por aplicación del Impuesto sobre Sociedades aplicable en el Estado miembro del contribuyente y el efectivamente pagado por la misma.

Para la imputación de las rentas no distribuidas, la Directiva establece dos sistemas para su inclusión en la base imponible.

En primer lugar, el artículo 7.2.a) señala que los Estados miembros pueden incluir en la base imponible de la entidad o establecimiento permanente que tenga la consideración de sociedad extranjera controlada las rentas no distribuidas que consten en el listado de categorías de rentas recogido en ese artículo. El catálogo de rentas imputables se ha ido ampliando en los diferentes borradores de la Directiva y es coincidente con el contenido en el régimen de TFI del País Vasco, incluyendo además de las tradicionales rentas pasivas (dividendos, intereses, cánones y plusvalías de cartera), junto con las de actividades de seguros, bancarias u otras financieras otras novedosas como las derivadas de cánones o generadas por propiedad intelectual o industrial, siendo el catálogo del País Vasco algo más extenso al incluir rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles o las de asistencia técnica.

Lo anterior será posible siempre que la entidad transparente no desarrolle una verdadera actividad económica de importancia, configurada en la Directiva en base a plantilla, equipamiento, bienes e instalaciones, excepción que podrá no aplicarse si dicha entidad es residente en un tercer Estado que no forme parte del Espacio Económico Europeo.

El artículo 48 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades también contempla esta excepción al determinar que no resultará de aplicación la imputación de rentas cuando el contribuyente acredite que las operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo o bien que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

Al margen de lo anterior, cuando se opte por esta modalidad, se permite a los Estados miembros la posibilidad de no aplicar el régimen de transparencia fiscal internacional si un tercio o menos de las rentas de la entidad o establecimiento permanente pertenecen a alguna de las categorías previstas en la lista del artículo 7.2a). En este aspecto, el régimen de TFI en el País Vasco resulta ser más estricto al exigir un porcentaje inferior al 15 por 100 de la renta

Indicators. Working Paper nº61-2015. Comisión Europea

total obtenida por la entidad no residente para no realizar dicha inclusión.

En segundo lugar, como alternativa, permite que los Estados miembros incluyan en la base imponible del contribuyente las rentas no distribuidas de la entidad o establecimiento permanente derivadas de mecanismos falseados que se hayan establecido con el objetivo esencial de obtener una ventaja fiscal, a cuyos efectos el artículo 7.2b) aclara cuándo un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados siguiendo la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Respecto de los Estados que adopten esta segunda modalidad, cabe la posibilidad de que se excluya del régimen de transparencia fiscal internacional a las entidades o establecimientos permanentes que tengan beneficios contables no superiores a 750.000 euros e ingresos no comerciales no superiores a esa cantidad o cuyos beneficios contables no representen más del 10 % de sus gastos de explotación durante el periodo impositivo.

Finalmente, en relación al criterio de imputación temporal y a diferencia de la regulación foral, la Directiva establece la obligatoriedad de incluir las rentas en el periodo fiscal del contribuyente en que finalice el ejercicio fiscal de la entidad. En relación a este aspecto, en el ámbito foral el contribuyente puede optar por realizar dicha inclusión en el periodo impositivo que comprenda el día en que se aprueben las cuentas correspondientes a dicho ejercicio, es decir en el ejercicio siguiente, siempre que no hubieran transcurrido más de seis meses contados a partir de la conclusión del mismo.

3.2.e) Artículos 9, 9bis y 9ter de la Directiva ATAD: asimetrías hibridas o hybrid mismatches.

Se denominan híbridos aquellas entidades o instrumentos financieros que tienen diferente calificación fiscal y que surgen en la interacción de distintos ordenamientos jurídicos. En la financiación intra-grupo de grupos internacionales y en reestructuraciones empresariales transfronterizas el juego combinado de entidades híbridas e instrumentos híbridos puede distorsionar la identificación de la capacidad económica que debe ser sometida a gravamen.

La acción 2 BEPS se ocupa de establecer normas para neutralizar las posibilidades de planificación fiscal agresiva mediante la utilización de híbridos. Así distingue entre instrumentos híbridos, siendo el más habitual aquél que en una jurisdicción tiene la calificación de instrumento de deuda y en la otra de capital de tal manera que se produce una no tributación del ingreso, y entidades hibridas que son aquellas que tienen la calificación de transparentes en una jurisdicción y en la otra no, lo que puede permitir por ejemplo la deducción de un gasto en las dos jurisdicciones.

El artículo 9 de la Directiva ATAD, cuyo contenido se ha visto muy simplificado en comparación con las primeras versiones de la propuesta, tiene por objeto exclusivo hacer frente a situaciones de asimetría que se derivan de la interacción entre los regímenes del impuesto sobre sociedades de los Estados miembros imputables a diferencias en la calificación jurídica de un instrumento financiero o de una entidad y no establecer un tratamiento fiscal armonizado de las entidades híbridas, cuestión a la que se está dedicando uno de los subgrupos del Grupo del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas.

Con el fin de establecer unas normas coherentes y no menos eficaces que las normas recomendadas por el informe sobre la Acción 2 del proyecto BEPS de la OCDE, el Consejo ECOFIN emitió una declaración, el 12 de julio de 2016, en la que pedía a la Comisión que presentara, antes de octubre de 2016, una propuesta sobre asimetrías híbridas que impliquen a terceros países, que ha sido aprobada el 29 de mayo de 2017 y ya es conocida como ATAD 2[33].

La Directiva ATAD 2 amplia notablemente el ámbito de aplicación de las asimetrías hibridas incluyendo no solo las interacciones con terceros

[33] Pendiente de publicar a la fecha de cierre de estas líneas.

países sino también normas sobre transferencias híbridas, asimetrías importadas y aborda todo el espectro de dobles deducciones.

A tal efecto se reformula gran parte del articulado de la Directiva ATAD, se incluyen nuevas definiciones en esta materia y, fundamentalmente, se da nueva redacción al artículo 9 y se añaden dos nuevos artículos el 9bis y el 9ter, dedicados a las asimetrías hibridas invertidas y a las relacionadas con la residencia fiscal, respectivamente.

El plazo de transposición de la Directiva ATAD2 es con carácter general 31 de diciembre de 2019, salvo el contenido del artículo 9bis cuyo plazo finaliza en diciembre de 2021.

En cuanto a instrumentos híbridos la modificación de la Directiva matriz-filial aprobada en 2014[34] excluyó de la aplicación de la exención exención a aquellos dividendos o participaciones en beneficios que constituyeran partida deducible para la entidad que los distribuye, medida también prevista en la Acción 2 BEPS.

La Directiva ATAD, en su versión inicial, va más allá de la regla anterior, estableciendo dos reglas:

a) Cuando se de una doble deducción de gasto, la partida solamente será deducible en el Estado en el que se haya originado el pago.

b) Cuando el ingreso se encuentre exento en el Estado del perceptor, la partida no será deducible para el pagador.

La propuesta inicial de Directiva ATAD también recogía una clausula según la cual la exención de dividendos exigiría que la filial se encontrara sujeta a un tipo de gravamen nominal equivalente al menos al 40 por 100 del tipo nominal del impuesto de la sociedad matriz, cláusula que ante la reticencias manifestadas por algunos Estados miembros por entender que no se respetaban los principios de proporcionalidad y subsidiariedad fue finalmente suprimida.

A diferencia de la legislación del Impuesto sobre Sociedades vigente en territorio común, que contiene algunas medidas alineadas con la Acción 2 BEPS, aunque más estrictas que las contenidas por la propia Directiva ATAD, las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades del País Vasco tienen pendiente establecer las medidas específicas anti-híbridos contempladas en la Directiva ATAD, tanto en su versión inicial como en su versión modificada tras la aprobación de ATAD 2 hace unos días.

Dichas medidas afectaran, fundamentalmente a los Capítulos II y III de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, dedicados al tratamiento de las correcciones en materia de gastos y en materia de ingresos.

4. LA ACCIÓN 5 BEPS, EL CÓDIGO DE CONDUCTA Y EL RÉGIMEN DE PATENT BOX EN LAS NORMAS FORALES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

4.1. El Código de Conducta de la fiscalidad de las empresas, los regímenes preferenciales y, en particular, el *Patent Box*.

La Acción 5 BEPS "Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia" nace, por un lado, de la preocupación existente en relación con el riesgo que pueden suponer los regímenes preferenciales y el uso que se pueda realizar de ellos para el traslado artificial de beneficios, y por otro lado, de la falta de transparencia con respecto a algunos *tax rulings*.

En este sentido, los países de la OCDE alcanzaron un consenso en torno a la necesidad de establecer un criterio común para combatir las prácticas en estos regímenes, materializado de manera unánime en el mecanismo del nexo, o *nexus approach*.

Este mecanismo para evitar prácticas perniciosas, sirve para evaluar y determinar la existencia de

[34] Directiva 2014/86 de 8 de julio de 2014 por la que se modifica la directiva 2011/96 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

una actividad sustancial como exigencia previa a la aplicación de un régimen especial. Su razón de ser reside en que la legitimidad para acogerse a un determinado beneficio o incentivo fiscal al amparo de este tipo de regímenes debe derivar de una actividad sustancial en la que se generen, por un lado, los gastos necesarios para su desarrollo y, por otro, los ingresos que se pretenden incentivar. El mecanismo del nexo ha sido especialmente desarrollado en el ámbito del régimen de incentivación fiscal de la propiedad intelectual conocido como los *Patent Box*.

En el ámbito de la Unión Europea, el análisis de los regímenes preferenciales pertenece a la agenda del Grupo del Código de Conducta de fiscalidad de las empresas en el seno del ECOFIN.

Recordemos el origen y la misión del Código de conducta. En diciembre de 1997, el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas ECOFIN alcanzó un acuerdo de carácter político, calificado por muchos de histórico, sobre un paquete de medidas fiscales para luchar contra la competencia fiscal perniciosa.

Entre los elementos incluidos en este paquete destacaba la Resolución relativa al Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, como instrumento idóneo para prevenir las distorsiones económicas y la, tan de moda en la actualidad, erosión de las bases imponibles en el seno de la Comunidad. A fin de llevar a cabo estos ambiciosos objetivos, en 1998 se acordó la creación de un grupo de trabajo de evaluación, conocido como Grupo Primarolo, de aquellas medidas fiscales que provocasen una competencia fiscal perniciosa entre los Estados miembros.

El análisis de las medidas se fundamentaba en el hecho, puesto de manifiesto por la Comisión, de que la competencia fiscal que generan los regímenes fiscales particularmente generosos produce como consecuencia lógica el desplazamiento de la presión fiscal de los Estados miembros desde las formas de actividad económica más fácilmente deslocalizables hacia las bases imponibles derivadas del factor trabajo que son, por definición, las menos móviles. El Código de Conducta se propuso poner remedio a este fenómeno, estableciendo unos límites a la competencia fiscal allí donde no se había podido actuar a través de la vía clásica de la armonización de las legislaciones fiscales nacionales.

En cuanto a su naturaleza, el Código de Conducta no es una norma jurídica sino una medida comunitaria de *soft law* en forma de Resolución conjunta, que fue adoptada no sólo por el Consejo sino también por los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en su seno, con la finalidad de fijar las líneas de actuación de las Instituciones comunitarias y de los Estados miembros en esta materia.

Al aprobar el Código de Conducta, los Estados miembros se comprometieron, por una parte, a abstenerse de introducir nuevas medidas fiscales que de acuerdo con los criterios acordados pudieran resultar potencialmente perniciosas (*standstill clause*), y por otra, a proceder al desmantelamiento en el plazo más breve posible de todas aquellas ya existentes y destinadas a la atracción a un Estado miembro de inversiones procedentes de sujetos residentes en otros Estados (*rollback clause*). Pero además, también se obligaron a intercambiar recíprocamente información sobre las medidas fiscales vigentes, o en proyecto, siempre que pudieran entrar en el ámbito de aplicación del Código, y a institucionalizar un grupo encargado de convalidar las medidas fiscales anteriores así como a supervisar las informaciones referentes a las mismas.

Ya desmantelados los regímenes perjudícales identificados en el Informe Primarolo prácticamente en su totalidad, el grupo del Código de Conducta continua sus trabajos informando semestralmente al Consejo y, a finales de 2014, comenzó a plantearse la conveniencia de actualizar su contenido y los criterios de evaluación de las medidas fiscales potencialmente perniciosas a fin de ampliar su ámbito de actuación en línea con las acciones del Plan BEPS de la OCDE.

A su vez, en diciembre de 2014, se iniciaron las discusiones en torno a la revisión de los regímenes de *Patent Box* tanto a nivel de la OCDE como a nivel europeo en la UE. Complementando al ya aprobado mecanismo del nexo o *nexus approach* de la Acción 5 BEPS, se culminó el proceso con la adopción, tanto en el ámbito OCDE como UE, del criterio final, a propuesta conjunta de Reino Unido y Alemania, del denominado criterio *modified nexus approach*, para la alineación de los regímenes de Patent Box con la Acción 5 BEPS a fin de dar cierta flexibilidad al modelo, admitiendo la posibilidad de que los gastos de subcontratación a vinculadas así como los derivados de adquisiciones de activos intangibles cualificados para su posterior cesión dieran derecho a un *up-lift* de hasta un 30 por 100 de beneficio fiscal.

En líneas generales, este criterio exige, bajo la exigencia de actividad sustancial, que el beneficio fiscal aplicable a los rendimientos derivados de la cesión de la propiedad industrial o intelectual, esté directamente relacionado con el gasto originado por las actividades de investigación y desarrollo (I+D) llevadas a cabo por el mismo contribuyente, de cuya explotación se generen rentas positivas. Esto es, debe existir un nexo directo entre el ingreso obtenido y el gasto real soportado, considerado como un indicador fehaciente del desarrollo de una determinada actividad.

Asimismo, el informe final de la Acción 5 define el concepto de activo de Propiedad industrial o intelectual (IP) y lo limita a los siguientes elementos que entienden son aquellos que generan un valor sobre el que podrá aplicarse un beneficio o ventaja fiscal: las patentes y activos equivalentes a las patentes, siempre que tengan un nivel de protección y de requisitos de registro similares al de las patentes y copyright de softwares, entre otros. Esta definición se cierra con una mención a "otros activos" que no cumpliendo con los requisitos para entrar en las otras dos categorías, podrían ser calificados como activos de IP a condición de que pudiera probarse, mediante algún tipo de certificación válida, las características necesarias para que cualificasen como tales.

En diciembre de 2013 el ECOFIN encargó al Código de Conducta que analizase los regímenes de *Patent Box* de los Estados miembros teniendo en cuenta el criterio 3 del Código para la determinación de si una medida es potencialmente perjudicial, que se refiere a la existencia de actividad económica real o sustancial en el Estado miembro que concede los beneficios fiscales, así como los trabajos que se estaban realizando a nivel internacional en esta materia y en particular los trabajos BEPS de la OCDE. En diciembre de 2014, el Grupo Código de Conducta hizo suyo el *modified nexus appoach* de la Acción 5 BEPS y decidió que ninguno de los regímenes de propiedad intelectual de la Unión lo cumplía y que, por tanto, eran potencialmente perjudiciales por incumplir fundamentalmente el criterio 3 del Código y que, por tanto, debían ser objeto de modificación.

Así el Código de Conducta analizó a lo largo de 2015, los 16 regímenes de *Patent Box* vigentes en la Unión Europea[35], incluidos los vigentes en los tres Territorios Históricos y en la Comunidad Foral de Navarra, a fin tanto de desmantelar los vigentes para 30 de junio de 2016, estableciendo un régimen transitorio de cinco años para las cesiones de uso acordadas antes de dicha fecha, como de establecer unos nuevos regímenes que respeten los criterios acordados tanto en el ámbito OCDE como UE.

A punto de culminar el proceso de monitorización de los regímenes de patent box en la UE contenido en el *roadmap* to BEPS presentado por la presidencia holandés en enero de 2016, en el informe al ECOFIN del primer semestre de 2017, elaborado el 8 de junio de 2017 bajo la presidencia maltesa, se pone de manifiesto en cuanto al *rollback* o situación de desmantelamiento que todas las jurisdicciones fiscales, salvo Francia, han culminado los procesos de desmantelamiento de los regímenes fiscales perjudiciales. En relación a los nuevos regímenes el informe final recoge el acuerdo del Código de Conducta sobre los nuevos regímenes de Bélgica, Chipre, Hungría,

[35] Bélgica, Chipre, Francia, Hungría, Italia, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Portugal, España (central y los cuatro subcentrales) y Reino Unido.

Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Portugal, Reino Unido que determina su carácter no perjudicial, quedando pendiente la calificación final de los cinco regímenes del estado español, de Francia y de Italia para el próximo semestre. En particular, en relación a los del País Vasco y del resto del estado, se pide que modifiquen el ámbito de aplicación del *Patent Box*, activos elegibles, por entender que no está alineado con el *modifed nexux approach* de la Acción 5 BEPS.

4.2. Evolución y situación actual de los regímenes de Patent Box de los Territorios Históricos del País Vasco.

Los regímenes de *Patent Box* se introdujeron por primera vez en la normativa del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos con efectos 1 de enero de 2008, mediante la introducción de un nuevo artículo, 22 bis, con un régimen similar entre los tres, en las ahora derogadas Normas Forales que estaban vigentes desde 1996[36].

Las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades vigentes desde el 1 de enero de 2014 reprodujeron el tratamiento de la normativa anterior para los rendimientos derivados de la cesión de activos intangibles, introduciendo un nuevo incentivo fiscal para los supuestos en los que el activo se destina al desarrollo de la propia actividad económica.

En líneas generales, y hasta la adaptación de los régimen de *Patent Box* del País Vasco a los nuevos estándares internacionales, los regímenes consistían en una reducción del 60 por 100 o del 30 por 100 en la base imponible – porcentaje que variaba en función de si el intangible había sido desarrollado por la propia entidad o por terceros – de los ingresos derivados de la cesión de uso y explotación de activos intangibles o propiedad intelectual, entre los que figuraban tanto las marcas, con la excepción del régimen alavés, como otros intangibles de carácter comercial.

[36] Este incentivo se creó en Álava mediante la Norma Foral 14/2008, de 3 de julio; en Bizkaia mediante la Norma Foral 5/2008, de 30 de junio y en Gipuzkoa con la Norma Foral 8/2008, de 23 de diciembre.

En el ejercicio 2016, fue cuando los Territorios Históricos alineándose con las directrices del Plan BEPS así como con los acuerdos adoptados en el seno del Código de Conducta, adaptaron sus regímenes de *Patent Box* a las exigencias del mecanismo del nexo o *modified nexus approach* establecidas por la Acción 5 del Plan, con el objeto de garantizar la relación directa que ha de existir entre el ingreso sobre el que se aplica el incentivo fiscal, resultante de la cesión de un determinado activo en este caso, y el gasto necesario para el desarrollo que haya permitido obtener la propiedad intelectual o industrial que se está explotando.

Así a lo largo de 2016, los tres Territorios Históricos han modificado el artículo 37 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, *Reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial*, [37] a fin de adaptar el tratamiento fiscal de la reducción por la cesión de propiedad intelectual o industrial, complementándolo con la aprobación de un régimen transitorio que permite la aplicación del antiguo régimen de *Patent Box* a aquellos contratos de cesión del derecho de uso o de explotación de la propiedad intelectual o industrial que se hayan formalizado con carácter previo a la entrada en vigor del nuevo régimen[38].

Se trata de una opción a la que deberán de adherirse los contribuyentes de cuya aplicación

[37] El artículo 37 fue redactado para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de julio de 2016, por Norma Foral 5/2016, 20 julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria en THB; por la 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 en THG; y por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2016, del Consejo de Diputados de 19 de julio, para la incorporación al ordenamiento tributario foral de diversos compromisos acordados en el seno de la OCDE y para el cumplimiento de diversas directivas de la Unión Europea en THA.

[38] Disposición Transitoria Decimonovena de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, de Bizkaia; Disposición Transitoria Decimonovena de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, de Álava-Araba; Disposición Transitoria Vigésima Segunda de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades, de Gipuzkoa.

puedan beneficiarse, en la autoliquidación correspondiente al primer período impositivo que se inicie a partir del 1 de julio de 2016 y con fecha límite del 30 de junio de 2021, momento a partir del cual se aplicará el régimen del *Patent Box* según redacción dada para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de julio de 2016.

Pasamos a resaltar los elementos más notables del nuevo régimen. En primer lugar, y como una de las principales y más comentadas diferencias del nuevo régimen, el incentivo ha de calcularse sobre la renta neta percibida como consecuencia de la explotación de la PI, en vez de sobre los ingresos brutos, si bien, como contrapartida, el porcentaje de reducción se eleva.

Así se aplicará un 70 por 100 de reducción, frente al 60 por 100 vigente con anterioridad, sobre la renta que se derive de la cesión de uso o explotación a terceros de intangibles propios, que hayan sido, bien desarrollados por la propia entidad cedente, o bien obtenidos mediante la subcontratación de su desarrollo a terceros no vinculados, debiéndose entender a estos efectos como renta neta, la diferencia positiva resultante del ingreso bruto del ejercicio proveniente de la cesión de los activos intangibles, una vez deducido el gasto por amortización de los activos en cuestión y los gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido.

No obstante, el segundo párrafo de este apartado limita el incentivo para los supuestos en los que el activo haya sido adquirido o el desarrollo del mismo se haya efectuado mediante subcontratación con una entidad vinculada. Recordemos que el régimen anterior concedía un incentivo autónomo del 30 por 100 en caso de adquisición del activo sin ningún tipo de limitación.

Es decir, si la patente o el activo han sido parcialmente adquiridos a una empresa vinculada a la sociedad cedente o si su desarrollo ha sido subcontratado a una de ellas, el derecho a la aplicación del incentivo se mantiene aunque queda limitado.

La participación de vinculadas en el proceso de desarrollo de los intangibles y su adquisición por parte de la entidad que lo contrata se ven penalizadas, digamos, cuando esta participación suponga más de un 30 por 100 del gasto directamente relacionado con el desarrollo del activo por parte de la propia entidad o de lo que ello supondría a través de la subcontratación del mismo proceso a un tercero no vinculado. La reducción se ve así minorada proporcionalmente en el porcentaje que represente dicho exceso en relación con el total de gasto incurrido.

La Norma Foral asimismo excluye expresamente de los activos susceptibles de generar un derecho a aplicar la reducción del *Patent Box* a rentas que procedan de la cesión de uso o explotación de marcas, incluidas hasta ese momento en la normativa vizcaína y guipuzcoana, así como de obras literarias o artísticas, cinematográficas, programas informáticos de carácter comercial -entendiendo como tales programas estándar, que no hayan sido desarrollados o mejorados por el contribuyente, ni que sean personalizados-, a la vez que prevé la posibilidad de que vía reglamentaria se determinen qué activos intangibles pueden quedar sometidos al régimen, lo cual puede ser ciertamente cuestionable desde el punto de vista del informe 5 de la Acción BEPS que exige la determinación precisa y certera de los activos cualificados para la cesión. De hecho, el informe del Grupo Código de Conducta de 8 de junio de 2017 elevado al Consejo así lo ha puesto de manifiesto y el Consejo en reunión de 16 de junio ha hecho suya dicha conclusión requiriendo de las cinco jurisdicciones fiscales españolas que modifiquen el ámbito de aplicación del *Patent Box* a la mayor brevedad posible.

En segundo lugar, el apartado dos del artículo 37 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, enumera una serie de requisitos que el legislador considera imprescindibles para poder aplicar la reducción desarrollada en el apartado anterior, la cual queda consecuentemente sujeta al cumplimiento de las cuatro siguientes condiciones, dando respuesta al requisito de transparencia exigido tanto por la Acción 5 BEPS como por los criterios del Código de Conducta:

" *(…)*

a) *Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.*

b) *Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.*

c) *Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a las mismas.*

d) *Que la entidad cedente disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.*"

Por último, en los apartados cuarto y quinto del artículo 37, se establece un sistema de compensación de rentas positivas y negativas que procedan de la explotación de intangibles con origen en distintos períodos impositivos, y a tal fin se introducen las siguientes reglas de aplicación.

Por un lado se pretende paliar el aprovechamiento de rentas negativas derivadas de la explotación de intangibles que haya podido darse durante los ejercicios anteriores, admitiéndose la aplicación de la reducción del 70 por 100 únicamente sobre la renta positiva que exceda de la compensación de las rentas negativas que fueron integradas al 100% en los ejercicios anteriores, en los que no existía limitación alguna de este tipo.

Por otro, de manera complementaria a la regla anterior, se especifica que, para los supuestos en los que la renta negativa surja en un período impositivo iniciado a partir de julio del 2016, habiendo hecho uso de la reducción previamente, en el que ya se encuentra vigente el nuevo régimen, la renta negativa podrá integrase en la base imponible del impuesto aplicada la reducción del 70%, con el límite de las rentas positivas que se hubieran integrado en períodos impositivos anteriores, como se indica a continuación. Si aun así, hubiera un exceso de renta negativa, podrá integrase en su totalidad en la base de ese ejercicio, pudiendo compensarse en los siguientes períodos impositivos.

En cuanto al incentivo regulado en el apartado 4 del artículo 37 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades que incentivaba que el activo se destinase al desarrollo de la propia actividad económica, tenemos que reconocer que sistemáticamente su ubicación no era la correcta debido a que no estamos ante una reducción de ingresos al amparo de un régimen de *Patent Box* potencialmente perjudicial por no cumplir el criterio de sustancia, ya que no se está incentivando la cesión de activos, sino ante el reconocimiento de un gasto derivado de la utilización de los mismos por parte de las entidades que los desarrollan o adquieren.

Por ello, aprovechando las adaptación del *Patent Box* a fin de respetar los criterios del *modified nexus approach*, con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de julio de 2016, en Bizkaia y en Álava-Araba se añade un nuevo apartado quinto al artículo 32 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, que se dedica a establecer las normas especiales en materia de gastos, incluyendo dicho incentivo fiscal. Por su parte el Territorio Histórico de Gipuzkoa lo deroga con efectos desde el 1 de julio de 2016.

Las diferencias de este incentivo con respecto al *Patent Box* son notables. Realmente lo que se le

está reconociendo a toda sociedad que aplique este incentivo es un gasto nocional, interno, que nace del desarrollo o adquisición de propiedad intelectual o industrial y posterior aplicación de la misma en el proceso productivo de la propia entidad, incluidas las marcas.

De esta forma se trata de fomentar y potenciar el uso en el propio proceso productivo de este tipo de intangibles en Bizkaia y en Alava y no tanto su desarrollo para que sea explotado en otra jurisdicción fiscal, poniendo en situaciones similares a aquél que lo desarrolla para ceder su uso a terceras partes con aquél que lo utiliza en su proceso productivo, bien lo haya desarrollado él o bien lo haya adquirido de terceros.

El incentivo fiscal se articula mediante el mecanismo de reducción en base imponible de un importe equivalente al 5 por 100 del precio de adquisición/ coste de producción de una determinada propiedad intelectual o industrial propia, con el límite del 0,5 por 100 del volumen de ingresos que deriven de la actividad económica en la que se apliquen. Adicionalmente, se permite para los casos en los que la reducción no haya alcanzado el límite máximo establecido respecto del ingreso de la actividad en la que se aplique el intangible en cuestión, la posibilidad de reducir esa diferencia con la compensación por la utilización de marcas registradas y generadas por la entidad, siempre que de igual forma, se apliquen en su actividad.

Finalmente y en cuanto al régimen transitorio que se establece hasta 2021, hay que mencionar que a la fecha de cierre de estas líneas, tanto Álava-Araba como Bizkaia han aprobado[39]- en Gipuzkoa se encuentra en tramitación- sendos Decretos Forales de Urgencia en cumplimiento de nuevos acuerdos complementarios alcanzados en la OCDE y en el Código de Conducta con el objeto de mitigar el riesgo de que se produzcan nuevas entradas de activos al régimen transitorio en fechas cercanas a 30 de junio de 2016, con la única pretensión de beneficiarse de un tratamiento tributario que naturalmente no les hubiera sido de aplicación.

Para ello se establecen medidas de protección adicional al objeto de impedir que los contribuyentes apliquen el régimen transitorio, ya regulado en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, a los activos intangibles que se adquieran directa o indirectamente de partes vinculadas después del día 1 de enero del 2016, siempre que fuesen elegibles, es decir, que no tuvieran derecho a los beneficios en el momento de dicha adquisición en virtud del régimen fiscal que se les venía aplicando.

[39] THB: Decreto Foral Normativo 2/2017, de 6 de junio, por el que se modifica la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación a la reducción por la explotación de la propiedad intelectual o industrial. THG: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 13 de junio, que modifica la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación a la reducción por la explotación de la propiedad intelectual o industrial. THG: en tramitación, pendiente de aprobación a la fecha de cierre de estas líneas.

FERNANDO SÁNCHEZ-MARÍN SÁNCHEZ (*)

1. INTRODUCCIÓN

A lo largo de la historia los estados han necesitado ingresos para poder financiar sus diversos gastos e inversiones. En consecuencia, se han formulado leyes con el fin de que una parte de esos ingresos los aporten las personas físicas. El sistema tributario vigente, encuentra soporte legal en el artículo 31 de la Constitución española: "*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*"

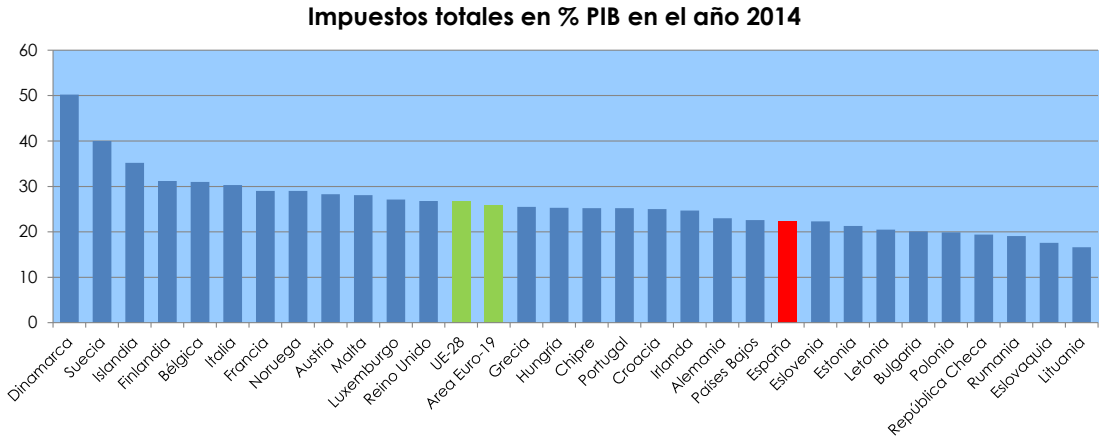
En la actualidad, el marco normativo del sistema tributario en España está regulado por la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria para todas las comunidades excepto en los tres Territorios Históricos y Navarra que están regulados por la Norma Foral 2/2005, de 10 de Marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, Normativa Foral Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa y la Ley Foral 13/2000, de 14 de Diciembre, General Tributaria de Navarra. Como viene definido en el artículo 2.2 de la Ley General Tributaria[1], los tributos se dividen en tasas, contribuciones especiales e impuestos. Las tasas son exacciones que el estado pide a los ciudadanos a cambio de que él proporcione servicios. Las contribuciones especiales son exacciones que las administraciones piden a un grupo de personas cuando hace algo por ese grupo y los impuestos son exigidos sin que la administración tenga que prestar nada a cambio, sino que, se exigen cuando el sujeto manifiesta cierta capacidad económica. A su vez, los impuestos se dividen en impuestos directos e impuestos indirectos. El 90% (Domínguez Martínez J., 2016) de los ingresos fiscales provienen de las cotizaciones sociales, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto sobre Sociedades (IS) y de los impuestos especiales. A pesar de que la presión fiscal ha aumentado considerablemente en las últimas décadas, el sistema tributario español es ineficaz. España posee un déficit estructural cercano al 3% (Conde-Ruiz, Díaz, Marín, & Ramírez, 2015) pese a que en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera se aprobó que el conjunto de Administraciones Públicas no pueden alcanzar un déficit estructural mayor del 0,4% del Producto Interior Bruto. Durante la crisis y a pesar de que se redujo el gasto público en casi dos puntos porcentuales debido a las medidas de austeridad, el déficit presupuestario ha llegado a alcanzar el 10% del PIB. Sin embargo, la presión fiscal en España en 2014 sigue siendo inferior a la media de los países de la UE, como se puede aprecia en el gráfico al principio de la página siguiente.

En España hay cinco jurisdicciones fiscales. Por un lado los tres territorios históricos (Álava, Bizkaia y Gipuzkoa) de la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV) y la Comunidad Foral de Navarra y, por otro, el territorio común formado por las demás Comunidades Autónomas de España y las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla. En este trabajo, solo vamos a analizar el Territorio Común y la Comunidad Autónoma del País Vasco, ya que al objeto de nuestro estudio y dada la similitud normativa de los sistemas fiscales de los tres territorios históricos (TT.HH.) tomaremos a la CAPV como una única jurisdicción fiscal.

El objeto de este trabajo va a ser el impuesto directo más importante, tanto en términos recaudatorios como por el número de contribuyentes a los que afecta, el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas de los tres TT.HH. y el de Territorio

[1] Para los tres territorios Históricos, la clasificación de los tributos se encuentran en el artículo 16.2 de sus respectivas normas forales. En la ley foral de Navarra se encuentran en el artículo 19.

(*) Máster en Asesoría Fiscal en la Cámara de Comercio de Bilbao y Asesor en Asesoría Extser



Fuente: Elaboración propia a través de los datos obtenidos de Taxation Trends in the European Union (2016 edition).

Común comparándolos con la imposición personal de las personas físicas o *Personal Income Tax* de algunos países de la Unión Europea.

Tomando como referencia el ejercicio 2014, último del que tenemos datos de ambas administraciones tributarias, era tal la importancia del IRPF en el País Vasco, que los 1.132.387[2] contribuyentes (Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca, 2014) generaron unos ingresos en las arcas de la administración de 4.390.205[3] miles de euros (Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca, 2014). Esto hizo que, en 2014, el IRPF representase un 74.86%[4] del total de los ingresos procedentes de impuestos directos y un 39.20%[5] del total de los impuestos.

La importancia del IRPF era similar en Territorio Común. En 2014, generaba unos ingresos de 41.221.045 miles de euros (Infome Anual de Recaudación Tributaria, 2014) lo cual representó un 65,25% del total de los ingresos por impuestos directos y un 40,81% del total de los ingresos[6]. Una vez explicada la importancia cuantitativa del IRPF, vamos a continuar hablando sobre las características, historia y regulación del IRPF.

El IRPF es un impuesto directo, personal, puesto que grava la obtención de la renta mundial de las personas físicas en un periodo de tiempo. Asimismo es subjetivo, porque tiene en cuenta las características personales del contribuyente mediante deducciones, reducciones y, además, es progresivo.

En España, el IRPF desde su inicio ha sufrido diversas modificaciones, con la misión de resultar eficiente para la satisfacción de las necesidades públicas. Podemos encontrar el origen del modelo impositivo actual sobre la renta de las personas físicas en 1976, tras el mal resultado obtenido con el sistema implantado en 1964 (Ley 11 de junio de 1964), el cual no consiguió mejorar las desigualdades de renta y riqueza, ni tampoco resultó ser suficiente para financiar todas las necesidades públicas.

La primera regulación del IRPF, la Ley 44/1978 de 8 de septiembre, se fundamentaba en el Libro Blanco Tributario Español, el cual fue fruto del trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Fue presentado como un impuesto personal sobre la renta de las

[2] 174.589 pertenecen a Álava, 578.544 a Bizkaia y 379.254 a Gipuzkoa.

[3] 681.098 miles de euros en Álava, 2.264.475 miles de euros en Bizkaia y 1.444.632 miles de euros en Gipuzkoa.

[4] Los cálculos han sido obtenidos a través de dividir los ingresos totales por IRPF entre el total de los ingresos de impuestos directos. Los datos han sido extraidos del Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca del 2014. Un 77.58% en Álava, un 71.12% en Bizkaia y un 80.14% en Gipuzkoa.

[5] Los cálculos han sido obtenidos a través de dividir los ingresos por IRPF entre el total de los ingresos tibutarios. Los datos para realizar los calculos han sido obtenidos a traves del Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca del 2014. Un 39.46% en Álava, 38.36% en Bizkaia y 40.47% en Gipuzkoa.

[6] Se han calculado (datos obtenidos a través del Infome Anual de Recaudación Tributaria de 2014) de forma idéntica que para el País Vasco.

personas físicas con carácter general y progresivo. De hecho, actualmente es así tal y como se define.

En 1991, se publicó la Ley 18/1991 de 6 de junio de IRPF, tras la redacción de una nueva norma. En esta época el contribuyente podía elegir entre tributar de manera individual o conjunta en el seno de la unidad familiar.

En 1998 con la Ley 40/1998 de 9 de diciembre, se potenció la separación de los regímenes aplicables, se modificó el régimen de las deducciones y se simplificaron los tipos a aplicar a la base. En 2006, la Ley 35/2006 de 28 de noviembre introdujo el modelo dual.

En el ámbito del País Vasco, en la actualidad, tal y como viene definido en el artículo 6.1 del Concierto Económico, el IRPF es un tributo concertado y de normativa autónoma cuyo punto de conexión para determinar qué administración es competente para su exacción y para la normativa aplicable es la residencia habitual. En los territorios históricos, en virtud del concierto económico, el IRPF está regulado por Normas Forales y por Decretos Forales, ya que son las juntas generales y las diputaciones forales las que tienen competencias para la regulación en materia tributaria. Dichas competencias están limitadas por los principios que aparecen en el artículo 2 del Concierto Económico.

Esta capacidad normativa no fue siempre tan amplia, en el Concierto aprobado por la Ley de 1981, los territorios históricos tenían que mantener la normativa de territorio común y solo tenía autonomía en ciertos aspectos del impuesto, como por ejemplo en algunas deducciones o en los plazos de declaración. Fue en 1997 cuando esto se modificó y pasaron a tener, prácticamente, plena capacidad normativa, tal y como la ~~que~~ conocemos en la actualidad.

En este nuevo marco, las tres juntas generales empezaron a aprobar normas forales en diciembre de 1998 para que entrasen en vigor el 1 de enero de 1999, momento coincidente con la entrada en vigor de la nueva norma de IRPF en Territorio Común. La vigencia de estas normas fue hasta el 31 de Diciembre 2006. A pesar de los 7 años de vigencia, las normas sufrieron numerosas reformas. Antes de esas reformas, la ley 12/2002 aprobó el nuevo Concierto Económico con una vigencia indefinida en el que se ponían escasas limitaciones a la capacidad normativa en relación a este impuesto. Así, los tres TT.HH no tienen competencia en cuanto a los tipos de retención e ingresos a cuenta, excepto en las retenciones de los rendimientos de trabajo y en ciertos tipos de ganancias patrimoniales. Al igual que se hizo en TC, en los 3 TT.HH. se introdujo un impuesto dual, con el fin de diferenciar los rendimientos según su procedencia. Además, a diferencia de la regulación actual, en 2006 se estableció un tipo fijo de tributación para los rendimientos de capital mobiliario y de las ganancias y pérdidas patrimoniales que se incluyen con carácter general en la base del ahorro.

Actualmente, el IRPF en Bizkaia está regulado por la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En Álava por la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física y por el Decreto Foral 40/2014, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En Guipúzcoa por la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa y por el Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales.

Por último, en el Territorio Común, por su parte, está regulado en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio y en

el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Este trabajo, tras esta introducción se divide en tres partes, en la primera se analizan los tipos impositivos máximos y la recaudación del IRPF de todos los países de Europa, haciendo especial hincapié en los sistemas vasco y de territorio común. Poniendo como ejemplo el IRPF de los países nórdicos, explicaré a que se debe que teniendo los tipos marginales tan altos se recaude menos que la media de la UE. En el siguiente punto, analizaré más a fondo el IRPF de los siguientes cinco territorios, CAPV, TC, Alemania, Francia e Italia. Para ello analizaré el tratamiento fiscal de ciertos elementos del impuesto, en concreto, las indemnizaciones por despido, dividendos, intereses y ganancias y pérdidas patrimoniales, las aportaciones a planes de pensiones o a entidades de previsión social voluntaria y el tratamiento fiscal de la unidad familiar junto con el tratamiento personal. Por último, terminaré con una conclusión y valoración personal del estudio realizado.

2. EL IRPF EN LA UNIÓN EUROPEA

Antes de iniciar la comparación, como hemos explicado anteriormente el sistema impositivo en España resulta, en cierta medida, ineficiente ya que, para la mayoría de los impuestos utiliza unos tipos marginales muy altos y recauda menos que la media de la UE. Solo fue capaz de lograr el equilibrio presupuestario en la época de la burbuja inmobiliaria. Dos de las causas de esta ineficiencia son el alto nivel de economía sumergida y el fraude fiscal existente. A nuestros efectos, entendemos por económica sumergida toda operación económica de la que la administración no tiene constancia. Por ello, la administración pierde ingresos con lo que tiene menos recursos para afrontar los gastos, lo que hace que se tenga que endeudar o dejar de realizar ciertas actividades. Es muy difícil asegurar a ciencia cierta cuál es el nivel de economía sumergida con el que cuenta España. Entre todos los trabajos que hay sobre la economía sumergida podemos sacar la conclusión de que la economía sumergida en España en la última década se encuentra entre un 18-25% del PIB. Esto supone una perdida en la recaudación de 80.000- 60.000 millones, lo que equivale a un 6-8% del PIB. (Lago Peñas, Fernández Leiceaga, & Vaquero García, 2016)

Los niveles de economía sumergida en España son superiores a los países del Norte-Centro-Oeste de España pero inferiores o similares a los que pueden tener los países del Sur-Este. Además, las CC.AA donde el sector industrial es mayor que el sector servicios suelen ser comunidades, con menores niveles de economía sumergida que en las comunidades donde el sector servicios es el dominante.

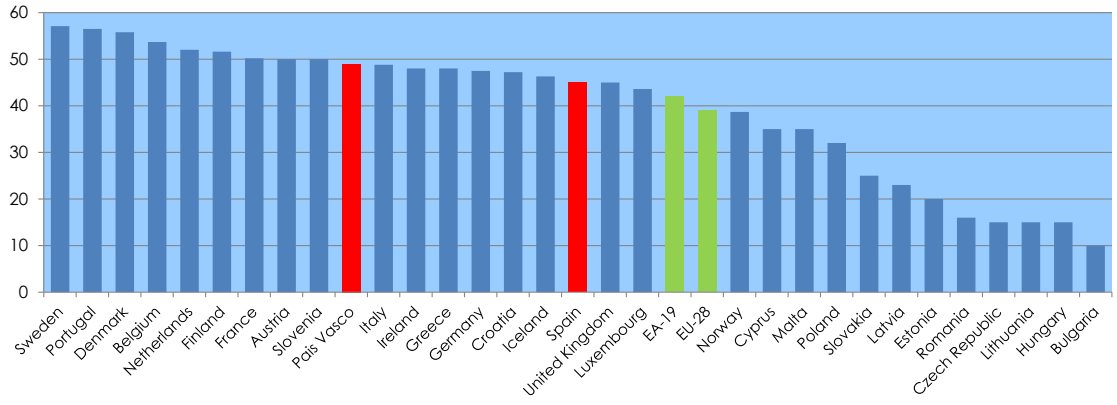
Si hablamos del fraude fiscal tenemos que dividirlo en dos tipos, la elusión de las obligaciones tributarias principales y la obtención de ingresos indebidos. Al igual que pasa con la economía sumergida, el calcular a ciencia cierta el fraude fiscal es muy difícil. Aunque se seguiría recaudando por debajo de la media a pesar de nivelar la economía sumergida a niveles de la UE.

A continuación, vamos a hacer una comparativa entre la CAPV y TC con el resto países europeos en cuanto a recaudación y tipos marginales del IRPF.

Desde la creación de la UE, se está buscando una progresiva armonización fiscal, pero además de las dificultades técnicas, existen reticencias por parte de los estados miembros, celosos de su soberanía en el ámbito fiscal. Reflejo de este recelo es, que a diferencia de otros ámbitos, las decisiones en materia fiscal se tienen que aprobar por unanimidad y en una comunidad donde hay 28 estados, con diferentes tradiciones en cuanto a impuestos, es muy difícil lograr un consenso. Un claro ejemplo de lo anteriormente citado es el IRPF como veremos más adelante.

Durante la reciente recesión económica, los países de la Unión Europea (UE) y sobre todo los países del sur de Europa con altos niveles de endeudamiento, han seguido los consejos de la UE con el fin de reducir el déficit público y para ello han aumentado los impuestos y han reducido el gasto público. Entre los impuestos que más aumentaron encontramos el IVA y el IRPF. Así desde la

Tipos marginales máximos (%) y recargos. Año 2016



Fuente: Elaboración propia a través de los datos obtenidos de Taxation Trends in the European Union (2016 edition) y para el dato de la CAPV de las Normas Forales de los tres Territorios Historicos[1].

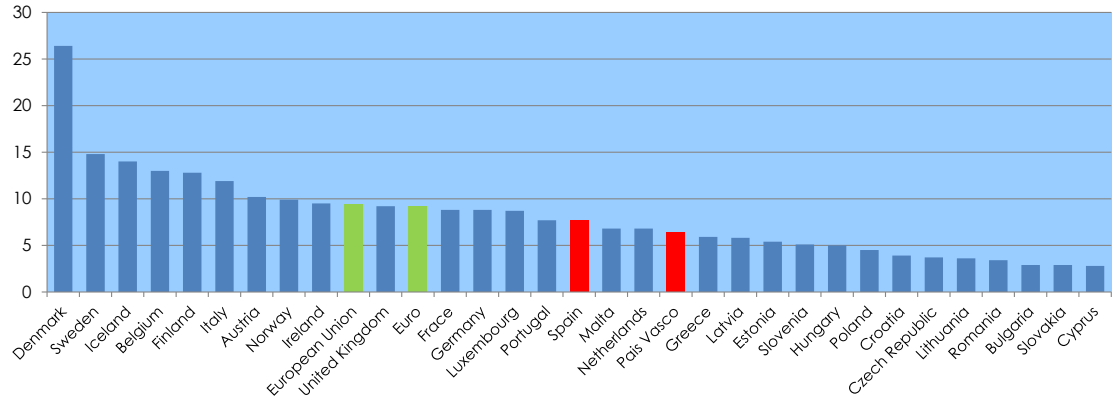
[1] Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

crisis, TC y la CAPV han sido los territorios que más subieron los tipos del IRPF. En TC han estado modificando el IRPF constantemente en los últimos años. Alegando la recuperación económica, el TC en la última reforma del IRPF se ha permitido bajar los tipos marginales.

Como podemos ver en el gráfico, el IRPF es uno de los impuestos con un tipo menos armonizado, entre Suecia (con mayor tipo impositivo) y Bulgaria hay más de 47 puntos porcentuales de diferencia. Esto se debe a que no interviene directamente en el buen funcionamiento de las libertades fundamentales del Tratado. El IRPF es el principal instrumento fiscal para la redistribución de la renta, debido a que en la mayoría de los países es un impuesto progresivo. Casi en la totalidad de los estados, el trabajo es el factor productivo que más presión fiscal soporta. En el caso del País Vasco, observamos que en la actualidad cuenta con un tipo impositivo mucho más alto que la media y por encima de países como Alemania y España.

Una vez vista la diferencia en los tipos vamos a comparar la recaudación del IRPF de PV y TC con los países de UE.

% del PIB correspondiente al IRPF del año 2014



Fuente: Elaboración propia a través de los datos obtenidos de Taxation Trends in the European Union. (2016 edition); los datos del Pais Vasco obtenidos a traves de Zergak. Gaceta Tributaria del País Vasco Zergak.

En las anteriores tablas se plasma de manera clara que unos tipos marginales altos no equivalen a una alta recaudación. El PV recauda a niveles de países del este, un 31,19% por debajo de la media de la Unión Europea, mientras que el TC recauda un 18,08% menos que la media de los países comunitarios. Al mismo tiempo, la diferencia entre TC y PV respecto a los países del norte de Europa es abismal gracias al sistema tributario que poseen. El sistema impositivo en los países nórdicos se caracteriza por la baja progresividad, aplicando unos tipos impositivos muy altos para todos los niveles de renta, es decir, todos pagan muchos impuestos indiferentemente de la cuantía de los rendimientos obtenidos. Como bien explica Kyle Pomerleau en su artículo "*How Scandinavian Countries Pay for Their Government Spending*" en Dinamarca, el tipo marginal máximo se le aplica al contribuyente con una renta equivalente al 1.2 de la renta anual media en el país, en Noruega al 1.6 de la renta anual media en el país y en Suecia al 1.5 renta anual media en el país. Para ver las diferencias que hay en comparación con la CAPV y T.C, tomaremos el sueldo medio en CAPV de 27.786€ (El Correo, 2016) y le aplicamos 1.433 (la media de los 3 valores de arriba) y nos da un valor de 39.846,66. Si fuera como en un país nórdico, a partir de esos niveles de renta se le aplicaría un tipo impositivo de 49%, mientras que la realidad es muy diferente, ya que, para esos niveles de renta se le aplica hoy en día un 40%. Hay 9 puntos porcentuales de diferencia entre lo que se recaudaría si se siguiera el sistema nórdico y el que se utiliza en la CAPV. En Territorio Común, la diferencia es aún mayor, tomando un salario medio de 22.858€ (País Vasco Incluido) (El Correo, 2016) y aplicándole el 1.433 nos da una cifra de 32.755,514€. En la actualidad para una persona con esos niveles de renta aplicaría un 30%, mientras que si siguiera el sistema de los países nórdicos, a partir de esos niveles de renta se debería gravar a un 45%, lo que hace que la diferencia sea de 15 puntos porcentuales.

Esas diferencias serian en cuanto a rendimientos de la base general, pero como el IRPF es un impuesto dual, también las hay en la base del ahorro. Dinamarca, Suecia y Noruega aplican unos tipos marginales del 42%, 30% y 27% respectivamente, mientras que, la CAPV y TC aplican escalas progresivas para las rentas del ahorro cuyo tipo marginal máximo es del 25% y 23%, respectivamente, muy inferiores en comparación.

3. ANÁLISIS COMPARATIVO DEL IRPF

3.1.- Escala General

El siguiente punto a tratar, es la comparación de algunos aspectos del IRPF de la CAPV y del TC con Italia por su parecido económico, Francia por su proximidad territorial y Alemania por ser un país referente a nivel comunitario. En todos los territorios, se gravan las rentas que obtienen los contribuyentes de su país, independientemente de su nacionalidad o de la procedencia de las rentas, ya que, la residencia habitual es lo que determina si es contribuyente o no del IRPF. En caso de no ser residentes, se gravan las rentas por el IRNR.

En todos ~~de~~ los países que vamos a analizar, el IRPF es un impuesto dual y progresivo, es decir, diferencian las rentas en 2 grupos según su origen, en renta general o salarial y renta del ahorro o capital. Por el contrario, los países que no utilizan un impuesto dual, las rentas del ahorro tienen un tratamiento fiscal diferente. En la siguiente escala vemos los tipos impositivos para las rentas de la base general obtenidas en el año 2016.

Tabla 1: Escala de gravamen general

	BL general hasta	CI	Resto	Tipo %		
País Vasco	0	0	15.550,00	23		
	15.550,00	3.576,50	15.550,00	28		
	31.100,00	7.930,50	15.550,00	35		
	46.650,00	13.373,00	19.990,00	40		
	66.640,00	21.369,00	25.670,00	45		
	92.310,00	32.920,50	30.760,00	46		
	123.070,00	47.070,10	56.390,00	47		
	179.460,00	73.573,40	En adelante	49		
Territorio Común	Hasta	Euros	Hasta	T. Est.	T. Aut.	%
	0	0	12.450,00	9,5	9,5	19
	12.450,00	2.365,50	7.750,00	12,0	12,0	24
	20.200,00	4.225,50	15.000,00	15,0	15,0	30
	35.200,00	8.725,50	24.800,00	18,5	18,5	37
	60.000,00	17.901,50	En adelante	22,5	22,5	45

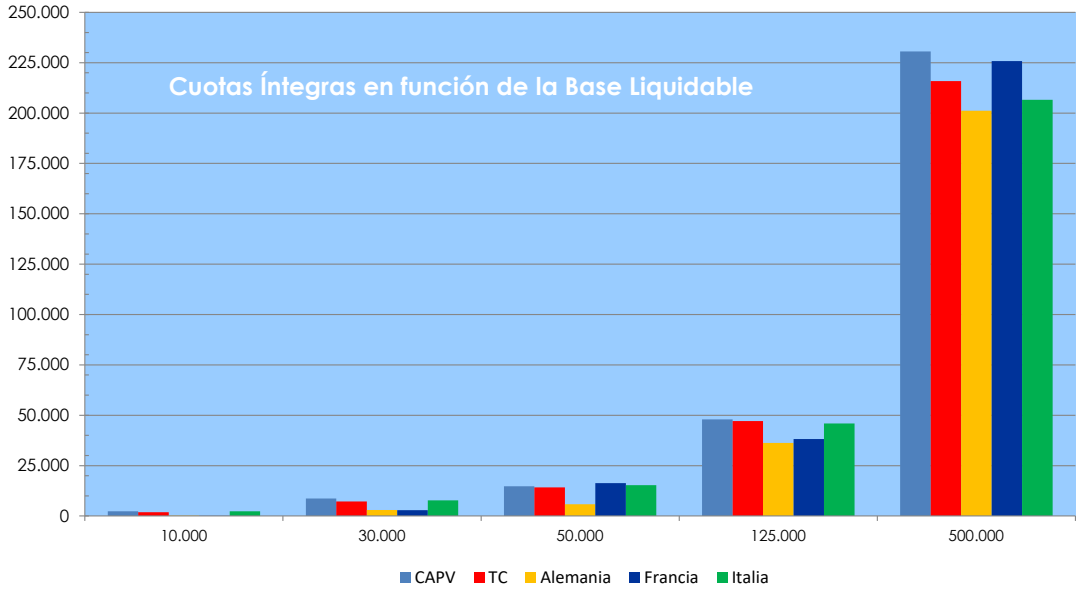
	Bases Individual		Bases Matrimonial		%
Alemania	0	8.652	0	17.304	0
	8.653	53.665	17.305	107.330	14
	53.666	254.446	107.331	508.892	42
	254.447	...	508.893	...	45
		Bases	Tipos %		
Francia	0	9.700	0		
	9.701	26.791	14		
	26.792	71.826	31		
	71.827	152.108	41		
	152.109	...	45		
		Bases	Tipos %		
Italia	0	15.000	23		
	15.001	28.000	27		
	28.001	55.000	38		
	55.001	151.200	41		
	151.201	...	43		

Fuente: Elaboración propia a través de la base de datos "Taxation and customs unión" de la Comisión Europea y de las tres Normas Forales[1] para los datos de la CAPV.

[1] Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Para comenzar con la comparación, vamos a hablar sobre el mínimo exento. En España y en PV, los contribuyentes para ciertos niveles de renta están exonerados de la obligación principal[7]. En cuanto al PV es el territorio que más tramos utiliza (8) y el que utiliza los tipos máximos y mínimos (junto con Italia) más altos de los países analizados. En Alemania y Francia, donde los sueldos medios son más altos, tienen un mínimo exento menor, lo que hace que aumente la recaudación entre las rentas más bajas. Además, en Francia para niveles de renta entre 250.000€ y 500.000€ se aplica un 3% y para rentas superiores de 500.000 un 4% adicional. El objetivo principal de este porcentaje es reducir la desigualdad y aumentar la progresividad del impuesto. Italia es el país que tiene el menor tipo marginal máximo pero iguala con PV en cuanto al tipo mínimo aplicable. Para saber qué tipos impositivos recauda más, vamos a calcular la CI para diferentes niveles de Base Liquida.

[7] En Bizkaia vienen definidos en los articulo 74 y 75 del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En Alava, en los articuos 68 y 69 del Decreto Foral 40/2014, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En Gipuzkoa, en los articulos 73 y 74 del Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales.



Fuente: Elaboración propia a través de aplicar las bases liquidables generales en las tablas.

En el grafico observamos que la CAPV es el territorio que utiliza los tipos más altos para cualquier nivel de renta lo que hace que tenga unos niveles de cuota íntegra muy superiores al resto. TC consigue mantener los niveles de cuota íntegra muy similares a la CAPV en todos los niveles menos en el último. Esto se debe a los 4 puntos porcentuales de diferencia entre una escala y otra. Francia consigue revertir la situación con él % adicional que aplica para niveles de renta superiores a 250.000€ pero empieza con una cuotas integras por debajo de los demás países excepto de Alemania. Italia es lo opuesto a Francia, para niveles muy altos de renta la cuota íntegra es inferior a los demás debido a que grava las bases superiores de 151.201€ a un 43%.

Para finalizar este apartado, vamos a comparar los tipos medios y efectivos del Territorio Histórico de Bizkaia y del Territorio Común con datos del año 2013.

El tipo medio se obtiene dividiendo la cuota íntegra resultante entre la base liquidable. Mientras que, el tipo efectivo se calcula dividiendo la cuota liquidable entre la base liquidable. El tipo efectivo, a diferencia del tipo medio, tienen en cuenta el tratamiento familiar. Esto le hace que sea un indicador más fiable para saber cuál es el gravamen que soporta el contribuyente.

El problema que nos surge a la hora de comparar los tipos medios de estos dos territorios, es que, el TC utiliza reducciones en base, por lo que la cuota íntegra como la base liquidable ya tiene en cuenta la mayoría de los tratamientos a los que se hace referencia en el punto anterior. Todo esto hace que el tipo medio sea inferior, y como consecuencia la diferencia entre ambos tipos es inferior a la que hay en Bizkaia. Para que la comparación entre los tipos medios hubiese sido la óptima, se tendría que haber calculado la cuota íntegra con la base imponible aplicando únicamente las reducciones que hay en Bizkaia.

En Bizkaia en el año 2013 hubo 578.544 contribuyentes con una base liquidable de 13.125.948.616€[8], una cuota íntegra de 3.484.434.524€ y una cuota líquida de 2.341.368.230€. Haciendo los cálculos mencionados en el segundo párrafo calculamos que el tipo medio es de 26.55% y el tipo efectivo de 17.84%. Además, otra forma de obtener el tipo efectivo es reduciendo el tipo medio en 9.95% (% que corresponden el total de las deducciones sobre la base liquidable)[9] e incrementado en 1.24% (Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca, 2014) debido a las deducciones que el territorio concede a los contribuyentes y por las pérdidas de beneficios fiscales respectivamente.

En el año 2013 en TC hubo un total de 19.203.136[10] declaraciones. A la hora de calcular el tipo efectivo, a la cuota líquida se le resta la deducción por maternidad. El valor del tipo medio es del 20.48% y el del tipo efectivo es del 18.86%. Los tipos se superan a partir base liquidables superiores a 30.000€ y 28.500€. (Infome Anual de Recaudación Tributaria, 2014)

Como conclusión, diremos que una vez examinados los tipos efectivos de ambos territorios, podemos concluir que el TC tiene un tipo medio efectivo superior a Bizkaia en 1,04 puntos porcentuales.

3.2.- Indemnizaciones

Otro aspecto que vamos a analizar son las indemnizaciones por despido. Desde la crisis, los niveles de desempleo han aumentado considerablemente, excepto en Alemania que aumentó pero en menor medida. Este hecho hace que sea fundamental el tratamiento fiscal que le da cada territorio para ver la recaudación de cada uno de ellos. En la siguiente tabla vemos de forma resumida el tratamiento que les dan.

[8] De los cuales 11.939.897.221 € corresponde a base liquidable general y 1.186.051.396 a base liquidable del ahorro.

[9] 1.305.649.673 (deducciones)/ 13.125.948.616 (Base Liquida)= 0.0995

[10] De las cuales 15.087.009 fueron por tributación individual y 4.116.127 por tributación conjunta

Tabla 2: Indemnizaciones por Despido	
Exenciones	
País Vasco	180.000
Territorio Común	180.000
Alemania	Nada
Francia	El mayor de: - Lo establecido por convenio - La mitad de la cantidad recibida - Retribución anual x 2
Italia	Se puede optar a tributación separada, tendrán una reducción 309,87 € por año

Fuente: Elaboración propia a través de datos obtenidos de las páginas de PwC, KPMG, Adiego Estella, y otros (2015) y de las tres Normas Forales[11] para los datos de la CAPV.

Conclusión

En cuanto las indemnizaciones, tanto la CAPV y TC tienen un límite a la exención de 180.000€, este límite solo funciona para las indemnizaciones superiores a 180.000€ y no para las inferiores. Las indemnizaciones que superen dicha cantidad se integraran (en la base general como rendimientos de trabajo) por la diferencia a un 60% (si es entre 2 y 5 años) o 50% (si es de más años) dependiendo del periodo de generación con un máximo de 300.000, los restante se integrara al 100%[12]. En Alemania desde hace más de una década ninguna indemnización se encuentra exenta, por lo que podemos afirmar que Alemania es el que más recuda de las indemnizaciones ya que tributan por el 100%. En cambio, en Francia hay un límite que viene determinado por la mayor cantidad de las tres señaladas en el cuadro. Por último, en Italia, los contribuyentes pueden optar a que las indemnizaciones por despido tributen de forma separada y así alterar la progresividad propia del Impuesto.

[11] Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

[12] Ejemplo: sea una indemnización de 500.000€ por un periodo de generación de 7 años. Los primeros 180.000€ exentos, los siguientes 300.000 se integraran a un 50% y los 20.000 restantes al 100%.

3.3.- Dividendos, intereses y ganancias y pérdidas patrimoniales

A continuación vamos a analizar como tributan los dividendos, los intereses y las ganancias o pérdidas patrimoniales (pertenecen a la renta del ahorro o capital) en el País Vasco, España, Alemania, Francia e Italia. Como hemos mencionado, la mayoría de los países europeos poseen un impuesto dual y los países analizados no son una excepción. Una vez analizados, como venimos haciendo, realizaremos una conclusión de que país tiene un tratamiento más beneficioso para el contribuyente.

A los contribuyentes de la CAPV que obtienen rendimientos de dividendos, intereses y ganancias y pérdidas patrimoniales de elementos no afectos se les aplica la siguiente escala progresiva, diferente a la escala general.

Tabla 3: Escala del ahorro C.A. País Vasco	
Parte de base liquidable del ahorro (euros)	Tipo %
Hasta 2.500,00	20
Desde 2.500,01 hasta 10.000,00	21
Desde 10.000,01 hasta 15.000,00	22
Desde 15.000,01 hasta 30.000,00	23
Desde 30.000,01 en adelante	25

Fuente: Normas Forales[13] de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

En cuanto a los dividendos en el País Vasco gozan de una exención de 1.500€ siempre y cuando no provengan de instituciones de inversión colectiva con el fin de evitar la doble imposición económica, es decir, una misma renta se grava en la sociedad y en la persona física que los recibe.

Los intereses no gozan de la exención que sí tienen los dividendos, por lo que se integrara a la base del ahorro el rendimiento integro independientemente de la procedencia.

[13] Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En cuanto a las ganancias y pérdidas patrimoniales, la norma foral distingue entre transmisiones afectas y no afectas. En ambos supuestos el coste de adquisición se tiene que actualizar mediante los coeficientes de actualización monetaria, con el fin de adecuar los importes al IPC. Si se trata de elementos afectos, se les aplica la tabla de coeficientes de actualización monetaria correspondiente al impuesto de sociedades, se integraran en la base general y tributaran por la escala progresiva general. Si son elementos no afectos, al coste de adquisición se le aplican los coeficiente de actualización monetaria regulados en el IRPF que van desde 1,569% para bienes adquiridos en 1994 y años anteriores hasta el 1.01% para bienes adquiridos en 2015, si por ejemplo la transmisión se realiza en 2016. Complementariamente, la Norma Foral regula un régimen especial opcional para los contribuyentes que transmitan acciones cotizadas con un valor de transmisión igual o inferior a 10.000€ consistente en tributar a un tipo fijo del 3% del valor de transmisión.

Para las trasmisiones de elementos no afectos y adquiridos antes de 1996 y con dos años de posesión, es decir, adquiridos antes de 1994, la Norma Foral da la posibilidad de dejar exenta la ganancia generada desde el año de adquisición hasta el 31 de Diciembre de 2006, como consecuencia de la aplicación de los denominados coeficientes de abatimiento. Por el contrario, la ganancia desde el 1 de Enero del 2007 hasta el momento de la transmisión tributa completamente. Para explicar el régimen transitorio hay que diferenciar entre bienes inmuebles, bienes muebles distintos de acciones y acciones. Si los bienes son inmuebles se le reducirá la ganancia en 11.11% por cada año de tenencia anterior a 1994, dejando exenta la ganancia a partir del octavo año en posesión. Si lo que se vende son bienes muebles distintos de acciones cotizadas, se le permite una reducción de la ganancia anterior a 2007 de 14,28%. Si las acciones son cotizadas, tienen una reducción del 25%, dejando exenta la ganancia a partir del cuarto año.

En CAPV, existe la posibilidad de dejar exenta, en ciertas circunstancias, la ganancia patrimonial procedente de la transmisión de la vivienda habitual[14] o de elementos afectos a actividades económicas[15].

El contribuyente para acogerse a la exención por reinversión de vivienda habitual, tiene que reinvertir el valor de transmisión en una o varias veces en los siguientes dos años a la transmisión. Además, la nueva vivienda sea habitada durante los 12 meses siguientes a la transmisión. En cuanto al importe que debe ser objeto de reinversión para dar derecho a la exención:

- Si para la adquisición de la nueva vivienda ha necesitado financiación, la cantidad que tendrá que reinvertir será el valor de transmisión menos la cantidad pendiente de amortizar.

- Si en vez de reinvertir la totalidad del valor de transmisión, reinvierte parte del valor de transmisión, la ganancia exenta será la proporción correspondiente a la reinversión el valor de transmisión.

En virtud de lo que determina la normativa del Impuesto sobre Sociedades, para poder beneficiarse de la exención por reinversión de la transmisión de elementos patrimoniales afectos y que la ganancia obtenida quede exenta, el contribuyente tiene que reinvertir todo o parte del valor de transmisión en la adquisición de elementos patrimoniales del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias. La reinversión se tiene que dar en bienes adquiridos en el año anterior a la transmisión o en los 3 siguientes años desde la transmisión.

En Territorio Común, al igual que en la CAPV, a los rendimientos de este apartado les aplica una escala progresiva diferente.

[14] Que el contribuyente resida en dicha vivienda durante un periodo ~~de~~ continuado de 3 años. Si no se ha podido residir durante los 3 años por causas tales como el fallecimiento, que necesiten un traslado de vivienda por fuerza mayor (divorcio o matrimonio).

[15] La exención por reinversión de transmisión de vivienda habitual está regulado en el artículo 49 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la reinversión por la transmisión de elementos afectos está en el artículo 36 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Tabla 4: Escala del ahorro Territorio Común			
Base liquidable	Tipo Estatal %	Tipo autonó-mico %	Total %
Hasta 6.000	9,5	9,5	19
Los siguientes 44.000	10,5	10,5	21
(a partir de 50.000 €)	11,5	11,5	23

Fuente: 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.

Hasta el año 2015, los dividendos tenían una exención de 1.500€ al igual que en el PV. Pero desde la reforma de 2015, la exención se ha suprimido y los dividendos al igual que los intereses tributan por el 100% del rendimiento en la escala del ahorro. Al eliminar la exención, no se elimina la doble imposición económica que sufren los dividendos.

En TC, desde el año 2015 en la transmisión de elementos patrimoniales ya no se utilizan coeficientes de corrección monetaria para la actualización del precio de adquisición al año de transmisión. Al mismo tiempo, los coeficientes de abatimiento sufren una importante modificación. En el año 2006 se eliminaron parcialmente pero en el año 2015 se han eliminado completamente para los contribuyentes que durante todo un año vendan más de 400.000€. Los contribuyentes podrán aplicar los coeficientes hasta que se superen los 400.000, por lo que puede que haya unas transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos antes de 1994 que tengan la ganancia anterior a 2006 exenta y otros que no.

Del mismo modo que los contribuyentes de la CAPV, los del TC pueden dejar exenta la ganancia patrimonial que deriven de la transmisión de vivienda habitual.

También se les da la oportunidad de reinvertir la ganancia procedente de elementos afectos que hayan estado en el patrimonio empresarial durante como mínimo un año. La reinversión del valor de transmisión se tiene que dar el año anterior de la venta o en los 3 posteriores. El elemento adquirido tiene que estar en el patrimonio empresarial durante 7 años. Si la vida útil del bien fuera menor, el bien se tiene que mantener durante toda la vida útil.

En Alemania, en cuanto a los dividendos, existe una doble imposición económica. La normativa alemana, a su vez, diferencia entre acciones afectas y no afectas. Por un lado los dividendos de las acciones que estén afectas tributaran por el 60% del rendimiento en la tarifa progresiva general. Por otro lado, los dividendos de acciones no afectas tienen una reducción de 801€ por cara año de permanencia en el patrimonio del contribuyente y tributan a un tipo fijo del 25% más un 1,38% de recargo solidario. Los intereses tienen el mismo tratamiento que los dividendos de acciones no afectas.

Las ganancias y pérdidas patrimoniales al igual que los dividendos se diferencias entre afectas y no afectas, en este apartado hablaremos sobre las no afectas, ya que las afectas no se incluyen en el grupo 5 y se les permite compensar las pérdidas con otros grupos. En cambio las pérdidas procedentes de trasmisiones patrimoniales no afectas solo se podrán compensar con ganancias de transmisiones patrimoniales del grupo de este año y los posteriores. Si lo que se trata es de transmisión de bienes inmuebles o bienes muebles distintos de acciones, no estarán exentos si se vende en los 10 años siguientes desde su adquisición y el beneficio anual de la venta supera los 600€ (si se trata de un matrimonio, el límite de 600€ se amplía a 1.200€). Las ganancias de capital procedentes de la venta de acciones, tributan a un tipo fijo del 25% + 1,38% de recargo de solidaridad. Si las acciones son de una participación significativa (si en algún momento en los 5 años anteriores a la transmisión se ha tenido un mínimo del 1% del capital social) tiene una reducción de 9.060€ si se vende la totalidad de la participación y la ganancia no supera los 36.100€. Si lo que se vende es una proporción de esa participación, la reducción de 9.060 € se minorara en la misma proporción. Lo restante tributara a la tarifa progresiva general.

En Francia, a partir de 2013 a los dividendos se les aplica una reducción del 40%, están sometidos

a doble imposición económica, tributan en la escala progresiva más un 15,5% de contribución social.

La diferencia entre los intereses y los dividendos es que a los primeros no se les aplica una reducción del 40%. Se les aplica la escala progresiva más un 15,5% de contribución social.

Si hablamos de ganancias o pérdidas de capital, en el país galo al igual que en los anteriores, se distinguen entre bienes afectos y no afectos. Hay una doble distinción en cuanto a las ganancias procedentes de bienes afectos. La primera distinción es entre si la transmitente es una pequeña empresa o no. Si es una pequeña empresa, la ganancia está exenta, en cambio, si no es pequeña empresa tendrá que tributar por toda la ganancia. La segunda distinción que hacen es el periodo de tenencia del bien, si ha sido más de 2 años se le aplica un 16% + 15,5% de la contribución social, si es menos de 2 años se integra prorrateando en 3 años de forma lineal.

Para hablar de ganancia patrimonial de bienes no afectos, tenemos que distinguir entre acciones, bienes inmuebles y otros bienes muebles que no sean valores. Las acciones desde 2013 tributan progresivamente aunque dependiendo del periodo de tenencia de las participaciones se les concede unos coeficientes reductores: 50% si el periodo de tenencia es entre 1 y 4, 65% si es entre 4 y 8 y 85% si es más de 8 años.

En cuanto a las ganancias procedentes de transmisiones de inmuebles, el IRPF distingue entre inmuebles destinados para vivienda y resto de inmuebles. La ganancia procedente de la vivienda habitual está exenta al igual que si es transmisión de un inmueble destinado a vivienda. En el caso de ganancias procedentes de la transmisión de un inmueble distinto de la vivienda habitual, si el periodo de tenencia es de más de 22 años toda la ganancia está exenta. En cambio, si la tenencia del inmueble en el patrimonio es menor, a la ganancia se le aplican los siguientes coeficientes reductores: 6% por cada año que esté en el patrimonio a partir de los 5 años con un máximo de 21 años, del año 21 al 22 tiene una reducción del 4%, lo que hace que la suma de ambos sea el 100%. La ganancia tributara a un tipo fijo del 19% + 15,5% de contribución social.

Para las ganancias procedentes de bienes muebles que no sean acciones, si la ganancia es menor de 5.000 euros estará exenta y si es superior se le aplica un 19% + 15,5% contribución social.

En el caso de Italia, las rentas del ahorro solo se pueden compensar con rentas presentes o futuras del mismo grupo pero no otras de distinto grupo. Al igual que los 4 territorios analizados, Italia utiliza un impuesto dual.

Por su parte, a los intereses que procedan de cuentas corrientes y participaciones en empresas les aplican un 26% mientras que a los que procedan de bonos u obligaciones del estado tributan a un tipo más reducido.

En los dividendos hay que diferenciar si la participación está afecta a una actividad económica. Con el mero hecho de estar afecto ya se le da una reducción del 50,28% de los ingresos. A los dividendos de participaciones no afectas también se les da una reducción del 50,28% si cumple los requisitos de participación significativa, es decir, que el contribuyente tenga el 2% de los derechos de voto o el 5% del capital social si es cotizada y si no es cotizada tiene que poseer el 20% de los derechos de voto o el 25% del capital social. Lo restante tributa en la escala progresiva general. Si no se cumple el requisito de participación, el dividendo no goza de la reducción y tributa a un tipo fijo del 26%

En cuanto a las ganancias y pérdidas, vamos a hablar sobre transmisión de bienes inmuebles, muebles y acciones. La transmisión de bienes, tanto si son muebles como inmuebles, se distingue entre afectos o no afectos a actividades económicas. Las transmisiones de bienes afectos tributan como rendimientos de actividades económicas y se les aplica la tarifa progresiva. El contribuyente puede optar a que el total de la ganancia tribute el año de transmisión o que tribute en partes iguales el año de transmisión y los cuatro años siguientes. Si se trata de transmisión

de bienes no afectos, si son inmuebles solo está exenta la transmisión de vivienda habitual.

En cuanto a la transmisión de acciones, al igual que con la trasmisión de bienes, se distinguen entre acciones afectas y no afectas, para que estén afectas se tiene que cumplir un doble requisito. El primero es que la empresa poseedora de las acciones tiene que tenerlas contabilizadas como inversión a largo plazo. El segundo, es que las acciones tienen que ser de una empresa cuya sede está en un país miembro de la UE o en uno de los que se encuentre en el libro blanco y que realice actividad económica.

Una vez definido si las acciones están afectas o no, el contribuyente tiene la posibilidad de aplicar una reducción del 50,28% si la participación es significativa. Una vez aplicada la reducción tributa en la tarifa progresiva general. Las acciones no afectas se les permiten la misma reducción que a las afectas siempre y cuando cumpla los mismos requisitos que las acciones afectas. Lo restante tributa como otro ingreso más en la tarifa progresiva. Si no se cumplen los requisitos, la ganancia tributa a un tipo fijo del 26%.

Conclusión

Todos los territorios tienen un impuesto dual, pero solo la CAPV y TC además de utilizar una escala diferente a la general con tipos impositivos diferentes, les da un tratamiento fiscal diferente. Según lo analizado y desde el punto de vista de la administración tributaria, el T.C en cuanto a ganancias patrimoniales, es el territorio que grava una mayor ganancia. A su vez, suprime los coeficientes de abatimiento, eliminando así la posibilidad de dejar exenta la ganancia anterior a 2007 para contribuyentes que vendan bienes por valor de más de 400.000€ anuales. En cuanto a los dividendos, el más favorable para la administración es el sistema francés, ya que, a pesar de darles una reducción del 40%, tributan en la escala general + un 15.5% de contribución social. Si hablamos de intereses, debemos decir que todos los países analizados tienen un tratamiento muy similar pero el más beneficioso para la administración tributaria es el de Francia, porque no tienen ninguna reducción y tributan en la escala general +15.5%.

3.4.- Aportaciones a Entidades de Previsión social Voluntaria, Planes de pensiones o aportaciones análogas

En este apartado vamos a analizar el tratamiento que le dan los países a las aportaciones en Entidades de Previsión Social Voluntaria[16] (en adelante EPSV), Planes de pensiones (en adelante PP) o aportaciones análogas. El objetivo principal de estos planes es el complementar la pensión por jubilación[17], a pesar de que algunos contribuyentes los utilicen para la evasión fiscal.

Comenzaremos analizando cual es la diferencia entre los PP y los EPSV, ya que debido, a su similitud en ciertos aspectos se pueden llegar a confundir.

Los EPSV se tratan entidades privadas que operan en la CAPV y cuya supervisión y regulación corresponde al Gobierno Vasco. En cambio, los PP operan en todas las comunidades autónomas y la regulación pertenece a la dirección general de seguros del Ministerio de Economía y Hacienda.

Otra diferencia entre unos y otros y que hace tan populares a los EPSV, es que se pueden rescatar las cantidades aportadas a los 10 años desde la primera aportación (excepto los EPSV de empleo que son los que pertenecen a la empresa a favor de sus trabajadores) mientras que los planes de pensiones hasta el año 2025[18] no pueden ser rescatados.

[16] Regulados en la Ley 5/2012 de 23 de Febrero. Tienen personalidad jurídica propia, los partícipes se convierten en socios de una entidad privada sin ánimo de lucro.

[17] El primer rescate por cada contingencia tiene beneficios fiscales, excepto si la primera contingencia es la jubilación, que hará que las demás contingencias no tengan beneficios fiscales.

[18] El Tribunal Constitucional declaró inconstitucionales en 2014 varios aspectos importantes de la ley de EPSV de 2012. Entre ellos, el artículo 23.1 que da la posibilidad de rescatar la cantidad aportada a los 10 años. Inconstitucionalidad que ha devenido sin efecto en la medida en que la regulación sustantiva de los PP les otorga en la actualidad idéntica posibilidad.

Los territorios tienen tres formas de tratar los PP o EPSV en función si son aportaciones personales o empresariales, los rendimientos que generan las aportaciones o si las prestaciones se reciben en forma de renta o de capital.

En un análisis comparado, nos encontramos como tratamiento más común entre los países el dejar exentas las aportaciones y los rendimientos, y gravar las prestaciones cuando se produzca, es decir, si son en forma de renta, cada vez que se recibe el dinero (más conocido como EET Exempt, Exempt, Taxed). Como hemos mencionado, las aportaciones están exentas (deducciones o reducciones en base) pero con límites para no dejar todo exento. Las aportaciones que se reciben en forma de capital tienen un tratamiento fiscal más beneficioso en cuanto a recibir la prestación en forma de renta. El segundo modelo radica en gravar las aportaciones cuando se realizan, si son aportaciones empresariales será como un rendimiento del trabajo monetario. Las prestaciones y las rentas del plan están exentas (TEE). El último de los sistemas que nos vamos a encontrar deja las aportaciones y las prestaciones exentas pero grava las plusvalías generadas (ETE).

En el PV, los contribuyentes tienen un beneficio fiscal por realizar a aportaciones a EPSV, Planes de Pensiones, Mutualidades de Previsión Social y Planes de Previsión Asegurados y similares a favor suyo, del cónyuge y de personas discapacitadas. Los beneficios fiscales se materializan una reducción en base imponible máxima de 5.000€ para las aportaciones individuales, de 2.400€[19] a favor del cónyuge, de 8.000€ para las contribuciones empresariales y de 24.250€ en el caso de instrumentos de previsión social para personas discapacitadas. Además, las aportaciones que realicen los empresarios a favor de sus trabajadores serán considerados como un gasto deducible para el empresario y el contribuyente gozara de límite conjunto de 12.000€ entre aquellas y las aportaciones individuales[20].

En TC, el tratamiento que se le da a los planes de pensiones, es similar al que le da el PV, pero con ciertas modificaciones. Las aportaciones empresariales se consideraran como gasto deducible para el empresario siempre y cuando, estas aportaciones sean imputadas al trabajador como rendimiento de trabajo. Tanto las aportaciones individuales como empresariales, permiten una reducción en base, que vendrá determinada por la menor de las dos siguientes cantidades, el 30% de la suma de los rendimientos de trabajo y de las actividades económicas o 8.000€ independientemente de la edad del contribuyente. Las aportaciones a favor del cónyuge o favor de una persona con discapacidad, tienen una reducción máxima de 2.500€ y 24.500€ respectivamente.

En Alemania también utilizan como sistema para gravarlos el EET. En cuanto a las aportaciones, están exentas hasta 2.856€. Esta cantidad se obtiene del 4% del máximo de las aportaciones posibles a la Seguridad Social (para el año 2015 71.400€). A ese límite se le añade 1.800€ si se realizó antes de 2005. Si hablamos de prestaciones, primero tenemos que diferenciar entre los planes voluntarios de previsión social promovidos por las empresas y los planes personales de previsión social. Los primeros, son los que el empresario y el trabajador acuerdan en un contrato y dependiendo de si el pago es a tanto alzado o como renta vitalicia se trata de una forma o de otra. Si se trata de pagos a tanto alzado, tributara por el total de la prestación excepto si el contribuyente tiene menos de 60 años y han trascurrido 12 años desde la firma del contrato, en cuyo caso se le concederá una exención del 32%.

Si el pago se realiza como renta vitalicia puede ser o rendimiento de trabajo u otros ingresos en función del contrato y tributan en la base general sobre el 100%. Si las aportaciones empresariales estuvieron exentas, las prestaciones tributaran sobre el total.

[19] Los rendimientos del cónyuge que integre a la base general tienen que ser inferiores a 8.000€

[20] Si existen aportaciones empresariales e individuales, primero se tendrán en cuenta las aportaciones empresariales y después las individuales hasta un máximo de 12.000. Si el contribuyente o la empresa hubiese aportado una cantidad superior a los límites, se podrán llevar a los 5 años siguientes.

El otro tipo de plan de pensión mencionado, es el plan de previsión social, está compuesto por los planes Riester[21] y Rupup. Los Riester son planes regulados por el estado y los beneficios fiscales dependen en función del nivel de ingresos y del número de hijos. Los planes Rupup son para trabajadores por cuenta propia.

En Francia, también se rigen por un sistema EET, aunque solo permite que sean deducibles las aportaciones a planes de ahorro de pensiones populares individuales y colectivas con un límite máximo del 10% de 8 veces el importe anual de la seguridad social. En cuanto a las prestaciones, si se reciben en forma de capital, tributan a un tipo fijo del 11% sobre la cantidad recibida – las aportaciones. Si se reciben en forma de renta tributan a un tipo más reducido que el general dependiendo de la edad del beneficiario.

En Italia, como en los demás países analizados, para tratar los planes de pensiones utiliza un sistema EET. Las aportaciones tanto individuales como empresariales son deducibles hasta 5.164,57€. Las prestaciones se calificaran como rendimientos de trabajo. Si son recibidas en forma de capital tributan por la diferencia entre la prestación y las aportaciones reduciéndose lo resultante en 310€ por año. Si la prestación es en forma de renta tributa por el 87,5% del importe recibido.

Conclusión

En presencia de una población cada vez más envejecida y estando en crisis el sistema de pensiones públicas, los gobiernos de los países analizados, a través de beneficios fiscales, están incentivando a los habitantes de dichos países, a que realicen aportaciones a planes de pensiones privados con el fin de complementar la futura pensión pública.

En resumen, diremos que todos los países analizados tratan de forma muy similar las aportaciones, rendimientos de las aportaciones y prestaciones de los planes de pensiones o EPSV. La diferencia es la limitación en la exención de las aportaciones y en la integración de las prestaciones que cada territorio tiene su importe.

Para determinar que territorio trata de forma más beneficiosa los planes de pensiones o EPSV, primero tenemos que diferenciar la forma de rescate del plan. Si se rescata en forma de renta, lo más beneficioso para la administración es el tratamiento que les dan la CAPV y el TC, que los integran al 100% como rendimiento de trabajo (base general).

Si hablamos de las prestaciones percibidas en forma de capital, el TC es el territorio que trata de forma más ventajosa para la administración. La diferencia con la CAPV, es que esta concede una reducción del 40%[22], mientras que el TC desde 2007 se integra al 100%. Como hemos observado, a pesar de que son los territorios que tienen los límite más alto para las reducciones por aportaciones, tanto si se recibe en forma de renta como en forma de capital, las reducciones serian similares a posponer el pago del impuesto al momento de recibir la prestación, es decir, a un diferimiento al momento del rescate.

3.5.- Tratamiento de la unidad familiar y tratamientos personales

En este apartado vamos a analizar el tratamiento fiscal de la unidad familiar que dan los países a sus contribuyentes cuando tienen familia. Comenzaremos a examinar la CAPV.

El tratamiento que da la CAPV a la unidad familiar, consiste en, reducciones en base y deducciones en cuota. Como reducción tenemos 4.218 € de tributación conjunta. En caso de ser familia monoparental, la reducción por tributación conjunta será de 3.665€. Solo pueden optar por tributar conjuntamente los matrimonios, las parejas de hecho constituidas administrativamente junto los hijos menores de 18 años no emancipados o con la patria potestad prorrogada. Cuando se trate de parejas separadas legalmente y bajo acuerdo previo, uno de los dos podrá optar a tributación conjunta con los hijos con las mismas condiciones que anteriormente.

[21] El Ministro de trabajo alemán Walter Riester creó estos planes.

[22] Solo se permite la reducción del 40% para las primeras prestaciones rescatadas por cada contingencia.

En la siguiente tabla podemos ver las deducciones en cuota que tiene cada territorio historio.

Tabla 5: Deducciones en cuota. Tratamiento fiscal unidad familiar de los 3 TT.HH.

Deducciones en Cuota		Álava	Bizkaia	Gipuzkoa
Deducción General				
		1.389	1.389	1.389
Deducción por Descendientes				
1er. Hijo		585	585	585
2º Hijo		724	724	724
3er. Hijo		1.223	1.223	1.223
4º Hijo		1.445	1.445	1.445
Siguientes		1.888	1.888	1.888
Menos de 6 años		335	335	335
Entre 6 y 16 años				
Deducción Anualidades por alimentos				
(15% CANTIDADES ABONADAS) con limite 30% del importe de la deducción por descendiente				
1er. Hijo		175,50	175,50	175,50
2º Hijo		217,20	217,20	217,20
3er. Hijo		366,90	366,90	366,90
4º Hijo		433,50	433,50	433,50
Siguientes		566,40	566,40	566,40
Deducción por Ascendiente				
		279	279	279
Deducción por Discapacidad				
entre 33% y 64%		779	779	867
≥65% y dependencia moderada de Grado I		1.113	1.113	1.224
>75%, entre 15 y 30 puntos de ayuda tercera y dependencia Severa de Grado II		1.334	1.334	1.428
Con ≥ 75% y 40 puntos / Gran Dependencia (Grado III)		1.666	1.666	2.040
Deducción por Edad				
Base imponible ≤ 30.000 €	>65 años	334	334	334
	>75 años	612	612	612
30.000 € < BI < 35.000 €	>65 años	330-0,0334(BI-20.000)	330-0,0334(BI-20.000)	330-0,0334(BI-20.000)
	>75 años	612-0,0612(BI-20.000)	612-0,0612(BI-20.000)	612-0,0612(BI-20.000)

Fuente: Elaboración propia a través de las Normas Forales[23] de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa

Como podemos observar, los tres TT.HH. tienen las mismas deducciones, excepto, en las deducciones por discapacidad, que Guipúzcoa tiene una deducción superior al resto.

En el TC, la reducción por tributación conjunta es de 3.400€, 2.150€ si consiste en una familia monoparental o separada legalmente junto con sus hijo menores de 18 años o discapacitados con la patria potestad prorrogada. En cuanto al tratamiento que da el T.C a la familia, consiste en reducciones en base imponible. Mediante la tabla podemos visualizar las reducciones que tienen los contribuyentes del T.C.

Tabla 6: Mínimos personales tratamiento de la Unidad Familiar T. Común

Concepto	Importe
Mínimo personal	
General	5.550
Superior a 65 años	6.700
Superior a 75 años	8.100
Mínimo por Descendientes	
1er. Hijo	2.400
2º Hijo	2.700
3er. Hijo	4.000
Siguientes	4.500
< 3años	2.800
Mínimo por Ascendientes < 75 años	
> 65 años y < 75 años	1.150
Más de 75 años	2.550
Mínimo por discapacidad del contribuyente, descendientes o ascendientes	
≥ 33% y < 65%	3.000
≥ 33% y < 65%, M. Reducida y ayuda de terceros	6.000
Superior a 65%	12.000
Descendiente fallecido	2.400
Ascendiente fallecido	1.150

Fuente: Elaboración propia a través de la página web de la agencia tributaria.

[23] Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En Alemania, a diferencia de la CAPV y T.C que dan una reducción por tributación conjunta, los contribuyentes pueden optar a tributar aplicando el sistema splitting. Este sistema consiste en sumar las bases imponibles de los dos cónyuges o pareja de hecho, dividirlo entre dos y aplicar el resultado en la escala progresiva, con este sistema se reduce la progresividad. Este sistema afecta a la equidad del impuesto porque trata las rentas de diferentes formas según quien las obtenga. Los cónyuges o pareja de hecho pueden optar por tributar individualmente, por lo que, no se vería afectada la progresividad porque tendrían que presentar dos declaraciones individuales.

Tabla 7: Mínimos Personales Alemania	
Concepto	**Importe**
Mínimo personal	8.130
Mínimo por descendientes:	
Por cada hijo	2.184
Por cuidado y educación	1.320
Familia Monoparental, aumento por hijo	1.308

Fuente: Evaluación de la reforma del IRPF 2015.

A su vez, son deducibles los siguientes gastos:

- El servicio de cuidado de los hijos menos de 14 años o 25 si son discapacitados: 2/3 del coste o 4.000€

- Pensiones alimenticia a favor del cónyuge 13.805€ siempre y cuando el perceptor tribuye por esa renta, en caso contrario no será deducible.

- Gastos en colegios privados en la Unión Europea o en el Espacio económico europeo: 30% de los gastos o 5.000€

- Gastos en formación para hijos mayores de 18 años independientes pero que otorguen derecho a deducción: 924 € anuales

- Gastos en ayuda domestica para uno o los dos cónyuges mayores de 60 años: 624€

  • Si algún cónyuge es discapacitado se eleva a 924€

- Gastos por residencia de ancianos: 924 €

- Entre 310-3.700€ en función del grado de discapacidad del contribuyente o de sus hijos

En Francia son las unidades familiares (cónyuges o parejas de hecho e hijos a su cargo) las que tienen que presentar la declaración. Tienen que presentar la declaración individualmente en caso de divorcio, fallecimiento, parejas que viven juntos pero no están casadas, ni son pareja de hecho…etc.

Se utiliza el sistema *"quotient familial"*, es un sistema splitting pero que dependiendo del tamaño de la unidad familiar, tendrán un número de participaciones y la renta podrá dividirse entre el número de participaciones que le corresponda a la unidad familiar. Cuanto más grande sea la familia más se ve afectada la progresividad como veremos más adelante con varios ejemplos.

El matrimonio o pareja de hecho tiene una participación cada uno. Los dos primeros hijos tienen una participación de 0.5 y los siguientes una participación por cada hijo. En caso de ser una familia monoparental, el primer hijo tiene derecho a una participación entera. Una vez calculado el número de participaciones que posee la unidad familiar, se calcula la cuota íntegra aplicando la siguiente tabla, donde I es el ingreso y C es el coeficiente de participación:

Tabla 8: Participaciones en Francia		
Valor Ingresos / C(participación)		**Cálculo del impuesto**
Hasta	5.963	0
5.963	11.896	(I x 0,055) – (327,97 x C)
11.896	26.420	(I x 0,14) – (1.339,13 x C)
26.420	70.830	(I x 0,30) – (5.566,33 x C)
70.830	150.000	(I x 0,41) – (13.357,63 x C)
Más de	150.000	(I x 0,45) – (19.357,63 x C)

Fuente: Evaluación de la reforma del IRPF 2015.

Para ver la diferencia entre tributar en la escala general o mediante el sistema *"quotient familial"*, vamos a comparar entre un matrimonio con 1 hijo con unos ingresos de 50.000, una pareja de

hecho con el mismo nivel de ingresos pero con 3 hijos y una pareja de novios con 25.000€ cada uno.

En el primer caso, el número de participación es 2,5 (2 del cónyuge y 0.5 por el hijo). Al dividir 50.000/2.5 nos da un valor de 20.000. Con ese valor la cuota resultante es 3.652,175[24]. Si calculamos la participación de la pareja de hecho nos da un valor de 4 y una cuota de 1.643,48€[25]. Para saber la cuota de la pareja de novios, tenemos que aplicar la escala general sin aplicar ninguna participación, la cuota que nos sale es de 4.284€[26], es decir, el ser matrimonio o pareja de hecho y tener un hijo y tres hijos aporta un beneficio en cuota de 631,82€ y 2.640,52€ respectivamente. También podrán deducirse los siguientes gastos:

- Los gastos por pensiones alimenticias a favor del ex cónyuge siempre y cuando sean por orden judicial y la perceptora lo integre en su base imponible.

- Los gastos por manutención para los hijos con el mero hecho de tener el justificante y la cantidad del pago.

- 5.698€ como máximo por pensión alimenticia para los hijos mayores de edad y que estén fuera de la unidad familiar.

- El contribuyente goza de una deducción de 5.698€ por cada hijo independizado y que haya formado su propia familia siempre y cuando el hijo siga dependiendo del padre económicamente.

En Italia, no existe la unidad familiar, sino que cada cónyuge tiene que tributar separadamente, los ingresos de bienes comunes son integrados en la BI de cada uno al 50%.

Se reconoce una deducción para los siguientes gastos mediante el crédito fiscal:

- Para los pagos a favor del cónyuge siempre y cuando no sean para el mantenimiento de los hijos o por resolución judicial.

- Una deducción del 50% de los gastos por adopción internacional.

- Por cónyuge dependiente se calcula el importe de deducción a través de la siguiente tabla:

Tabla 9: Deducciones Italia		
Ingreso €		**Deducción €**
Hasta	15.000	800 - [110 x (Tot. ing./15.000)]
15.001	40.000	690
40.001	80.000	690 - [(80.000 - Tot. ing.)/40.000]

Fuente: Evaluación de la reforma del IRPF 2015.

- Por cada hijo, el contribuyente tiene una deducción de 950€ o 1220€ en caso de ser menor de 3 años. Si tiene más de tres hijos, la deducción aumenta en 200€ por cada hijo a partir del primero. Además tiene un plus en la deducción de 400€ si el hijo es discapacitado.

- Por un familiar dependiente, la deducción viene determinada por la siguiente formula siempre y cuando el familiar no tenga unos ingresos de 2.840,51€:

  750 x (80.000 - Igr. Tot.)(/80.000

- Si el contribuyente tiene 4 hijos dependientes económicamente, le corresponde una deducción de 1.200€

Conclusión

Como hemos podido mostrar en este apartado, todos los territorios analizados tienen beneficios para los contribuyentes con las cargas familiares que soportan durante el año. Hay que hacer una mención especial a Francia y Alemania, ya que, los sistemas splitting son realmente beneficiosos

[24] 50.000€ x 0.14 – 1.339,13 x 2.5 = 3.652,175

[25] 50.000€ x 0.14 – 1.339,13 x 2.5 = 1.643, 48

[26] 9.700€ x 0% + 15.300 x 0.14= 2.142 x 2= 4.284 €

para las familias porque afecta notablemente a la progresividad, haciendo que el impuesto no sea justo e igualitario debido a la carga que soportan los contribuyentes solteros. A pesar de la perdida en la recaudación que soportan estos dos países, siguen recaudando más que los demás países analizados, por lo que podríamos afirmar que si los demás países aplicaran los mismos sistemas que Alemania o Francia, la diferencia en la recaudación seria abismal debido a la perdida en la recaudación. Otra consecuencia que ocurriría si estos países aplicaran métodos splitting, sería el agujero presupuestario que dejaría a la administración debido a que no podrían financiar los gastos por lo que se tendrían que endeudar.

4. CONCLUSIÓN FINAL

Para comenzar con la conclusión, primero tenemos que recordar que el objetivo de este trabajo era comparar el IRPF de los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Territorio Común con otros países de la Unión Europea. Para ello, en una primera parte del trabajo hemos comparado los tipos y la recaudación. Pese a tener unos tipos tan altos, ninguno de los dos territorios recauda por encima de la media. La economía sumergida y el fraude fiscal tienen gran parte de culpa de esta baja recaudación pero no toda, ya que, a pesar de eliminar estos dos factores, se seguiría recaudando por debajo de la media, lo que hace que sea necesario comparar ciertos aspectos más concretos del IRPF con el fin de ver donde puede estar la solución al problema de la recaudación.

Como se ha intentado demostrar en el estudio, todos los países con los que se han comparado los dos territorios, ingresan más por IRPF en porcentajes del PIB que la CAPV y el TC. Empezando el análisis por la escala de gravamen general, hemos podido comprobar que la CAPV tiene la más progresiva, por lo que la falta de progresividad no es un problema en la baja recaudación. En cuanto al TC, si quiere aumentar la recaudación debería copiar la escala de la CAPV. Si hablamos de indemnizaciones por despido, tenemos que destacar el tratamiento que les da Alemania. Desde el año 2005 ninguna parte de la indemnización está exenta, lo que hace que sea un aumento considerable en la recaudación. Los pros de la medida que tomó Alemania, básicamente son recaudatorios. Los contras consisten en que no se tiene en cuenta a las personas con un nivel de renta bajo que son los que más sufren la crisis. Además de perder el empleo, les toca tributar por la indemnización.

Todos los países tienen un impuesto dual, es decir, diferencian en función de procedencia de los rendimientos. Los procedentes de dividendos, intereses y/o ganancias y pérdidas patrimoniales, les dan un tratamiento diferente, no solo en cuanto a tipo de gravamen aplicable sino también en cuanto a la compensación de los rendimientos negativos. Italia no permite la compensación de rendimientos entre distintas categorías, mientras que la CAPV y TC permiten compensar en parte con los rendimientos de la base general. Además, el TC permite compensar entre bases rendimientos de la base del ahorro.

Si hablamos de tratamiento familiar, a diferencia de Italia que no reconoce la unidad familiar, los demás países si la reconocen en su normativa. A mi juicio, ni el País Vasco ni TC deberían aplicar los sistemas que utilizan Francia y Alemania (splitting). Esto le llevaría a una perdida muy importante en la recaudación, debido a la disminución en la progresividad. La CAPV (mediante reducciones y deducciones) y el TC (mediante mínimos personales), deberían de mantener el tratamiento fiscal que dan a la unidad familiar, aunque, posiblemente no sea el mejor para la administración tampoco es el peor.

En mi opinión, una vez analizados los aspectos, eliminaría parte de la exención de 180.000€ en las indemnizaciones por despido, porque, además de parecerme excesivo, según el Ministerio de Hacienda, solo afecta a un 1% de las indemnizaciones por despido (Ramírez, 2016). La cantidad exenta que considero correcta, consistiría un tramo que iría desde los 60.000€ hasta los 90.000€ en función de las características familiares. Con esta medida, se aumentaría la recaudación teniendo en cuenta al contribuyente.

También suprimiría los coeficientes de abatimiento (como ha hecho el Territorio Común) porque son un beneficio fiscal que solo tienen los bienes no afectos a actividades económicas adquiridos antes de 1994. Sin embargo, creo que es necesario actualizar el coste de adquisición al IPC, por lo que mantendría los coeficientes de actualización monetaria[27]. Por último, y sabiendo que la escala no es un problema de recaudación, pondría un % progresivo adicional (como hace Francia) para niveles de renta superiores, por ejemplo, a 68.000€ netos, tomando como referencia al premio Nobel en economía Angus Deaton que considera que dicha cantidad constituye el sueldo mínimo con el que se consigue la felicidad (El Diario Vasco, 2015). Toda la recaudación que provenga de ese % adicional se utilizaría con fines solidarios.

Este aumento de la presión fiscal podría provocar un aumento del fraude fiscal y la economía sumergida debido a que los contribuyentes se verían incentivados a defraudar. Para evitar esto, las administraciones deberían hacer tres cosas, la primera invertir más en medios materiales y humanos en los departamentos de hacienda con el fin de acabar con el fraude fiscal, ya que por cada euro que se invierte las administraciones tributarias recaudan 9,37€ (Gil Pecharromán, 2015). La segunda, sería endurecer las penas contra los corruptos con el fin de mejorar la imagen que se tiene de las administraciones, mientras se educa a la sociedad en las conductas antifraude, mostrando las consecuencias de defraudar. La tercera y última, sería no despilfarrar el dinero recaudado y reinvertirlo en lo que de verdad es útil. A mi parecer, realizando todo esto, la recaudación aumentaría considerablemente y bajaría la economía sumergida y el fraude fiscal. Todo lo anterior conllevaría innegables consecuencias en la sociedad vasca. Así, por un lado, se crearía cierto malestar entre determinadas capas de contribuyentes, los afectados por las reformas, aunque, por otro, las capas de la ciudadanía que gozan de menos recursos recibirían más y mejores servicios públicos.

[27] Si mantenemos los coeficientes de actualización monetaria, eliminamos la parte de la plusvalía que corresponde a la inflación.

5. BIBLIOGRAFÍA

Adame Martínez, F. (2010). La imposición sobre la renta de las personas físicas en la Unión Europea. *Unión Europea: Armonización y coordinación fiscal tras el tratado de Lisboa*, (págs. 107-129). Sevilla.

Adiego Estella, M., Badenes Plá, N., Buenaventura Zabala, J. M., Burgos Prieto, M. J., García-Herrera Blanco, C., & Rodríguez Márquez, J. (2015). *Evaluación de la reforma del IRPF 2015.* Ministerio de Hacienda y administraciones públicas, Secretaría de Estado de Hacienda. Madrid: Instituto de estudios fiscales.

Arrazola, M., & de Hevia, J. (2016). Análisis de los efectos a corto y medio-largo plazo de los cambios en el IRPF sobre la renta declarada en España. *Cuadernos de Información Económica*(251), 33-38.

Arrazola, M., de Hevia, J., Romero, D., & Sanz, J. F. (2014). *Efecto de los tipos marginales del IRPF sobre los ingresos fiscales y la actividad economica en España: un análisis empírico.* Fundacíon de las cajas de ahorros.

Blanco, J. L. (22 de Agosto de 2013). *Gráficas interactivas: distribución de salarios en Europa.* Obtenido de Ciencia Explicada: http://www.ciencia-explicada.com/2013/08/graficas-interactivas-distribucion-de-salarios-en-europa.html

Castillo Murciego, Á., & Martín Román, J. (2015). *Panorámica de la economia española en perspectiva comparda. Análisis y evolución de las principales macromagnitudes y del sistema fiscal. En perspectiva comparada. Análisis y evolución de las pricipales macromagnitudes y del sistema fiscal.* Instituto de Estudios Fiscales.

Conde-Ruiz, J. I. (2013 de Abril de 27). ¿Cómo es posible recaudar tan poco con los tipos marginales más altos de Europa? *eldiario.es*. Obtenido de http://www.eldiario.es/zonacritica/posible-recaudar-tipos-marginales-Europa_6_126397364.html

Conde-Ruiz, J. I., Díaz, M., Marín, C., & Ramírez, J. R. (2015). *Una Reforma Fiscal para España.* Fedea.

Del Bo, C. (2016). *Fiscal Autonomy and EU Structural Funds: The Case of the Italian Regional Income Tax System.* Universita` degli Studi di Milano, DEMM. Milan: SAGE.

Díaz Caro, C., & Onrubia Fernández, J. (2016). Desigualdad y rentas altas en España: análisis por fuentes de renta 1984-2012. *XXIII Encuentro de Economía Pública*, (pág. 58). Orense.

Díaz de Sarralde, S. (2015). ¿Cuál es la situación y qué perspectivas cabe esperar de la imposición sobre la renta personal?. *Fiscalidad: eficiencia y equidad*, 10-17.

Domínguez Martínez, J. (2010). Una visión panorámica de la fiscalidad en los países de la OCDE y en España. *Papeles de economía española*, 18-33.

Domínguez Martínez, J. (2016). *Una valoración del sistema tributario español: suficiencia, eficiencia y equidad.* Madrid: Universidad de Alcalá.

El Correo. (28 de Junio de 2016). Los vascos tienen los salarios más elevados. *El Correo*. Obtenido de http://www.noticiasdegipuzkoa.com/2016/10/29/economia/euskadi-registra-el-salario-medio-mas-elevado-del-estado-con-27800-euros

El Diario Vasco. (25 de Octubre de 2015). ¿Cuál es el salario necesario para ser feliz? *El Diario Vasco*. Obtenido de http://www.diariovasco.com/sociedad/201510/27/cual-salario-necesario-para-20151027104329.html

European Comission. (2016). *Taxation Trends in the European Union.* Luxembourg: Publications Office of the European Union,: Bietlot.

European Comission. (24 de Enero de 2017). Obtenido de http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/splSearchForm.html

European Tax Handbook. IBFD. (2015).

Evaluación de la reforma del IRPF 2015. Ministerio de Hacienda y Admnistraciones públicas, Madrid. (2015).

Gabinete de Estudios de ELA. (2009). *Análisis comparativo de la fiscalidad en la Unión Europea.* Bilbao: Manu Robles-Arangiz institutua.

Gil Pecharromán, X. (22 de Octubre de 2015). Hacienda recauda casi 10 euros por cada euro que invierte en la lucha contra el fraude. *El Economista*.

Hernández de Cos, P., & López Rodríguez, D. (2014). *Estructura Impositiva y Capcidad Recaudatoria en España: Un analisis comparado con la UE.* Madrid: Banco de España.

Infome Anual de Recaudación Tributaria. Agencia Tributaria. (2014).

Informe Anual Integrado de la Hacienda Vasca. Órgano de coordinación tributaria de Euskadi. (2014)

Lago Peñas, S., Fernández Leiceaga, X., & Vaquero García, A. (2016). Economía sumergida y fraude fiscal en España un análisis de la evidencia empírica. *XXIII Encuentro de Economía Pública*, (pág. 37). Orense.

López Laborda, J., Marín González, C., & Onrubia Fernández, J. (2015). *Evaluación de la Reforma del IRPF 2015-2016: Impacto Recaudatorio y Distributivo.* Fedea.

Martíne Serrano, A. (2001). La tributación de los trabajadores en la Unión Europea. *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, 37-54.

Mussons Olivella, J. M. (2016). Regional Personal Income Tax Revenues in Spain evaluating tax revenues elasticities and the exercise of fiscal autonomy. *XXIII Encuentro de Economía Pública*, (pág. 34). Orense.

Pomerleau, K. (2015). *How Scandinavian Countries Pay for Their Government Spending.*

Tax Foundation. Obtenido de https://taxfoundation.org/how-scandinavian-countries-pay-their-government-spending/

Recaudación por tributos concertados de la CAPV 2013. (2014). *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*, 12.

Rodríguez Ondarza, J. A. (1998). La tributación de las distitnas formas del ahorro en el ambito de la Unión Europea: Un estudio Comparado. *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía*, 1-98.

Sempere Flores, A., & Martínez Serrano, A. (2015). Análisis de la evolución impositiva en la Unión Europea y coordinación de políticas fiscales. *XXXI Encuentro ARETHUSE* (pág. 25). Malaga: Cámara de Comercio de Málaga.

Serna Blanco, L. (2015). Un análisis comparado de la normativa aplicable en territorio común con la normativa vasca en la tributación de las operaciones relacionadas con inmuebles en el IRP. *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*, 105-122.

Sérvulo González, J. (26 de Noviembre de 2016). España recauda mucho menos que el resto de Europa por el IRPF. *El País*. Obtenido de http://economia.elpais.com/economia/2016/11/27/actualidad/1480267430_581377.html

Vaquero Martín, A. (2015). *Los impuestos en España, Reformas fiscasles y evolución de los ingresos presupuestarios del estado en los ultimos diez años.* Universidad de Valladolid, Facultad de ciencias del trabajo, Palencia.

6. PÁGINAS WEBS

Agencia Tributaria. Obtenido de http://www.agenciatributaria.es/

KPMG.
https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/france-income-tax.html

https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/germany-income-tax.html

https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/italy-income-tax.html

PwC. *Worldwide Tax Summaries Online*. Obtenido de http://taxsummaries.pwc.com/ID/tax-summaries-home

7. NORMATIVA

Álava

Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava nº 140 de 09 de Diciembre de 2013*. Álava.

Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava. *Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava nº 30 supl de 11 de MArzo de 2005*. Álava.

Decreto Foral 40/2014, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava nº 89 de 08 de Agosto de 2014*. Álava.

Bizkaia

Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Boletín Oficial de Bizkaia nº 238 de 13 de Diciembre de* . Bizkaia.

Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. *Boletín Oficial de Bizkaia nº 49 de 11 de Marzo de 2005*. Bizkaia.

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. *Boletín Oficial de Bizkaia nº 76 de 23 de Abril de 2014*. Bizkaia.

Gipuzkoa

Norma Foral 21/2003 de 19 de diciembre presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Gipuzkoa. *Boletín Oficial de Gipuzkoa nº 52 de 17 Marzo 2005*. Gipuzkoa.

Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa. *Boletín Oficial de Gipuzkoa nº 13 de 22 de Enero de 2014*. Gipukoa.

Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales. *Boletín Oficial de Gipuzkoa nº 198 de 17 de Octubre de 2014*. Gipuzkoa.

Territorio Común

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado nº 285 de 29 de Noviembre de 2006*. Madrid.

Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria. (18 de 12 de 2003). *BOE núm. 302*. Madrid.

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. *Boletín Oficial del Estado nº 78 de 31 de Marzo de 2007*. Madrid.

Navarra

Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra. *Boletin Oficial de Navarra nº 153 de 20 de Diciembre de 2000*. Navarra.

ESTER URRUZOLA MORENO (*)

I. INTRODUCCIÓN

El Tribunal Constitucional en sentencia de 1 de marzo de 2017 ha declarado inconstitucionales y nulos los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el incremento del Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Álava si bien únicamente en la medida que sometan a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor de los terrenos.

En sentido similar la sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017, declaró inconstitucionales y nulos varios artículos de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, igualmente en la medida que sometan a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Esta fue la primera sentencia en la que el Tribunal se pronunció sobre una cuest**ión de inconstitucionalidad relativa a** esta materia.

Por último, recientemente, la sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad, en los mismos términos que en las dos sentencias citadas, de varios artículos del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

El presente artículo realizará unas reflexiones sobre aspectos del impuesto que tienen interés en relación con estos pronunciamientos del Tribunal Constitucional.

Para ello en primer lugar se realizará un breve repaso de algunos de los antecedentes históricos de este Impuesto hasta llegar a la actualidad. No se pretende realizar un repaso de todos estos antecedentes históricos, sino solo recordar aquellos datos de regulaciones anteriores que se consideran importantes de cara al tema que nos ocupa.

Posteriormente nos centraremos en la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017 (referida a la Norma Foral del Impuesto del Territorio Histórico de Álava), en los efectos que ha supuesto la misma y la respuesta normativa que necesariamente se ha dado por parte de las instituciones del Territorio Histórico de Álava.

Al ser la regulación del Impuesto en el Territorio Histórico de Gipuzkoa y en el Estado similar a la de Álava, al objeto de que la exposición no resulte tediosa analizaremos las cuestiones anteriormente señaladas desde el punto de vista del Territorio Histórico de Álava.

Por último, haremos una pequeña referencia a las propuestas que respecto a la regulación del impuesto ha hecho la Federación española de municipios y provincias.

II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

El actual Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tiene su origen en el Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos establecido provisionalmente por Real Decreto de 13 de marzo de 1919. Si bien éste no fue el primer proyecto que se realizó sobre dicho Impuesto, ya que anteriormente se aprobaron otros, **sí** fue el primer proyecto respecto de esta materia en convertirse en Ley.

El Impuesto se estableció con carácter potestativo para los municipios concediéndoseles por tanto la facultad de establecer dicho gravamen con car**ácter provisional; provisionalidad que** si bien ha sufrido modificaciones, ha llegado hasta nuestros días.

La justicia del Impuesto, decía la exposición de motivos del citado Real Decreto, esta general-

(*) Técnica del Serv. de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava

mente reconocida debido a que la restricción circunstancial de las construcciones ha provocado una elevación de los alquileres que tiende a generalizarse en los principales centros urbanos; elevación que beneficia directamente a una clase de propietarios en perjuicio del resto de contribuyentes municipales.

El Impuesto, aunque esto no lo dice la exposición de motivos pero si el contexto histórico en el que se creó, trataba de financiar a los Entes locales que habían quedado prácticamente despatrimonializados debido por una parte, a las numerosas guerras que habían tenido lugar en aquellos años y por otra, porque la ideología imperante así lo requería considerando que tal volumen de patrimonio no debía estar en manos de los municipios. Además, era necesario sustituir la fuente de financiación que suponía el impuesto de consumos que estuvo vigente hasta 1920 y que gravaba bienes de primera necesidad que había venido financiando a los Entes locales hasta ese momento.

La situación política era muy inestable, sucediéndose entre 1918 y 1923 un número importante de gobiernos, ninguno de los cuales aguantó más de un año en el poder y, además, existía una amplia conflictividad social, razones por las cuales muchas de las medidas que se adoptaban eran, como en el caso de este Impuesto, de carácter provisional.

El Impuesto, en esta primera regulación, distinguía entre personas físicas (a las cuales el mismo era exigible por razón de la transmisión de dominio ya fuera intervivos o mortis-causa) y asociaciones, corporaciones y demás entidades de carácter permanente a las cuales se les exigía una tasa de equivalencia en la fecha de vencimiento del período de exacción fijado en la Ordenanza.

Para el cálculo del incremento de valor se tomaba la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno, en la fecha de su adquisición, y el valor corriente que el mismo terreno tuviese en la fecha de su enajenación.

Este valor corriente no era otro que el valor real, por lo que en su origen el cálculo del impuesto se realizaba en base a valores reales.

Para alcanzar este valor real, a la cantidad resultante de realizar la operación anterior, se le deducían determinadas mejoras permanentes, contribuciones especiales y gastos necesarios para la adquisición y la enajenación.

El valor de adquisición, sin embargo, no se actualizaba, con lo que a pesar de que el objetivo era gravar el incremento real, éste finalmente no era tal al no tenerse en cuenta la actualización. Sobre la aplicación o no de la actualización volveremos más adelante.

El cálculo de la cuota del Impuesto en base al valor real duró muy poco tiempo ya que por Real Decreto Ley de 3 de noviembre de 1928 se optó por un sistema de índices que se actualizaban periódicamente. ¿Cuáles fueron las razones de la sustitución del valor real por el sistema indiciario? La razón fundamental no era otra que problemas de gestión del impuesto toda vez que la necesaria individualización de las valoraciones hacía muy difícil la gestión con los medios con que contaban los ayuntamientos.

Por lo tanto, a partir de 1928 se establece un sistema indiciario en el que los Ayuntamientos tenían que fijar cada tres años los tipos unitarios del valor corriente en venta de los terrenos enclavados en su término municipal en cada una de las zonas que juzgaran necesario establecer. Se admitía además, en determinadas circunstancias, un aumento o disminución del 20 por ciento sobre este valor.

Por lo tanto, el valor de transmisión de acuerdo con esta regulación de 1928, y también en el supuesto de regulaciones posteriores como en la Ley de Régimen Local de 1956, se determinaba de forma preceptiva para los ayuntamientos a través de la aplicación de los índices trienales.

Sin perjuicio de lo anterior, la jurisprudencia consideraba esta valoración una "presunción iuris tantum" que podía destruirse mediante prueba

en contrario plena, idónea y convincente, que hiciera prevalecer, sobre los valores del índice, los valores en venta de los terrenos o se demostrara que la concreción de los tipos fijados no se adecuaba a la realidad básica exigida.

Por lo que se refería al valor de adquisición, sin embargo, se presentaba el problema de que los tipos indiciarios no existían en muchas ocasiones en el momento inicial, con lo que no cabía que la norma se refiriera a ellos para realizar la valoración, así que el legislador facultó a los Ayuntamientos para tomar los valores consignados en las escrituras o títulos correspondientes y, en defecto de estos valores a remitirse a determinadas valoraciones oficiales.

De todas formas tomar estos valores, era para el Ayuntamiento potestativo, tanto en la regulación de 1928, como posteriormente en la Ley de régimen local de 1952, teniendo el Ayuntamiento la facultad de elegir alguno de estos medios de valoración y aplicarlos.

En cuanto al período de imposición se computaba a partir de la transmisión inmediatamente anterior, cualquiera que fuera su fecha, siempre que hubiera tenido lugar dentro de los últimos treinta años. Si la transmisión era más remota se tomaba en cuenta, como valor primitivo, el correspondiente al momento inicial del período de imposición, computado en treinta años.

Además, se establecía una limitación en el caso de la cuota exigible por el Arbitrio en sucesiones directas entre padres e hijos y entre cónyuges. En base a esta limitación, la cuota no podía rebasar la que correspondía por derechos reales (antecedente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la modalidad de sucesiones) a cada uno de los bienes que integraban la herencia.

Este sistema indiciario planteó numerosos problemas, fundamentalmente porque el valor calculado mediante los índices, ya en origen, no se correspondía por su forma de elaboración con el valor corriente real.

Además la actualización del valor de adquisición se realizaba de forma automática conforme a la aplicación de un porcentaje e incluso en ocasiones no existían índices aprobados conforme a la normativa vigente o los mismos eran prorrogados en lugar de proceder a su actualización, opciones que no eran en ningún caso las previstas por la norma, llevando dichas opciones a la nulidad e invalidez de la norma.

Ejemplo de estos problemas, es lo recogido, entre otras, en la sentencia del Tribunal Supremo de 4 noviembre 1996 que resuelve que la actualización por aplicación de un porcentaje sin realizar un estudio serio, específico y pormenorizado constituye causa de nulidad e invalidez de los índices. [1]

[1] Sentencia TS de 4 de noviembre de 1996. Fundamento de derecho segundo. "Si bien la Corporación aduce que la aprobación de los índices cuestionados ha partido de un análisis contrastado del aprovechamiento urbanístico de los terrenos, en relación con su clasificación en el Plan General de Ordenación Urbana, con la existencia o no de Planes Parciales o de Proyectos de Urbanización o de Servicios y con la situación de los mismos dentro del término municipal, ponderando, además, la mejora experimentada por la Ciudad en función de diversos factores y agentes económicos, de los precios reales que han venido rigiendo en el mercado inmobiliario y de la participación del valor del suelo en el conjunto de la edificación, lo cierto es, como matiza la sentencia de instancia, que todos esos factores no han influido, en la práctica, ni han sido tenidos en cuenta, realmente, a la hora de concretar el «quantum» de los tipos, pues no sólo se han limitado éstos a la cifra resultante de la mera aplicación de unos porcentajes genéricos a las bases integradas por unas valoraciones anteriores, las del trienio 1981-1983 (reiteradas, con el simple aumento del 7%, en el año 1984), declaradas en definitiva nulas e inválidas, sino que, en su reestructuración cualitativa y cuantitativa, también se ha prescindido, en contraste con los condicionantes y módulos implícitos en el artículo 92.2.1.ª del Real Decreto 3250/1976, de lo que hubiera debido ser un estudio serio, específico y pormenorizado del incremento del valor experimentado por los distintos terrenos, parcelas y solares que constituyen el término municipal, a tenor de las exigencias plasmadas en el esquema interpretativo de dicho precepto, ya que la conformación de los índices de 1985 ha sido efectuada, a consecuencia de lo ya expuesto, de una forma excesivamente genérica y globalizada y, en suma, tanto con vulneración de los requisitos que exigen, para su aprobación, el carácter reglamentario de sus normas y su finalidad concretizadora de la base impositiva del Impuesto, como con infracción de los principios fiscales de especialidad y concreción que son la base de este tributo y la «ratio legis» de su existencia y que constituyen la premisa necesaria para fijar exactamente el

De todo lo expuesto resulta que, al igual que sucedía en el caso de la regulación de 1928, la valoración indiciaria planteaba el problema de la determinación de los índices para individualizar o determinar el valor con los medios disponibles por los municipios.

Si bien entre estas normativas que hemos comentado y la que vamos a comentar a continuación existen otras regulaciones, la siguiente norma que entiendo interesante reseñar a los efectos que nos ocupan es la Ley 39/1988 de 28 de diciembre de Haciendas Locales y lo entiendo así porque esta Ley crea el impuesto sobre Bienes inmuebles y sustituye el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos vigente por otro Impuesto de la misma naturaleza y análoga denominación, y realiza, y esto es lo que importa de cara al tema que nos ocupa, una reforma del sistema de cálculo de la base imponible.

La base imponible del Impuesto sigue estando constituida por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años, (antes treinta años), pero para determinar el importe del incremento real se acude a un sistema objetivo abandonándose el sistema indiciario.

De esta forma, a partir de la aprobación de esta Ley, en el caso de las transmisiones de terrenos, ya no se calcula el incremento como la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición, sino que se va a aplicar, dentro de una horquilla de porcentajes, uno u otro dependiendo, en la versión original aprobada por Ley 39/1988, de Haciendas Locales, del número de habitantes del municipio y de periodo de generación del rendimiento.

Por lo que se refiere a la regulación de los Territorios Históricos, hay que señalar que la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en su artículo 45, no contempla específicamente el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, pero respecto a los tributos locales establece que en virtud del proceso de actualización de los derechos históricos a que se refiere la Disposición adicional primera de la Constitución, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular dentro de su territorio, los demás tributos propios de las Corporaciones Locales siguiendo los criterios de atención a la estructura general del sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran y no estableciendo figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a las de régimen común cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco.

En ejercicio de estas facultades los Territorios Históricos aprueban Normas Forales reguladoras del Impuesto. En el caso de Álava las Juntas Generales aprueban la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Álava, que adopta el mismo sistema de cálculo de la base imponible que la Ley 39/1988 de Haciendas Locales.

Dado que a partir de la aprobación de la Norma Foral 46/1989, existe en el Territorio Histórico de Álava, una legislación propia al referirnos a los cambios legislativos posteriores nos referiremos a esta legislación en lugar de a la del Estado.

El sistema de cálculo establecido por la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, fue modificado por la Norma Foral 12/2003 de 31 de marzo (de modificación de las Haciendas Locales del Territorio Histórico de Álava), que establece un porcentaje máximo por cada periodo de generación del incremento, así como un tipo máximo, indepen-

incremento de valor experimentado por cada terreno, en función de su concreta ubicación, y para que, en todo caso, puedan entrar en juego las reglas previstas en los puntos 2 y 3 del artículo comentado a efectos de fijar, con la especificación adecuada, los valores final e inicial de los correspondientes períodos impositivos e, incluso, los potenciales aumentos o disminuciones del 20% programados, con base en factores dependientes de la naturaleza de cada terreno, en la última de las reglas del segundo de dichos puntos."

dientemente de la población del municipio. Este sistema se mantiene hasta la actualidad.

III. CONTENIDO DE LA NORMA FORAL 46/1989, DE 19 DE JULIO, DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.

A continuación vamos a hacer un repaso de la regulación del impuesto de que se trata en el Territorio Histórico de Álava hasta la aprobación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, de 28 de marzo.

Este Impuesto grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana que se pongan de manifiesto como consecuencia de:

- La transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título (oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte) o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos urbanos.

- La constitución o transmisión de derechos de goce limitativos del dominio, que son aquellos que habilitan para disfrutar, en este caso, del terreno urbano ajeno, limitando de esta forma los derechos del propietario, como pueden ser el derecho de usufructo, de uso, de habitación, de construir sobre o bajo un edificio haciendo propias las construcciones.

También está sujeto al Impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Por consiguiente, los terrenos que según el Impuesto de Bienes Inmuebles tengan la consideración de urbanos o de características especiales, se encuentran sujetos a este Impuesto.

En cuanto a los terrenos de naturaleza urbana, la Norma Foral del Impuesto no define qué se ha de entender por terrenos de naturaleza urbana pero sí que delimita negativamente este concepto estableciendo que no estará sujeto al impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre bienes inmuebles.

Pues bien, el Impuesto sobre bienes inmuebles define como terrenos de naturaleza rústica a efectos del mismo, los terrenos que no tengan la consideración de urbanos.

Por lo tanto estos quedarían fuera del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y en consecuencia no estarían gravados por el mismo.

Por el contrario el suelo urbano sí estaría gravado y tienen, de acuerdo con la Norma Foral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, este carácter:

a) El clasificado o definido por el planeamiento urbanístico como urbano, urbanizado o equivalente.

b) Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquéllos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que estén incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo.

c) Los terrenos que se fraccionen en contra de lo dispuesto en la legislación agraria, siempre que tal fraccionamiento desvirtúe su uso agrario.

Para que se produzca el hecho imponible del Impuesto es necesario que se produzca una de las siguientes operaciones:

- la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana por cualquier título.

- la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los terrenos de naturaleza urbana.

En cuanto a la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

En esta configuración de la base imponible entran en juego los siguientes elementos:

- Incremento de valor del terreno. A estos efectos, el valor del terreno se computará de acuerdo tanto con las reglas que se indican a continuación como del porcentaje anual que corresponda y que se comenta seguidamente.

- Manifestado en el momento del devengo del Impuesto y experimentado en un período máximo de 20 años.

Por tanto, a estos efectos de determinación de la base imponible se tendrá en cuenta:

a) El valor del terreno en el momento del devengo del Impuesto que resultará de la aplicación de las siguientes reglas:

   1) En las transmisiones de terrenos:

      Será el que tengan determinado en el momento del devengo a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

      Excepción: el valor correspondiente a inmuebles sujetos al régimen de viviendas de protección pública se calculará de la siguiente forma:

      Precio de venta del mismo x 0,2.

   2) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio:

      Los porcentajes anuales a que se hace referencia más adelante se aplicarán sobre la parte del valor anterior (transmisiones de terrenos) que represente, respecto del mismo, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

   3) En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie:

      Los porcentajes anuales a que se hace referencia más adelante se aplicarán sobre la parte del valor anterior (transmisiones de terrenos) que represente, respecto del mismo, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificados una vez construidas aquéllas.

   4) En los supuestos de expropiaciones forzosas:

      Los porcentajes anuales a que se hace referencia más adelante se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el apartado anterior dedicado a las transmisiones de terrenos fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

b) Revisión de los valores catastrales.

   Cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, se tomará como valor del

terreno el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales la reducción que en cada caso fijen los respectivos Ayuntamientos. Esta reducción se aplicará respecto de cada uno de los 5 primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.

La reducción tendrá como límite mínimo el 40 por 100 y como límite máximo el 60 por 100, aplicándose, en todo caso, en su límite mínimo en los municipios cuyos Ayuntamientos no fijen reducción alguna. Los Ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada uno de los 5 años de aplicación de la reducción.

Esta reducción no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva sean inferiores a los hasta entonces vigentes.

El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.

c) Porcentajes anuales.

Una vez calculado el valor del terreno en el momento del devengo de acuerdo con las reglas anteriores (señaladas en las anteriores letras a) y b), se aplicará sobre el mismo el porcentaje anual que determine el respectivo Ayuntamiento. Esto es:

Valor del terreno en el momento del devengo x porcentaje anual.

Este porcentaje anual no puede exceder de los siguientes límites:

Período:	Porcentaje:
De 1 hasta 5 años:	3,7
Hasta 10 años:	3,5
Hasta 15 años:	3,2
Hasta 20 años:	3,0

La determinación del porcentaje aplicable se efectuará aplicando las siguientes reglas:

- Cálculo del incremento de valor: el incremento de valor se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el Ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

- Porcentaje a aplicar: el porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

- Período de generación del incremento de valor: para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

De lo anterior se desprende:

- La tabla anterior empieza en un año, lo que implica que no se devenga el Impuesto si el período de generación del incremento es inferior a un año.

- La citada tabla termina en 20 años, lo que implica que tampoco se tienen en cuenta los incrementos de valor producidos en un período superior a 20 años.

Por lo que se refiere al tipo de gravamen del Impuesto será el fijado por cada Ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 30%.

Dentro de este límite, los Ayuntamientos pueden fijar un solo tipo de gravamen o uno para cada uno de los períodos de generación del incre-

mento de valor indicados en el cuadro anterior dedicado a los porcentajes anuales.

Por último la cuota íntegra es el resultado de multiplicar el tipo de gravamen por la base imponible.

IV. FUNDAMENTO DEL IMPUESTO.

Una vez explicadas tanto las diferentes regulaciones que de cara a la determinación de la base imponible del impuesto han precedido a la regulación actual, como la regulación del conjunto del Impuesto en la actualidad, se va a proceder a analizar cuál fue el fundamento del Impuesto y cuál es en la actualidad.

Ya hemos visto que en un principio, en la regulación de 1919, el fundamento del Impuesto se justificaba en que la restricción circunstancial de las construcciones había provocado una elevación de los alquileres que tendía a generalizarse en los principales centros urbanos, elevación que se entendía que beneficiaba directamente a una clase de propietarios en perjuicio del resto de contribuyentes municipales.

En proyectos anteriores que no llegaron a aprobarse, el fundamento del Impuesto era que los incrementos de valor que provenían de la acción social y no de la del propio particular debían revertir a la colectividad a través del Impuesto, ya que el particular había obtenido una ventaja que otros no habían obtenido.

Por lo tanto, de acuerdo con este fundamento, el Impuesto no debe gravar los incrementos de valor que tengan su origen en la acción del propietario.

Este fundamento encuentra además respaldo posteriormente en la Constitución que establece que la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos.

Por tanto la capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como, por ejemplo, el simple crecimiento de los núcleos urbanos.[2]

El problema es que existe dificultad de determinar las plusvalías no debidas a la acción de los particulares, puesto que se trata de un concepto de laboratorio ya que en la práctica no se podrá discernir qué parte de la plusvalía se debe a la acción de los particulares y cual no.[3]

De hecho son numerosas las sentencias en las que ante la pretensión del particular de no haberse realizado el hecho imponible porque toda la urbanización ha sido ejecutada exclusivamente por el mismo, el Tribunal la rechaza porque entiende que, salvo excepciones que debería probar de forma categórica y contundente el propio particular, el incremento del valor de los terrenos viene determinado tanto por la acción de los particulares, como por otras circunstancias extrínsecas.

Ejemplo de ello es la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 mayo 1993.

De esta Sentencia se puede destacar lo siguiente:

"Frente a tal pretensión de «no sujeción», y con abstracción de que la parte apelante no ha demostrado (ni tampoco lo ha pretendido) de una manera directa y plena que ella o el sujeto pasivo contribuyente y vendedor hayan sido precisamente los autores inmediatos y personales, durante el período impositivo, de las comentadas obras de infraestructura urbanística, ni tampoco cuál sea la entidad objetiva y económica de las mismas, con lo que, en principio, no puede prosperar aquello que queda reducido a una mera entelequia expositiva, cuyos límites definitorios

[2] Consulta Vinculante V0153-14 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas de 23 de enero de 2014

[3] L. Mochón López; El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana; Ed. Comares; Granada;1999. p 201

no han sido adecuadamente perfilados, es evidente, a tenor de lo establecido por esta Sala en SS. entre otras, de 26-9-1978 (RJ 1978\2873), 31-1-1983 (RJ 1983\487), 16 julio y 5 diciembre 1986 (RJ 1986\4541 y RJ 1986\7113), 10-7-1987 (RJ 1987\5646), 15-6-1989 (RJ 1989\4410) y 16-9-1991 (RJ 1991\6688), que el argumento de que no existe hecho imponible cuando toda la urbanización ha sido ejecutada exclusivamente por los particulares y, en concreto, por el propietario transmitente del terreno (situación que, como ya se ha dicho, constituye, a juicio de la apelante, un supuesto de no sujeción, porque, de no interpretarse así, se gravarían incrementos inmerecidos no ganados u obtenidos por la Corporación y se daría carta de naturaleza a una carga más sobre el valor o la renta del suelo, de efectos prácticamente confiscatorios) no puede prosperar si se tiene en consideración que los únicos casos de estricta no sujeción son los establecidos en el art. 87.2 del Real Decreto 3250/1976, de 30 diciembre (que excluye del Impuesto los terrenos que no tengan la condición de solares ni estén clasificados de urbanos o urbanizables programados ni vayan adquiriendo este último carácter, pero no, por tanto, las urbanizaciones ex novo que, por su propia naturaleza, han de materializarse en un suelo de la naturaleza citada) y que precisamente para los casos como el de autos es cuando se admite que la obra realizada por el particular se compense mediante la deducción del importe (incrementándolo al valor inicial) de las mejoras permanentes a la hora de fijar la base imponible, habida cuenta que, modulando lo anterior, en los supuestos en que se ha materializado una urbanización en ejecución de «un instrumento básico de planeamiento urbanístico», cualquiera que haya sido el sistema seguido, el incremento del valor de los terrenos viene determinado, lógicamente, por una serie de factores heterogéneos que, aun cuando pueden no ser ajenos en algún caso, en gran medida, a la acción de los particulares interesados en la zona o del propietario, concurren, casi siempre (lo contrario es la excepción), con otros derivados de circunstancias urbanísticas (producto de la potestad reglamentaria planificadora del Ayuntamiento, por la que el suelo rústico se transforma en urbanizable y urbano) o socioeconómicas o de cualquier otro tipo extrínseco -climatológicas, paisajísticas o turísticas, unidas, con un efecto multiplicador, a las anteriores- que condicionan la existencia del hecho imponible de este Impuesto (circunstancias, todas ellas, que invalidan, de no existir una prueba categórica y contundente -y, en este caso, no existe-, la pretensión de que el aumento de valor obedece sólo, única y exclusivamente, a la actuación económica y jurídica de los particulares interesados o del propietario-transmitente del terreno)."

De todas formas, parte de la doctrina entiende que actualmente el fundamento del Impuesto es más la manifestación de la capacidad económica que se anuda al hecho imponible del Impuesto que la recuperación de la plusvalías generadas por la colectividad.

El caso es que hasta ahora, el optar porque el fundamento del impuesto es esta recuperación de plusvalías, ha servido a la Administración Tributaria para rechazar peticiones de no gravar transmisiones en las que no se producía un incremento real del valor de los terrenos.

Así por ejemplo, la Dirección General de Tributos ha seguido en épocas recientes defendiendo que la recuperación de estas plusvalías sigue siendo el fundamento del Impuesto como en la Consulta de 23 de enero de 2014, en la que se afirma que:

> "el fundamento de este impuesto no es tanto gravar el incremento "real" provocado por el titular del terreno por diferencia entre unos precios de venta y compra, sino que trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra (instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano, etc.). Con este impuesto, por tanto, se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido. La participación de la comunidad en las plusvalías urbanísticas tiene su apoyo en la propia Constitución Española. Su artículo 47 dispone que "la comunidad participará en las plusvalías que ge-

nera la acción urbanística de los entes públicos.".

Frente a esta opción se han alzado numerosas sentencias que han entendido que en el supuesto de que no se produzca un incremento del valor real no puede hablarse de sujeción al impuesto. Entre las sentencias más destacables se encuentran la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 1996 y la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 1993.

Además la conflictividad en torno a este Impuesto ha ido aumentando porque si bien en otra época el valor de mercado de los inmuebles estaba por encima del valor catastral y eran pocos los que se veían en la tesitura de tener defender que no se había producido un incremento real del valor, sin embargo, a raíz de la crisis inmobiliaria, en ocasiones los valores catastrales son más altos que los de mercado con lo que es posible defender la no sujeción al Impuesto en estos casos.

Por ejemplo, en el caso de Álava, el precio medio por metro cuadrado útil de las viviendas en venta de acuerdo con el Eustat ha pasado en las usadas de 3.834 euros en 2007 a 2.417,9 euros en 2016 y en las nuevas de 3.270 euros en 2007 a 2.527,3 euros en 2016. Datos que también hay que decir, al estar basados en encuestas sobre oferta inmobiliaria no son más que orientativos, ya que no tienen por qué coincidir con los datos reales si bien sirven para hacerse una idea de la bajada que ha experimentado el precio de la vivienda en estos años.

Por lo tanto es después del desplome del precio de la vivienda cuando se suceden las reclamaciones en los Tribunales.

V. SOBRE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Por estar íntimamente unido a la capacidad económica conviene analizar, siquiera brevemente, los posibles supuestos de doble imposición que se pueden producir entre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y otros impuestos.

Empezaré recordando lo que dice al respecto el Auto 71/2008, de 26 febrero, del Tribunal Constitucional.

Este Tribunal señala, respecto a la tasa del juego, que es un tributo que, al igual que el Impuesto sobre Sociedades, grava el rendimiento obtenido pero no por ello la tasa es inconstitucional.

Así entiende el Tribunal, que aunque desde un punto de vista conceptual puede considerarse que existe doble imposición ello no determina, per se, la inconstitucionalidad de la norma, porque la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad viene establecida en el artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas que garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente (al Estado y a las Comunidades Autónomas, o a las entidades locales y a las Comunidades Autónomas) por un mismo hecho imponible.

Fuera de este supuesto, la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el artículo 31.1 CE.

El Auto 269/2003, de 15 julio, del Tribunal Constitucional, analiza desde la doble tributación en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el Impuesto sobre la Renta. Pues bien, este Auto entiende que no puede afirmarse que exista doble tributación sobre el mismo hecho imponible en ambos impuestos por las siguientes razones:

Por una parte, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava la renta disponible de las personas físicas de acuerdo a sus circunstancias personales y familiares.

Por otra, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un

tributo directo de carácter real que grava el incremento del valor que experimenten los terrenos que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, también sobre los mismos.

Si bien uno se califica de tributo personal y el otro real, la materia imponible de aquél es la renta obtenida por las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición del patrimonio, salvo que por la Norma Foral se califiquen como rendimientos y la de éste el incremento del valor que experimenten los terrenos que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, también sobre los mismos.

Sin perjuicio de lo anterior, gran parte de la doctrina[4] ha entendido que entre estos dos impuestos se produce esta doble imposición porque recaen sobre el mismo objeto y sobre el mismo sujeto pasivo, coincidiendo en el hecho imponible en el caso de los terrenos urbanos y en determinadas situaciones.

Incluso la doctrina ha entendido que la deducción que existía en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 24/1991 del 75 por ciento de la cuota del Impuesto Municipal sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana satisfecho por los sujetos pasivos, cuando corresponda a alteraciones patrimoniales de las que hayan derivado incrementos de patrimonio sujetos efectivamente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, trataba precisamente de evitar esta doble imposición y que además dicha deducción no debería haber desaparecido.(En Álava esta deducción se derogó mediante Norma Foral 35/1998).

[4] Entre otros, Fernando de Vicente de la Casa. La concurrencia y articulación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana con otros tributos que recaen sobre el mismo. CRONICA TRIBUTARIA NUM. 142/2012 (129-156)

En mi opinión la sentencia 37/2017 del Tribunal Constitucional, que aquí analizamos, reafirma estas opiniones doctrinales sobre la existencia de doble tributación y así lo voy a resaltar, si bien hay que hacer referencia a las contribuciones especiales.

Como sabemos, el hecho imponible de las contribuciones especiales es la obtención de un beneficio o un aumento del valor de los bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

Como recuerda la sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de diciembre de 1999, las contribuciones especiales pretenden que los sujetos pasivos satisfagan únicamente una parte del coste de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, dado que se parte del hecho -difícilmente discutible- de que, en todo caso, una porción de los beneficios generados por la construcción de la obras o servicios repercute en la colectividad.

Pues bien, las contribuciones especiales gravan al especialmente beneficiado por las obras públicas o servicios, pero no a la colectividad. Su fundamento no es la capacidad económica sino el beneficio obtenido o el aumento de valor de los bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, como hemos recordado anteriormente, tuvo como objeto, en sus orígenes e incluso de acuerdo con recientes pronunciamientos jurisprudenciales y administrativos, recuperar las plusvalías generadas por la acción urbanística aunque la mayoría de la doctrina entiende superado este fundamento.

En este sentido se manifestaba, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2001, que dice:

> "El fundamento de este Arbitrio no se halla en la «capacidad de pago», que se exterioriza

con las ganancias de capital, sino en el beneficio recibido , que es el fundamento de las tasas, de las contribuciones especiales y de este Arbitrio, de modo que los paulatinos y específicos aumentos de valor de los terrenos debidos a actuaciones concretas de las Corporaciones Locales, revierten a la comunidad a través de las respectivas Contribuciones especiales, en la modalidad de aumento de valor, y además, cuando el terreno se transmite, el total aumento de valor, experimentado en el período, debido a las actuaciones concretas de los Municipios y a otras causas generales, revierte también mediante el Arbitrio de Plusvalía, de ahí que las Contribuciones especiales satisfechas en el período se sumen al valor inicial, para su deducción de la plusvalía general.

Además de la modalidad expuesta, existía en el Arbitrio de Plusvalía, luego denominado Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, la denominada Tasa de equivalencia que gravaba el simple aumento de valor, no realizado, respecto de los terrenos propiedad de sociedades, asociaciones, corporaciones y demás entidades de carácter permanente, modalidad del Arbitrio que pretendía suplir la previsible falta de transmisión de los terrenos, lo que sin carácter peyorativo se denominaron históricamente «manos muertas».

Incluso en la presente cuestión de inconstitucionalidad sobre la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de 1 de marzo de 2017, que estamos analizando la abogada del Estado defendía esta tesis diciendo que hay que tener presente que el fundamento del impuesto no es gravar el incremento "real" provocado por la diferencia de precios de venta y compra, sino el incremento del valor del terreno experimentado por la acción urbanística del municipio en el que se encuentra, devolviendo a la colectividad parte del beneficio obtenido con fundamento en el art. 47 CE que dispone que "la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos".

Sin embargo la sentencia del Tribunal Constitucional establece la necesariedad de que exista una manifestación de riqueza pero no le preocupa de dónde procede ese incremento de valor.

Entiendo por tanto que de su pronunciamiento se desprende que se abandona definitivamente el fundamento original del impuesto de recuperación de plusvalías. El impuesto grava las manifestaciones de capacidad económica pero no específica que solo puedan ser gravadas determinadas manifestaciones, sino que lo pueden ser todas, sin verificar si realmente los incrementos del valor de los terrenos provienen de la acción urbanística del municipio o de otras fuentes como la propia acción del particular, por lo que ello hace que en determinados supuestos la materia impositiva y el hecho imponible gravados por el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y por el Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana coincidan.

Si por el contrario se hubieran limitado las plusvalías gravables a las que proceden de actuaciones urbanísticas, como originariamente, estaríamos en otro escenario y en mi opinión lo que podría discutirse es si la naturaleza de este gravamen entronca más con la de las contribuciones especiales que con la de los impuestos e incluso si existe además una doble imposición ya que gravarían la misma materia y el mismo hecho imponible.

VI. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 1 DE MARZO DE 2017.

En el caso de Álava, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Vitoria-Gasteiz eleva una cuestión de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional, resultado de la cual es la Sentencia 37/2017, de 1 de marzo que estima parcialmente la cuestión prejudicial de validez planteada en relación con los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana del Territorio Histórico de Álava y en consecuencia los declara inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Señala la sentencia sobre algo que durante los últimos tiempos se ha puesto más de una vez en duda, que el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana no es, con carácter general, contrario al texto Constitucional, en su configuración actual.

Este pronunciamiento, entiendo, limita las posibilidades de un recurso que posteriormente incidiera sobre otros aspectos del Impuesto.

¿En qué medida es por tanto el Impuesto contrario al texto constitucional según la citada sentencia?

Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno en el momento de su transmisión.

Consecuencia de lo anterior es que se declaran inconstitucionales y nulos los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Álava, pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia.

En resumen la sentencia afirma que la transmisión puede ser condición necesaria en la configuración del tributo, pero no puede ser condición suficiente.

Así, siendo el objeto del tributo el "incremento de valor" de un terreno es necesaria junto a la transmisión, la materialización de un incremento de valor del terreno. Esta materialización del incremento del valor del terreno es el exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial.

Cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica contenido en la Constitución.

Por consiguiente, los preceptos enjuiciados por el Tribunal Constitucional se declaran inconstitucionales, aunque exclusivamente en la medida que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incremento de valor.

A este respecto y por lo que se refiere a la capacidad económica, el Tribunal Constitucional ya se había pronunciado en sentencias anteriores.

Así, por ejemplo, en sentencias como la de 19 de julio de 2000 se dictaminaba que el legislador puede establecer tributos con finalidad no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales e incluso en el ejercicio de su libertad de configuración normativa puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos pero es necesario que esté presente y se respete, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en la Constitución o, lo que es igual, que el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza.

Ciertamente, como dice la Sentencia 37/2017 que ahora analizamos, si no se produce incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana o incluso si se está produciendo un decremento no se está manifestando ni riqueza real, ni riqueza potencial, y consecuentemente no hay manifestación de riqueza, por lo que no se respeta el principio de capacidad económica.

En cuanto a la riqueza potencial, el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 11 octubre de 2006 ha admitido el gravamen de la misma en relación con la imputación de rendimientos de capital inmobiliario por la mera tenencia de bienes inmuebles urbanos, entendiendo que existe una manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real, ya que no hay un ingreso efectivamente producido, sí conecta con una renta potencial porque

en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que «renuncia» su titular estamos ante una «renta potencial» susceptible de ser sometida a imposición por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el mismo sentido se ha manifestado el Tribunal Constitucional en relación con el impuesto andaluz de tierras infrautilizadas afirmando que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas «es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial» (Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de marzo de 1987).

Sin embargo otros pronunciamientos del Tribunal Constitucional respecto a la capacidad económica introducen un importante matiz respecto a lo que acabo de exponer. Así en el caso de la tasa de máquinas de juego en que se establecía una cantidad fija independiente del beneficio que generaran las mismas, el Tribunal entendió que el rendimiento que previsiblemente se obtenía con la explotación de dicha maquinas constituía una manifestación de riqueza susceptible de imposición.

Al respecto el fundamento de derecho 5ª del Auto 71/2008, de 26 febrero establece que lo siguiente:

> "En definitiva, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide en todo caso «que el legislador establezca tributos –sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13, y 194/2000, de 19 de julio, F. 8)– cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica» (STC 193/2004, de 4 de noviembre [RTC 2004, 193] , F. 5). Y no cabe la menor duda de que el tributo que establece la norma cuestionada grava un hecho imponible –el rendimiento que previsiblemente se obtiene con la explotación de las máquinas tipo «B»– que constituye una manifestación de riqueza susceptible de imposición.

Este mismo fundamento de derecho 5º, en cuanto a la modulación de la carga tributaria, entiende que solo resulta predicable del sistema tributario en su conjunto. Así se establece que :

> "En definitiva, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide en todo caso «que el legislador establezca tributos –sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13, y 194/2000, de 19 de julio, F. 8)– cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica» (STC 193/2004, de 4 de noviembre [RTC 2004, 193] , F. 5). Y no cabe la menor duda de que el tributo que establece la norma cuestionada grava un hecho imponible –el rendimiento que previsiblemente se obtiene con la explotación de las máquinas tipo «B»– que constituye una manifestación de riqueza susceptible de imposición.

Desde luego, no puede descartarse que eventualmente, en supuestos marginales, la tasa que establece la norma cuestionada pudiera ser superior al rendimiento obtenido por una determinada máquina recreativa tipo «B». La posibilidad de tal circunstancia, sin embargo, no convierte a la norma cuestionada en inconstitucional, porque no es discutible que la riqueza que se pretende gravar existe «en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador», y porque, como este Tribunal ha venido afirmando, «no puede fundarse la inconstitucionalidad de una norma en la existencia de supuestos patológicos"

Y por último afirma que sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del

hecho imponible en aquellos tributos que, por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el artículo 31.1 de la Constitución.

Siguiendo este razonamiento tampoco sería el caso del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, al que se le podría aplicar todo lo dicho en este Auto, pero no es la opción que en la sentencia 37/2017 ha tomado el Tribunal.

VII. CONTENIDO DEL DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 3/2017, DE 28 DE MARZO.

EL Decreto Normativo de Urgencia Fiscal tiene por objeto dar respuesta normativa inmediata a los efectos de la Sentencia 37/2017 en la aplicación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin perjuicio de establecer, como dice su propio preámbulo una regulación normativa más profunda en el futuro.

De acuerdo con lo establecido por el Tribunal Constitucional este Decreto Normativo de Urgencia Fiscal establece una condición para que nazca la obligación de satisfacer la cuota por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Esta condición es la siguiente:

Para dicho nacimiento, es necesario que exista un incremento de valor de los terrenos puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los mismos.

Hasta aquí lo mismo que nos dice el Constitucional en su sentencia. ¿Y cómo se determina dicho incremento?

De acuerdo con el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal el mismo se determina por comparación entre:

Valor de adquisición de la propiedad o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y valor de transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio.

En un primer momento se puede pensar que si las sentencias del Tribunal Constitucional declaran inconstitucionales los preceptos de referencia en tanto en cuanto impiden a los sujetos pasivos acreditar que no existe incremento de valor de los terreno, bastaría con que la Norma Foral del Impuesto recogiera expresamente la posibilidad de probar dicha circunstancia por parte del sujeto pasivo por cualquier medio de prueba valido en derecho para cumplir lo dictado por el Tribunal. ¿Pero ello sería suficiente?

En definitiva contestar a esta pregunta es determinar a quién corresponde en este caso la carga de la prueba si a la Administración o al sujeto pasivo.

El Tribunal Económico Administrativo Central, en su resolución de 2 de febrero de 2017, nos dice cómo se debería distribuir la carga de la prueba.

Así señala que la prueba de la existencia del hecho imponible y de los elementos positivos que sirvan para cuantificarlo son carga de la Administración. En este caso, por tanto, el valor de transmisión debería probarlo la Administración.

Sin embargo la prueba del valor de adquisición como componente negativo de la cuantificación de dicha ganancia, dice el Tribunal, corresponde al contribuyente.

Y matiza más adelante que no pueden soslayarse otros principios que regulan la materia de la prueba como son los de valoración conjunta de la prueba practicada, los principios de facilidad probatoria, esto es, la cercanía o proximidad a los medios de prueba y el principio de valoración del esfuerzo probatorio realizado en cada caso.

En este sentido recuerda el Tribunal la facilidad probatoria derivada de la información que obra

en poder de la Administración y además la facultad de formular requerimientos individualizados de captación de información a los notarios.

De la misma forma se han venido pronunciando en su mayoría los Tribunales Superiores de Justicia, entre otras en la TSJ de Cataluña, de 18 de julio de 2013 y la Sentencia de 27 abril de 2016 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que entienden que es carga del sujeto pasivo y no del Ayuntamiento acreditar que el incremento del valor de los terrenos no se ha producido.

De opinión contraría es el Tribunal Superior de Justicia de Canarias que en la Sentencia 5/2016 de 11 de enero de 2016 hace recaer la carga de la prueba de que se ha producido un incremento de valor sobre la Administración tributaria, entendiendo que el que se produzca un incremento de valor de los bienes es presupuesto previo de la tributación.

Esta última es la opción legislativa que ha tomado el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017 de 28 de marzo.

El Decreto parte, tal y como se ha indicado anteriormente, parte de la comparación del valor de adquisición de la propiedad o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y del valor de transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del derecho real de del goce limitativo del dominio.

En el supuesto de que exista incremento de valor de los terrenos se procede a determinar la base imponible, la cuota tributaria y los demás elementos configuradores de este Impuesto de acuerdo con las disposiciones generales reguladoras del tributo de que se trata.

Esto es, una vez que se acredite la existencia de incremento de valor de los terrenos, se procederá a girar liquidación de acuerdo con la legislación hasta ahora aplicable y que es la misma que la anterior a la sentencia del Tribunal Constitucional 37/2017.

La cuota será la que resulte de dicha legislación y no se encuentra referenciada al incremento de valor de los terrenos que ha servido de referencia para practicar la liquidación.

¿Cómo se determina la existencia de incremento de valor de los terrenos? Esta determinación se encuentra sometida a una serie de reglas:

- Los valores de adquisición y transmisión serán los tenidos en cuenta, o en su caso, los que deberían tenerse en cuenta, a efectos de los respectivos Impuestos que someten a gravamen la transmisión de la propiedad de los terrenos o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo de dominio sobre los terrenos.

- En los supuestos de que no se pueda determinar la existencia de incremento de valor de los terrenos de acuerdo con la regla general, se utilizará como referencia el valor real que en cada caso corresponda.

- Sobre los valores de adquisición y transmisión no se realizará ninguna adición de gastos, mejoras u otros conceptos, ni se efectuará ninguna actualización por el transcurso del tiempo.

- En el supuesto de que en los valores tomados como referencia para determinar el incremento de valor de los terrenos no se diferencie el valor atribuible a la construcción y el atribuible al suelo, se tomará como referencia la proporción existente, respecto al valor catastral vigente en el momento de devengo de este Impuesto, entre el valor catastral del suelo y el valor catastral de la construcción.

- Las fechas a tener en cuenta a efectos de determinar los valores serán las correspondientes a la adquisición del terreno o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y a la transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio.

- Por último hay que tener en cuenta que en el supuesto de que no exista incremento de valor del terreno, y a efectos de futuras transmisiones, se tomarán en consideración los valores correspondientes a los momentos de adquisición y transmisión del terreno por parte del futuro transmitente.

Por lo tanto, los valores de adquisición y transmisión son los tenidos en cuenta o los que, en su caso, deberían tenerse en cuenta, a efectos de los respectivos Impuestos que someten a gravamen la transmisión de la propiedad de los terrenos o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo de dominio sobre los terrenos.

Estos impuestos actualmente entiendo que son, en el caso de transmisiones intervivos el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el caso de las transmisiones mortis causa el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¿Y cuáles son estos valores?

El Impuesto sobre Transmisiones para determinar la base imponible toma el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda.

A pesar de que la vocación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, es someter a gravamen el importe verdadero o real resulta, o puede resultar, muy dificultoso conocer el verdadero importe de las prestaciones y contraprestaciones inherentes a una transmisión onerosa.

Como recuerda la sentencia de 19 de julio de 2000, del Tribunal Constitucional la Ley ni define qué debe entenderse por valor real, ni especifica qué criterios o parámetros –de entre los múltiples y heterogéneos que existen– deben tenerse en cuenta a la hora de fijarlo.

En realidad a pesar de que la Norma Foral habla de valor real el que se toma en cuenta para el cálculo de esta modalidad del Impuesto sobre Transmisiones es el valor comprobado en el supuesto de que se realice una comprobación de valores; Además hay que tener en cuenta que este valor comprobado no puede exceder del valor de mercado.

Por último, se tomará el valor declarado o el precio de contraprestación pactada si es superior al valor resultante de la comprobación.

En el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la Norma Foral establece el valor que se tomara en cuenta es el declarado que debe coincidir con el valor real. Igual que en el caso del Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados la indefinición del concepto genera una cierta dosis de inseguridad jurídica. También en este tributo, en caso de comprobación habrá que acudir a dichos valores con los mismos límites que los citados anteriormente.

Consecuencia de que se deban tomar estos valores para verificar si se ha producido un incremento del valor de los terrenos es que la Diputación Foral tendrá que ceder a los Ayuntamientos los datos necesarios para que éstos puedan ejercer sus competencias en relación con el Impuesto de que se trata.

Dependiendo de la antigüedad de la documentación es posible que la Diputación Foral no disponga de la misma. En estos supuestos el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal nos dice que se tomará el valor real.

No volveré a explicarlo porque ya se ha hablado de ello pero la determinación del valor real plantea como hemos visto anteriormente, muchos problemas por la indeterminación del concepto y por la dificultad de su gestión. Por ello se renunció a dicho sistema en el origen del impuesto por estas razones y se acudió al sistema indiciario.

Dice el Decreto 3/2017 que sobre los valores de adquisición y transmisión no se realizará ninguna adición de gastos, mejoras u otros conceptos, ni se efectuará ninguna actualización por el transcurso del tiempo.

En cuanto a las mejoras, en mi opinión, cuando se está valorando si existe una manifestación de capacidad económica real, deberían tenerse en cuenta la deducción de las mejoras que con carácter permanente afecten al valor del terreno.

En cuanto a las contribuciones especiales dice el profesor Albiñana [5]que cumplen análoga función económica que el coste de una mejora por cuenta propia por lo que no deberían formar parte de la base imponible. Entiendo que tampoco deberían por tanto tomarse en cuenta a la hora de verificar si se ha producido un incremento real del valor.

Por último en cuanto a la corrección monetaria. El sistema tributario español dice la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1996 prescinde en general de los efectos de la inflación y deflación sobre los gravámenes, supuesto que una y otra comportan beneficios y perjuicios recíprocos para el fisco y para el contribuyente, variables y en cierto aspecto compensables, por lo que la corrección monetaria solo tiene lugar cuando, excepcionalmente, ese presunto equilibrio queda roto en términos esenciales.

Sobre este aspecto se pronunció el Tribunal Constitucional en la sentencia 11 de diciembre de 1992, en relación a la autorización legal al Gobierno para aplicar, cuando razones de política económica así lo exigieran, correcciones monetarias en la determinación del valor inicial.

Así el fundamento de derecho sexto de la citada Sentencia decía:

> "Como ya se ha indicado, el legislador goza en principio de libertad para decidir si aplica o no correcciones monetarias así como para determinar la fórmula concreta de llevarlas a cabo. En este caso concreto, el legislador establece una doble autorización al Gobierno. De una parte, para apreciar cuándo concurren las «razones de política económica» que «exijan» practicar las correcciones. De otra, para determinar cómo deben practicarse las indicadas correcciones. En sí mismo considerado, el precepto no incorpora una prohibición de practicar correcciones monetarias, sino que habilita al Gobierno para que determine cuándo y cómo deben practicarse las indicadas correcciones. Ciertamente la autorización al Gobierno está redactada en términos de gran amplitud, aunque ello no significa que el Gobierno goce de una libertad absoluta de hacer uso o no de esa habilitación. Pues no cabe admitir que la remisión a «razones de política económica» excluya el respeto a los principios y valores informadores de un sistema tributario justo que consagra el art. 31.1 CE. Por ello, el no ejercicio de esa autorización por el Gobierno podría dar lugar, en situaciones extremas, a una tributación irracional y arbitraria que rebasara los límites constitucionales; pero tal efecto no podría imputarse directamente al precepto ahora cuestionado sino a la inactividad, en su caso, del Gobierno. En consecuencia, y en cuanto articula una técnica que posibilita tener en cuenta los efectos que la elevación del nivel general de precios pueda tener sobre la base imponible del impuesto, puede considerarse que el referido precepto no viola el principio de capacidad económica y es, por tanto, conforme a la Constitución."

En el Decreto 3/2017 no se establece la posibilidad de realizar correcciones monetarias. Como decíamos anteriormente, supuesto que inflación y deflación comportan beneficios y perjuicios recíprocos para el fisco y para el contribuyente, variables y en cierto aspecto compensables, no es necesario que la misma se prevea en general.

Pero debería tener lugar cuando, excepcionalmente, ese presunto equilibrio queda roto en términos esenciales con lo que en estos supuestos excepcionales se debería aceptar dicha corrección posibilidad que no figura en el Decreto 3/2017.

Al hilo de esta sentencia del Tribunal Constitucional me pregunto si la subida y bajada del valor

[5] Albiñana Garcia-Quintana. Las contribuciones especiales.

de los bienes inmuebles no se podría haber considerado también que ha tenido efectos compensables para el fisco y si no hubiera válido para salvaguardar el principio de capacidad económica también para estos casos una habilitación reglamentaria al gobierno para corregir la base imponible en circunstancias excepcionales.

VIII. EFECTOS DE LA SENTENCIA 37/2017 DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.

La Sentencia 37/2017 declara la inconstitucionalidad y nulidad de varios artículos, como hemos dicho anteriormente, pero cabe preguntarse cuáles son los efectos de la misma.

En ocasiones, el Tribunal Constitucional, en numerosas Sentencias, ha declarado expresamente cuáles son los efectos de la declaración de inconstitucionalidad.

En este sentido la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional en su artículo 40.1 establece que, salvo en determinadas excepciones relativas a procedimientos sancionadores, las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley no van a permitir revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales.

Pues bien, la jurisprudencia constitucional, entre otras la sentencia de 27 de febrero de 2002, Sentencia de 20 de febrero de 1989 (que fue la precursora de esta doctrina), Sentencia de 29 de junio de 2000, y la Sentencia de 30 de noviembre de 2000, han venido declarando que lo establecido en dicho artículo 40.1 es un mínimo y que atendiendo al principio de seguridad jurídica, que es el fundamento de este artículo, no solo hay que preservar la cosa juzgada, sino que este principio reclama que la declaración de inconstitucionalidad solo sea eficaz a futuro, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme.

Por tanto la declaración no afectaría a aquellas liquidaciones firmes correspondientes a devengos producidos antes de la fecha de efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional, que es la publicación en el Boletín Oficial del Estado.

En resumen, el Constitucional entiende que el principio de seguridad jurídica reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no sólo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes.

Esta doctrina que acabamos de explicar, no es coincidente con la seguida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea si bien hay que aclarar en esta doctrina el Tribunal Europeo gravita sobre situaciones reguladas en el derecho europeo.

Así, en numerosos supuestos, citemos como ejemplo el Caso Danfoss A/SSauer-Danfoss ApS contra Skatteministeriet. Sentencia de 20 octubre 2011, se establece que si un Estado miembro infringe la normativa del derecho de la Unión Europea y se solicita la devolución de los tributos recaudados por ese Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión, el Estado miembro estaría obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión.

Entiende el Tribunal que ello es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del derecho de la Unión Europea que prohíben tales tributos.

En el mismo sentido se manifiestan las sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, apartado 12; de 28 de enero de 2010, Direct Parcel Distribution Belgium, C-264/08, Rec. p. I-731, apartado 45, y de 6 de septiembre de 2011 , Lady & Kid y otros, C-398/09, Rec. p. I-0000, apartado 17).

Sin perjuicio de lo anterior el Tribunal establece una excepción al principio de devolución de los tributos incompatibles con el Derecho de la Unión, en efecto:

La restitución de un tributo recaudado indebidamente puede denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo, es decir, cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de dichos tributos los repercutió efectivamente de modo directo en el comprador.

Entiende el Tribunal que en estas circunstancias no es el sujeto pasivo quien ha soportado el tributo sino el comprador al que le fue repercutido y que devolver al sujeto pasivo el importe del tributo que ya ha percibido del comprador equivaldría a concederle un doble pago que podría ser calificado de enriquecimiento sin causa, sin que por ello se remediaran las consecuencias que la ilegalidad del tributo tuvo para el comprador.

Ignacio Calatayud Prats[6] citando a Moreno Fernandez entiende que la limitación de los efectos retroactivos de la declaración de inconstitucionalidad solo debe usarse por el TC, cuando así sea absolutamente necesario por las circunstancias concurrentes en cada caso concreto y en modo alguno con carácter general. Añade que lo contrario no solo conduce a situaciones inequitativas al hacer de peor condición al ciudadano responsable y cumplidor respecto del insolidario e incumplidor, sino que puede producir –y produce– un efecto perverso, al estimular cierta relajación en el legislador, –estatal y autonómico– en orden al cumplimiento y respeto de las reglas y principios que el Texto Constitucional consagra, por la gratuidad que le puede suponer una eventual y futura declaración de inconstitucionalidad de la norma en cuestión.

Pues bien, en el presente supuesto, al no haber limitado el Tribunal los efectos de la sentencia, en el caso de cosa juzgada se aplicará el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional por lo que no procederá la devolución.

En el caso de liquidaciones firmes no cabe la revisión de la nulidad de las mismas porque no se da ninguno de los supuestos de nulidad que recoge la Norma Foral General Tributaria.

IX. RÉGIMEN TRANSITORIO DEL DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 3/2017, DE 28 DE MARZO.

El Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, de 28 de marzo, relacionado con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, establece un régimen transitorio que recoge estas opciones que acabo de reseñar. Más adelante entraremos a analizar el resto de su contenido pero en cuanto a su régimen transitorio, distingue entre:

1.- Liquidaciones firmes correspondientes a impuestos devengados con anterioridad a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017.

No les resultará de aplicación el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal y, en consecuencia, se aplicarán las siguientes reglas:

- No procederán rectificaciones, restituciones o devoluciones basadas en la aplicación de lo previsto en el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal.

- Continuarán hasta su completa terminación los procedimientos recaudatorios relacionados con las mismas y se exigirán íntegramente las deudas tributarias aplazadas o fraccionadas.

2.- Liquidaciones dictadas con posterioridad a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017, correspondientes a devengos anteriores a dicha fecha.

Lo dispuesto en el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal resultará de aplicación, siempre que con anterioridad no se hubiese girado liquidación por dichos devengos que hayan adquirido firmeza.

[6] Ignacio Calatayud Prats. La responsabilidad del estado legislador tributario: Revista Quincena Fiscal num. 12/2016 parte Editorial. Cfr. MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio en La Responsabilidad Patrimonial del Estado Legislador en Materia Tributaria y vías para reclamarla, Aranzadi, 2009, p. 62.

3.- Expedientes en vía administrativa de recurso: se liquidarán teniendo en cuenta lo dispuesto en el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal, sin perjuicio de las reclamaciones que puedan interponer los interesados contra las nuevas liquidaciones que se dicten.

X. PROPUESTAS DE LA FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE MUNICIPIOS.

Dado que la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad, en términos similares a los de la Sentencia 37/2017, de varios artículos del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales quiero hacer un pequeño comentario sobre las propuestas que a raíz de la misma ha planteado la Federación española de municipios.

La citada Federación ha planteado dos opciones legislativas:

1. Adaptación del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la Sentencia del Tribunal Constitucional.

La propuesta consiste en adecuar el tributo a la evolución real del mercado inmobiliario.

Para ello la "Base Imponible" deberá adaptarse incorporando para su determinación los coeficientes de variación del mercado inmobiliario del suelo para cada año, manteniendo la referencia al Valor Catastral. Estos índices deberían ser determinados por una "fuente oficial" y actualizarse año a año por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Además se trataría de ofrecer a los contribuyentes las garantías y mecanismos necesarios que les permita acreditar, en su caso, que no ha existido un incremento de valor en el periodo a considerar para el cálculo de la base imponible. La acreditación definitiva del incremento real del valor del terreno se podrá efectuar mediante el procedimiento establecido en el artículo 57 de la Ley General Tributaria, (dedicado a la comprobación de valores) o mediante cualquier otro que ofrezca las mayores garantías jurídicas para las partes.

Finalmente, y en aplicación del principio constitucional de la responsabilidad de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se propone que no queden exentas del pago del Impuesto las plusvalías inferiores al año.

En mi opinión esta propuesta, de llevarse a cabo, padecería nuevamente de los mismos problemas que en su momento sufrió el sistema indiciario. Debería partir de unos valores catastrales actualizados cosa que no parece posible en todo caso y su posterior actualización requiere la aprobación de unos índices anuales que si luego se prorrogaran, porque no se han aprobado en plazo o si se aprobaran mediante actualizaciones automáticas, sin pormenorización, no ser**ían vá**lidos. Además en el caso del valor de adquisición como sucedía en el sistema indiciario no se podría contar con estos valores.

2. Impuesto Municipal sobre las Plusvalías inmobiliarias.

Otra opción, que busca reducir al máximo la litigiosidad del Impuesto, dándole la mayor relevancia a la capacidad económica del contribuyente, es plantear una reforma integral del Impuesto sustituyendo la actual base objetiva por una nueva base que grave la capacidad económica real del sujeto pasivo.

Esta base tendría en cuenta el incremento real de valor (tal y como sucede en la imposición de carácter personal) por la diferencia entre el "valor de transmisión" menos el "valor de adquisición", extendiendo dicho incremento tanto al valor de la construcción (y no sólo al suelo) así como a los inmuebles rústicos (y no solo a los urbanos).

Además se gravaría igualmente la plusvalía que se generase dentro del año.

Finalmente, para evitar la doble imposición la cuota del impuesto sería deducible en los impuestos estatales.

A este respecto entiendo que una base que grave la capacidad económica real del sujeto pasivo conlleva una gestión muy dificultosa para los Ayuntamientos. Se volvería al sistema original que fue sustituido por ser imposible de gestionar, excepto que se haga por Decreto Foral desde el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

JAVIER ARMENTIA BASTERRA (*)

I.- INTRODUCCIÓN.

La Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre (por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social) modificó la regulación del delito contra la Hacienda Pública.

Esta modificación incluía referencias a las actuaciones de la Administración tributaria lo que inevitablemente conducía a una modificación de la legislación general tributaria.

Pues bien, recientemente se ha aprobado en Álava una importante modificación de la Norma Foral General Tributaria que, en lo que ahora interesa, incorpora un nuevo título dedicado precisamente a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

El presente trabajo parte de la regulación introducida en Álava que, en esta materia, trascribe la reforma operada en la Ley General Tributaria y tiene por objeto comentar el contenido de este nuevo título dedicado a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

II.- LEGISLACIÓN ANTERIOR.

Hasta la reciente reforma que seguidamente se va a comentar, la Administración tributaria tenía que paralizar sus actuaciones en los casos que considerase que podía existir un delito contra la Hacienda Pública.

Esta paralización de las actuaciones administrativas obedecía a la conjunción de dos principios, por una parte el de non bis in ídem (esto es, no es posible sancionar dos veces por la misma conducta) y, por otra parte el que acoge la primacía del orden penal sobre el administrativo.

La reforma acometida recientemente pretende precisamente evitar la paralización del procedimiento administrativo de naturaleza tributaria en los supuestos en que se detecte la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública.

A este respecto, la exposición de motivos de la ley que reforma la Ley General Tributaria y que introduce la nueva regulación de las actuaciones a desarrollar por la Administración tributaria en los casos de la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública, contiene un resumen bastante acertado de las características de la nueva regulación.

Así, esta nueva legislación parte de considerar que la legislación anterior dispensaba un injustificado trato de favor al obligado tributario que pasaba a ser considerado como presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública frente a quién se configuraba como mero infractor administrativo, ya que este último tenía que pagar o garantizar la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo.

Partiendo de lo anterior, y lo inaceptable que parece dicha situación, se pretende una nueva ordenación de esta materia cuyas características básicas se pueden resumir de la siguiente forma.

- Se considera necesario regular un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las deudas tributarias resultantes de dichas liquidaciones aún en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal.

- La regla general será la práctica de liquidación tributaria y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria,

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

sin perjuicio de que en determinados casos proceda la paralización de las actuaciones, sin practicar liquidación, en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede judicial.

- De forma más concreta, como seguidamente se va a comentar con más detalle, se establece la separación entre la liquidación de elementos de la obligación tributaria que se encuentran vinculados con un posible delito contra la Hacienda Pública y la liquidación de aquellos elementos de la obligación tributaria que no tengan esta vinculación con el posible delito contra la Hacienda Pública.

Con esta nueva regulación se intenta superar, tal como se ha señalado anteriormente, la situación existente antes de la reforma que se caracterizaba por la paralización de las actuaciones administrativas de liquidación de la deuda tributaria.

Finalmente hay que resaltar la preferencia del orden penal sobre el administrativo en dos aspectos:

- Por una parte, corresponde al juez penal la posibilidad de suspender las actuaciones administrativas de cobro.

- Por otra parte, se establece un obligado ajuste de la liquidación tributaria a los hechos que el juez penal considere probados.

III.- CONTENIDO DEL ARTÍCULO 305 DEL CÓDIGO PENAL, RELACIONADO CON LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

Antes de introducirnos en la nueva regulación de la Norma Foral General Tributaria en la materia que nos ocupa, se considera conveniente señalar, al menos de forma resumida, la regulación sustantiva del delito contra la Hacienda Pública. Este resumen puede ser el siguiente:

Quién por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública (a)

eludiendo el pago de tributos (b)

siempre que la cuantía de la cuota defraudada (c) exceda de 120.000 euros (d)

será castigado con la pena de prisión (e) y multa (f),

salvo que hubiere regularizado su situación tributaria (g).

En casos en que concurran determinadas circunstancias (h) el delito contra la Hacienda Pública será castigado con una pena de prisión más elevada (i) y una mayor multa (j).

Notas al cuadro anterior:

(a) Estatal, autonómica, foral o local.

(b) O cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando indebidamente beneficios fiscales.

(c) O el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados.

(d) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se tendrá en cuenta lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.

Ahora bien, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad de 120.000 euros.

En los demás supuestos la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible es susceptible de liquidación.

(e) De uno a cinco años.

(f) Del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados.

Además de las penas indicadas se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de 3 a 6 años.

(g) Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria.

Esta situación se tiene que producir:

– antes de que la Administración tributaria le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o

- O en el caso de que dichas actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local, interponga querella o denuncia contra el obligado tributario
- o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Igualmente se producen los efectos de la regularización cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, hubiera podido haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

(h) Estas circunstancias son las siguientes:

- Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 600.000 euros.
- Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

(i) De dos a seis años.

(j) Del doble al séxtuplo de la cuota defraudada.

Además en este régimen especial, además de las penas indicadas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años.

Junto a lo anterior, la regulación contenida en el Código penal tiene dos referencias concretas a procedimientos tributarios que merecen ser destacadas. Estas dos referencias son las siguientes:

1.- En el supuesto que la Administración tributaria aprecie indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada. Así:

- Por una parte practicará liquidación por los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

  Esta liquidación seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de cualquier liquidación tributaria.

- Por otra, practicará liquidación por los conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

  Esta liquidación seguirá la tramitación que expresamente establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que, tal como se ha señalado anteriormente, finalmente se ajuste la liquidación administrativa a lo que se decida en el proceso penal.

2.- La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria.

De esta forma la Administración tributaria podrá iniciar las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez acuerde la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías en los casos en que aprecie que la ejecución puede ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

En definitiva, se habilita a la Administración para que, a pesar de la existencia de un procedimiento penal por un posible delito contra la Hacienda Pública, pueda liquidar tanto los elementos de la obligación tributaria vinculados a dicho posible delito, como los elementos no vinculados al mismo y, también pueda realizar actuaciones de recaudación de las deudas tributarias resultantes de las liquidaciones administrativas practicadas.

IV.- ESQUEMA DE LA NUEVA REGULACIÓN EN MATERIA DE ACTUACIONES EN LOS CASOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

A continuación se va a comentar el contenido del nuevo título introducido en la Norma Foral General Tributaria dedicado a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

A modo de resumen esta legislación se puede sistematizar de la siguiente forma:

- Práctica de liquidaciones tributarias por la Administración.
- Regularización voluntaria.
- Procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación.
- Impugnación de las liquidaciones practicadas por la Administración.
- Recaudación de la deuda liquidada.
- Efectos que produce la resolución judicial sobre la liquidación tributaria.
- Responsables.

A continuación se comenta brevemente cada uno de estos apartados.

V.- PRÁCTICA DE LIQUIDACIONES POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

1.- Regla general.

La nueva regulación parte de la siguiente premisa general: la comunicación a la Autoridad correspondiente de la posible existencia de delito contra la Hacienda Pública no va a impedir que la Administración practique liquidación y proceda a la recaudación de la deuda tributaria a pesar de que no haya concluido el procedimiento penal.

De esta forma, en el supuesto que la Administración tributaria considere que existen indicios de delito fiscal no por ello parará sus actuaciones, sino que continuará la tramitación del procedimiento administrativo pasando la correspondiente comunicación a la jurisdicción competente o remitiendo el expediente al Ministerio Fiscal.

Esta continuación del expediente tributario, salvadas determinadas excepciones a las que se va a hacer referencia seguidamente, implica la posibilidad de practicar liquidación tributaria. Para ello la Administración diferenciará entre:

- Por una parte, los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y
- Por otra parte, los elementos de la referida obligación tributaria que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

Una vez diferenciados los elementos de la obligación tributaria tal como se acaba de indicar, la Administración tributaria procederá a practicar liquidaciones diferentes. Así:

- Por una parte, practicará liquidación de los elementos de la obligación tributaria que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

  Esta liquidación se ajustará al procedimiento ordinario de práctica de liquidaciones.

- Por otra parte, practicará liquidación de los elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

  Esta segunda liquidación se ajustará al procedimiento contenido en el nuevo título de la Norma Foral General Tributaria que es objeto del presente comentario.

  En estos casos, la Administración (vinculación con posible delito contra la Hacienda Pública) se abstendrá de iniciar o continuar el procedimiento sancionador correspon-

diente a los hechos que generan la práctica de esta liquidación. En el supuesto de haberse iniciado el procedimiento sancionador o de no haber concluido con anterioridad, se entenderá producida la conclusión en el mismo momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal.

Esta conclusión o abstención de inicio del procedimiento sancionador se entiende sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un procedimiento sancionador en los casos en que no se haya apreciado la existencia de delito contra la Hacienda Pública. Ahora bien, en estos supuestos la Administración tributaria iniciará el procedimiento administrativo sancionador teniendo en cuenta los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.

Ahora bien, la existencia de una sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

2.- Excepciones a la práctica de liquidaciones.

Se ha comentado anteriormente que en el supuesto de que la Administración tributaria considere que existen indicios de delito contra la Hacienda Pública continuará la tramitación del procedimiento administrativo pasando la correspondiente comunicación a la jurisdicción competente o remitiendo el expediente al Ministerio Fiscal. Esta continuación del expediente tributario implica, tal como se acaba de señalar, la posibilidad de practicar liquidación tributaria.

Ahora bien, existen ciertos supuestos en que la Administración tributaria debe abstenerse de practicar liquidación respecto de los elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. Estos supuestos son los siguientes:

a.- Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito.

La prescripción del delito se produce, por regla general, en los siguientes períodos de tiempo:

- A los 20 años cuando la pena máxima señalada al delito es de prisión de 15 o más años.

- A los 15 años cuando la pena máxima señalada es de inhabilitación por más de 10 años o prisión por más de 10 años y menos de 15.

- A los 10 años cuando la pena máxima señalada sea prisión o inhabilitación por más de 5 años y no exceda de 10.

- A los 5 años en los demás delitos, excepto los delitos leves y los delitos de injurias y calumnias que prescriben al año.

b.- Cuando de la investigación o comprobación administrativa no puede determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no sea posible atribuirla a un obligado tributario concreto.

c.- Cuando la liquidación administrativa pueda perjudicar, de cualquier forma, la investigación o comprobación de la defraudación.

En el caso que se produzca alguno de estos supuestos, la Administración tributaria, junto al escrito de denuncia o de querella, remitirá también el acuerdo motivado en el que justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias determinantes de la decisión administrativa de no proceder a dictar liquidación tributaria.

¿Qué sucede en estos casos en que no se practica liquidación tributaria? La Administración no iniciará o parará, si ya está iniciado, el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Respecto al procedimiento sancionador se aplica el régimen general, esto es, este procedimiento se considerará concluido en el mismo instante en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. Naturalmente podrá iniciarse otro procedimiento sancionador si la autoridad judicial no aprecia delito contra la Hacienda Pública. Este nuevo procedimiento sancionador habrá de tener en cuenta, lógicamente, los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.

Igualmente hay que tener en cuenta que si la sentencia judicial es condenatoria ello impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

¿Qué sucede si la Administración tributaria, respecto de los hechos denunciados, realiza actuaciones de comprobación e investigación durante el período de suspensión? La consecuencia es que estas actuaciones administrativas se considerarán inexistentes.

Naturalmente todo lo anterior parte de la consideración o apreciación de la Administración de que puede existir un delito contra la Hacienda Pública. Ahora bien, caso que finalmente se determine que no existe tal delito, la Administración tributaria podrá iniciar o continuar las actuaciones administrativas pertinentes, eso sí respetando los hechos que los órganos judiciales hayan considerado probados. Estas actuaciones administrativas de inicio o continuación deben efectuarse en un determinado plazo, que es el siguiente:

- En el periodo que reste hasta la conclusión del plazo general establecido para las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación. Esto es, en el plazo de 18 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio este procedimiento, teniendo en cuenta que este plazo puede ampliarse por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando concurran determinadas circunstancias, o

- En el plazo de 6 meses si éste plazo es superior al anterior. Este plazo de 6 meses se empieza a contar desde la recepción por parte de la Administración de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal.

VI.- REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA.

Anteriormente se ha señalado que el delito contra la Hacienda Pública se caracteriza, con carácter general y en el marco de las especificaciones señaladas anteriormente, porque, bien por acción o bien por omisión, se defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos siempre que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 120.000 euros.

Pero señalado lo anterior se introduce una excepción, al señalarse expresamente "salvo que (se) hubiera regularizado su situación tributaria".

Lo anterior conduce a afirmar que existe la posibilidad de evitar que la Administración tributaria traslade la correspondiente comunicación, esto es el tanto de culpa, a la jurisdicción competente o proceda a remitir el expediente al Ministerio Fiscal, en aquellos casos en que se hubiera regularizado la situación tributaria.

A este respecto la exposición de motivos de la Ley General Tributaria define el concepto de regularización como el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria. De esta forma, la regularización se configura como el reverso del delito, haciendo posible el pleno retorno a la legalidad y poniendo fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación. Además, la falta de certeza en cuanto a la existencia de dicha regularización determinará el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

Por lo tanto es importante configurar o establecer el concepto de regularización voluntaria lo que conduce a preguntarse cuando se entiende, a efectos de lo que se está comentando, que el obligado tributario ha regularizado su situación tributaria.

La respuesta a este interrogante es que existe regularización voluntaria cuando se haya reconocido de forma íntegra la deuda tributaria (esto es, la cuota o cantidad a ingresar, los intereses de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles sobre la base o cuota a favor de la Hacienda Foral o de otros entes públicos) y, además, se haya procedido a su pago.

A efectos del ingreso de la deuda tributaria, el interesado debe presentar la correspondiente autoliquidación e ingresarla al mismo tiempo. Naturalmente si los tributos regularizados voluntariamente se liquidan mediante la presentación inicial de la oportuna declaración tributaria, el obligado tributario deberá presentar dicha declaración, procediendo al ingreso de la totalidad de la deuda tributaria liquidada por la Administración en el plazo para el pago establecido al efecto.

Puede ocurrir que la regularización se hubiese producido una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En estos casos, todo lo señalado anteriormente también resulta de aplicación.

Señalado lo anterior cabe preguntarse en qué momento se ha de producir esta regularización voluntaria. Pues bien, el obligado tributario ha de regularizar su situación tributaria antes de que:

- se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o

- caso de que tales actuaciones de comprobación o investigación no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración tributaria, interponga querella o denuncia contra el obligado tributario, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

VII.- TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN EN CASO DE QUE PROCEDA PRACTICAR LIQUIDACIÓN.

Haciendo un resumen de lo comentado hasta ahora, se puede señalar que en los casos en que la Administración tributaria considera que existen indicios de delito contra la Hacienda Pública y no concurren las circunstancias que impiden dictar liquidación (circunstancias a las que se ha hecho referencia anteriormente), procederá formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito.

En esta liquidación se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma.

Esta propuesta de liquidación se notificará al obligado tributario concediéndole un plazo de 15 días naturales (contados a partir del siguiente al de notificación de la propuesta de liquidación) para que alegue lo que estime oportuno.

Por consiguiente la Administración tributaria elabora una propuesta de liquidación vinculada a delito y se la notifica al interesado para que éste alegue lo que estime conviene a su derecho.

Llegados a este punto procedimental es interesante especialmente la regulación relacionada con la existencia de defectos procedimentales. Esto es, ¿qué efectos producen los defectos en la elaboración y tramitación de los actos administrativos?

La respuesta a esta pregunta, o mejor dicho el fundamento a la respuesta a esta pregunta lo recoge la exposición de motivos de la Ley General Tributaria que señala que en la tramitación de los expedientes vinculados a delito contra la Hacienda Pública debe partirse de la premisa consistente en que las normas pueden acotar un régimen jurídico diferente para las distintas deudas de derecho público en función de su particular naturaleza. Dentro del ámbito tributario, continua señalando la citada exposición de motivos, resulta necesario establecer normas sustantivas específicas para las deudas tributarias derivadas de la forma más grave de defraudación

tributaria, como es el delito contra la Hacienda Pública que, por su singularidad, tienen también un tratamiento procedimental diferente que se inicia en el ámbito administrativo y concluye en el judicial.

Este régimen jurídico propio, en lo que ahora interesa, excluye la extinción total o parcial de la deuda por la concurrencia de defectos o dilaciones en el procedimiento administrativo de comprobación. Esta especial disposición es coherente con las pautas comunes de una correcta represión de los comportamientos delictivos que no se compadece con el hecho de que éstos pudiesen quedar impunes por meras cuestiones relacionadas con irregularidades en la tramitación estrictamente administrativa del expediente de comprobación que no afectan ni cuestionan la existencia o cuantía de la defraudación de naturaleza delictiva. La necesaria aplicación de esas normas sustantivas específicas exige que las liquidaciones vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública se sujeten a una tramitación singular en la que, por coherencia con el régimen sustantivo aplicable, no serán objeto de análisis aquellas cuestiones que no guarden relación con la extinción total o parcial de la obligación tributaria como son, en esta clase de deudas, las dilaciones o defectos procedimentales. En este sentido, la imposibilidad de tratamiento de dichas irregularidades se ajusta a los reiterados pronunciamientos de la jurisdicción penal emitidos al amparo de la normativa preexistente rehuyendo el tratamiento de cuestiones procedimentales administrativas previas que no tienen incidencia en el enjuiciamiento de un hecho de naturaleza delictiva.

Consecuencia de esta argumentación contenida en la exposición de motivos de la ley que procede a reformar la Ley General Tributaria, expresamente se establece que, en ningún caso, los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa producirán los siguientes efectos:

- De extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito.
- Con carácter general, la normativa general tributaria señala que la interrupción injustificada del procedimiento de comprobación e investigación por no realizarse actuación alguna durante más de 6 meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento, no determina la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

  - No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo general de duración de este procedimiento.

  - Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos. También se considerarán espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo general de duración del procedimiento y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

Pues bien, estos efectos tampoco se generan en el caso que se comenta en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria vinculada a delito, sin perjuicio de los efectos que pudiesen derivarse en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o en caso de resolución judicial firme que obligue a practicar el ajuste que se va a comentar seguidamente para los casos en que no se aprecie la existencia de delito contra la Hacienda Pública.

Siguiendo con el procedimiento de comprobación e investigación en el caso que se practique liquidación vinculada a delito hay que señalar que, transcurrido el plazo establecido para el trámite de audiencia al interesado, se procederá por parte de la Administración tributaria a analizar las alegaciones que se hayan podido formular y, a continuación, procederá a dictar la liquidación administrativa junto con la autorización previa o simultanea para interponer la denuncia o querella.

Dictada la liquidación administrativa, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal (este pase del tanto de culpa o remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción) y el procedimiento de comprobación finalizará respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante la liquidación practicada.

Esta liquidación se notificará al obligado tributario advirtiéndole de que el periodo voluntario de ingreso comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querella correspondiente,

¿Qué sucede en el caso que se produzca la inadmisión de la denuncia o querella? La producción de esta situación determinará la retroacción de las actuaciones de comprobación e investigación al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito. Ante esta situación la Administración procederá a formalizar el acta que corresponda; acta que se tramitará de acuerdo con las normas generales.

Este procedimiento de comprobación e investigación debe finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo general de duración de las actuaciones de comprobación e investigación o en el plazo de 6 meses, si éste último plazo es superior al anterior. Este plazo de terminación de las actuaciones de comprobación e investigación se computa desde la recepción por el órgano competente que deba continuar el procedimiento de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal.

Naturalmente se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

En los casos en que, por un mismo concepto impositivo y periodo, quepa distinguir elementos en los que se aprecia una conducta dolosa que pueda ser determinante de un delito fiscal, junto con otros elementos y cuantías a regularizar respecto de los que no se aprecia dicha conducta dolosa, se efectuarán dos liquidaciones de forma separada.

A los efectos de cuantificar ambas liquidaciones, se formalizará una propuesta de liquidación vinculada al delito y un acta de inspección, de acuerdo con las siguientes normas:

a.- La propuesta de liquidación vinculada a delito comprenderá los elementos que hayan sido objeto de declaración a los que se sumarán todos aquellos elementos en los que se aprecie dolo, y se restarán los ajustes a favor del obligado tributario a los que éste tenga derecho, así como las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota que le correspondan. Si la declaración presentada tenía cuota a ingresar, ésta se descontará para el cálculo de esta propuesta de liquidación.

b.- La propuesta de liquidación contenida en el acta comprenderá todos los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito, y se deducirá la cantidad resultante de la propuesta de liquidación a que se ha hecho referencia en el caso de la liquidación anterior.

Ahora bien, se establece la posibilidad (posibilidad que corresponde al obligado) de optar por la aplicación de un sistema de cálculo de ambas cuotas basado en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota, en los términos que se determinen reglamentariamente.

Esta opción deberá comunicarse a la Administración en el plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación vinculada al delito.

En definitiva, como señala la exposición de motivos de la reforma de la Ley General Tributaria, "con una clara vocación garantista para el obligado tributario, inspirada en la aplicación del principio de mínima intervención de la norma penal, se fija una regla general según la cual todas las partidas a compensar o deducir en base o en cuota a favor del mismo se imputarán a la liquidación vinculada al delito, dándose al obligado, sin embargo, la posibilidad de optar por un sistema de distribución proporcional de tales partidas".

VIII.- IMPUGNACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES.

Se ha señalado anteriormente que una vez diferenciados los elementos de la obligación tributaria se procederá a practicar liquidaciones diferentes en función de su vinculación, o no, con el delito contra la Hacienda Pública.

En el presente apartado se va a hacer referencia a la impugnación de estas liquidaciones. Así:

- Liquidación de la obligación tributaria que se encuentre vinculada con el posible delito contra la Hacienda Pública.

  Frente a esta liquidación tributaria no cabe recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda efectuar de acuerdo con lo que se determine en el proceso penal, correspondiendo al Juez penal determinar la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada.

- Liquidación de la obligación tributaria que no se encuentre vinculada con el posible delito contra la Hacienda Pública.

  Frente a esta liquidación, que resulte de la regularización de los elementos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito, cabrá interponer los recursos y reclamaciones previstos con carácter general para actuar contra los actos de la Administración tributaria.

IX.- RECAUDACIÓN DE LA DEUDA LIQUIDADA EN CASO DE EXISTENCIA DE INDICIOS DE DELITO FISCAL.

Junto a la práctica de liquidación en los casos de posible existencia de delito fiscal, la otra novedad que presenta la nueva regulación consiste en la activación de los mecanismos de recaudación.

De esta forma, la deuda tributaria nacida de la liquidación de la obligación tributaria que se encuentre vinculada con el posible delito contra la Hacienda Pública se caracteriza, en lo que se refiere a la recaudación, en que ésta no se ve paralizada por la existencia del procedimiento penal por delito fiscal. Ello implica que en estos casos las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada no se paralizan, salvo que el Juez acuerde expresamente la suspensión de dichas actuaciones de ejecución.

Estas actuaciones administrativas de recaudación se rigen por las normas generales, salvo las concretas especialidades establecidas en este nuevo título de la Norma Foral General Tributaria objeto del presente comentario, que regula las actuaciones y procedimientos en materia de delito contra la Hacienda Pública.

Así, una vez que conste admitida la denuncia o querella por delito contra la Hacienda Pública, la Administración tributaria procederá a notificar al obligado tributario el inicio del período voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos generales de ingreso.

Causas de oposición frente a las actuaciones de recaudación.

En los casos anteriores, esto, en las deudas surgidas como consecuencia de liquidación de la obligación tributaria vinculada al posible delito contra la Hacienda Pública, y frente a los actos de recaudación desarrollados para el cobro de la deuda tributaria liquidada, únicamente cabe oponer los siguientes motivos:

a.- Los motivos de oposición establecidos contra la providencia de apremio, esto es:

- Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.

- Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.

- Falta de notificación de la liquidación.

- Anulación de la liquidación.

- Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

b.- Los motivos de oposición contra la diligencia de embargo:

- Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.

- Falta de notificación de la providencia de apremio.

- Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta Norma Foral.

- Suspensión del procedimiento de recaudación.

- Tener concedido un aplazamiento o fraccionamiento de pago.

c.- Los motivos de oposición contra el acuerdo de enajenación de los bienes y derechos embargados a que se ha hecho referencia anteriormente.

Respecto a la revisión de las actuaciones recaudatorias llevadas a cabo por la Administración hay que señalar que la misma se realizará conforme a las reglas generales contenidas en la Norma Foral General Tributaria, esto es, a través fundamentalmente de los procedimientos especiales de revisión, recurso de reposición y reclamación económico-administrativa.

X.- EFECTOS DE LA RESOLUCIÓN JUDICIAL SOBRE LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA.

La liquidación dictada por la Administración tributaria en los supuestos de vinculación a un posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará, lógicamente, a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación.

Por consiguiente, una vez conocida la decisión judicial, habrá que realizar el correspondiente ajuste en la liquidación tributaria. Este ajuste se realizará de diferente modo en función del pronunciamiento judicial. Así:

a.- Si en el proceso penal se aprecia la existencia de delito contra la Hacienda Pública y, consecuentemente, se dicta sentencia condenatoria y en dicho proceso se determina una cuota defraudada que es:

- Idéntica a la liquidada: en este caso no es preciso realizar ningún ajuste en la liquidación, excepto lógicamente en materia intereses de demora y en los recargos que correspondan.

- Diferente a la liquidada en más o en menos: en este caso sí procede realizar el ajuste oportuno en la liquidación. Ahora bien este ajuste parte del mantenimiento del acto inicial que ha de ser rectificado de acuerdo con la

sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada.

Esta modificación, que debe realizar la Administración tributaria, no afectará a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas respecto, lógicamente, de la cuantía confirmada en el proceso penal.

Naturalmente si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal es inferior a la fijada por la Administración se aplicarán las normas relacionadas con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.

b.- Si en el proceso penal no se apreciara la existencia de delito fiscal:

- Por inexistencia de la obligación tributaria: la liquidación administrativa deberá ser anulada, siendo de aplicación las normas reguladoras de las devoluciones de ingresos y el reembolso de coste de las garantías.

- Por motivo diferente del anterior (esto es por motivo diferente de la inexistencia de obligación tributaria): en este caso lo que procede es la retroacción de las actuaciones de comprobación e investigación al momento anterior al que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, procediendo la formalización del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en las normas generales.

  En este caso el procedimiento de comprobación e investigación deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo establecido por la Norma Foral General Tributaria para la terminación de estas actuaciones o en el plazo de 6 meses, si éste último fuera un plazo superior al anterior. Este plazo de terminación del procedimiento empezará a contarse desde la recepción del expediente por el órgano competente para la reanudación de las actuaciones.

  Respecto a los intereses de demora hay que señalar que los mismos se exigirán por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento administrativo. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con las reglas generales, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

  Esta liquidación se sujetará al régimen de revisión y recursos propios de cualquier liquidación tributaria, si bien no podrán ser objeto de impugnación los hechos considerados probados en la sentencia judicial.

XI.- RESPONSABLES.

La exposición de motivos de la reforma de la Ley General Tributaria destaca que la misma pretende eliminar "situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición de cualquier otro deudor tributario. En coherencia con dicha finalidad se hace preciso establecer un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria basado en la condición de causante o colaborador en la defraudación, cualificada, además, por la necesidad de la condición de imputado en el proceso penal."

Continua señalando la citada exposición de motivos que "la declaración de responsabilidad en estos supuestos posibilitará la actuación de la Administración tributaria en orden al cobro de la deuda tributaria, liquidada en origen al obligado tributario sujeto pasivo, en sede de responsable,

llevando a sus últimos efectos el mandato de la modificación penal en cuanto a la recaudación de la deuda tributaria liquidada vinculada al presunto delito."

Señalado lo anterior, y entrando en la regulación articulada, en los casos en que se practique liquidación de los elementos de la obligación tributaria vinculados con un posible delito contra la Hacienda Pública, la normativa considera responsables solidarios de la deuda tributaria resultante de dicha liquidación a quienes hubieren sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso.

En estos casos, y en materia de prescripción, hay que tener en cuenta que, por regla general, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, se extiende la interrupción a todos los demás obligados, incluidos los responsables.

A este respecto hay que tener en cuenta que en el recurso o reclamación contra el acuerdo que declare esta responsabilidad solidaria únicamente cabe impugnar el alcance global de dicha responsabilidad.

¿Qué sucede en el caso de que en el proceso penal se acuerde el sobreseimiento o absolución respecto de cualquiera de estos responsables? En estos casos la declaración de su responsabilidad será anulada, siendo de aplicación las normas generales reguladoras de las devoluciones y reembolso del coste de garantías.

Igualmente, y en relación con dichas liquidaciones, también resultarán de aplicación los siguientes supuestos generales de responsabilidad solidaria:

- Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
- Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

Respecto al plazo del procedimiento de declaración de responsabilidad hay que tener en cuenta que el mismo se suspenderá durante el tiempo que transcurra desde la presentación de la denuncia o querella ante el Ministerio Fiscal o el órgano judicial hasta la imputación formal de los encausados.

Respecto las medidas cautelares adoptadas durante la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad hay que tener en cuenta que sus efectos cesan en el plazo de 24 meses desde su adopción.

Además, si se hubieran adoptado antes del inicio de la tramitación, una vez dictada la liquidación (vinculada a posible delito fiscal) podrá ampliarse el plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación total de las medidas adoptadas pueda exceder de 18 meses.

Finalmente indicar que estas medidas podrán convertirse en embargos del procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la liquidación practicada.

Si con posterioridad a su adopción, se solicitara al órgano judicial penal competente la suspensión contemplada en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal, las medidas adoptadas se notificarán al Ministerio Fiscal y al citado órgano judicial y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conservación o levantamiento.

JUAN CALVO VÉRGEZ (*)

I. LA NECESARIA MOTIVACIÓN DE LAS CAUSAS QUE JUSTIFICAN LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TS.

Como es sabido, al objeto de que se produzca la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras (el cual, con carácter general, se computa desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio de las actuaciones hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo, de ordinario, la liquidación dictada por el Inspector Jefe) se requiere la necesaria motivación del acuerdo correspondiente. En caso de falta de motivación de dicho acuerdo podría entenderse superado el plazo máximo previsto al efecto, a pesar de que ello no determine la caducidad del procedimiento.

Mediante Sentencia de 28 de enero de 2011 se refirió el TS a esta cuestión relativa a la motivación de la ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, analizando los presupuestos necesarios para imputar una dilación al contribuyente por la no atención de un requerimiento de aportación de documentación, así como los presupuestos que debían concurrir para que la solicitud de información efectuada a otro Estado miembro constituyese una interrupción justificada del procedimiento inspector.[1]

Ya con anterioridad, en su Sentencia de 31 de mayo de 2010, había declarado el Alto Tribunal a este respecto que no bastaba con la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el art. 29.1 de la antigua Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), mencionaba para que procediese la ampliación del plazo de duración de las actuaciones, siendo necesaria además la justificación de la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso. De este modo se rechazaba el carácter automático de esta incidencia en la tramitación del procedimiento inspector por la mera concurrencia de alguna de las causas que podrían habilitarla.[2]

[1] Concretamente en el presente caso el Alto Tribunal vino a desestimar el recurso interpuesto por un contribuyente contra Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN), concluyendo al efecto que debía sumarse al plazo con el que contaba la Administración tributaria para acordar la ampliación de la duración de las actuaciones un concreto período de tiempo de suspensión solicitado por el propio contribuyente, quedando de este modo ampliado el plazo válido para acordarse la ampliación de la duración de las actuaciones.

[2] Asimismo puede consultarse a este respecto la SAN de 21 de mayo de 2015, relativa a una regularización de las retenciones a cuenta de sus empleados respecto de la cual, a pesar de que se trataba de una gran empresa con elevada facturación y número de empleados, no se motivó por parte de la Administración adecuadamente la ampliación del plazo, no rebatiéndose además las alegaciones de la entidad. En base a ello estima el Tribunal que no resulta procedente la ampliación, ya que el mero hecho de que el volumen de operaciones supere el límite para auditar las cuentas o que se trate de una sociedad dominante de un grupo fiscal no conlleva automáticamente que exista especial complejidad y por tanto proceda la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras. De acuerdo con lo declarado por la Audiencia Nacional (AN) "*(…) Es evidente que la absoluta falta de explicación al respecto impide a la Sala descartar que la dificultad para cumplir el plazo ordinario en el supuesto examinado no procediera tanto de la complejidad real de la comprobación como de la deficiente organización administrativa o de una escasa diligencia en el impulso de la actividad de comprobación (según expresión utilizada por la mencionada STS de 29 de enero de 2014. Y ello, junto con lo razonado anteriormente, nos lleva a concluir que en este caso no sólo no existe la motivación específica necesaria para considerar válido el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, sino que efectivamente se ha producido una paralización injustificada del procedimiento inspector por lo que respecta al concepto impositivo de retenciones a cuenta del IRNR superior a 6 meses*". Por otra parte en el concreto supuesto de autos analizado se apreció interrupción injustificada de las actuaciones en la medida que respecto a las retenciones del trabajo la Administración tardó más de un año en

(*) Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario.Universidad de Extremadura

Con carácter general la justificación ha de contenerse en el propio acuerdo de ampliación, sin que quepa *a posteriori,* ni por los tribunales económico-administrativos ni en sede judicial, la sustitución de dicha justificación mediante el análisis y la delimitación de aquellas circunstancias que no se hicieron constar de manera expresa en el acuerdo de ampliación.

Tal y como señaló el TS a través de la citada Sentencia, en el concreto supuesto de autos analizado en la propuesta de actuación el actuario no se limitó a señalar la existencia de actuaciones de especial complejidad por el volumen de operaciones de la entidad. Añadió además el Tribunal que, a pesar de que se aceptase con la parte actora la necesidad de una concurrencia conjunta de la causa de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector con una circunstancia justificativa de tal incidencia temporal, la motivación otorgada por un acuerdo de ampliación ha de estimarse suficiente siempre y cuando justifique de forma detallada la especial complejidad de la actuación inspectora, al margen del simple volumen de operaciones, dadas las circunstancias concurrentes[3].

Tras admitir el Tribunal la procedencia de la ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, se pronunció a continuación el TS acerca de la posible dilación que la Inspección de los tributos imputase a la recurrente por la presunta atención incompleta de un requerimiento de aportación de documentación, señalando el Alto Tribunal que carecían de trascendencia el conjunto de cuestiones suscitadas por la entidad actora sobre la imputación de dilaciones.

A juicio de la entidad recurrente la Inspección consideró como dilación imputable desde el día en que debía aportar la documentación hasta el momento en que se cumplimentó en su totalidad, con independencia de que hubiera aportado con anterioridad parte de la información, y sin tomar en consideración la presentación de otra documentación igualmente exigida en otras diligencias formalizadas en el curso de las actuaciones, añadiéndose además, en relación con la prórroga del plazo para formular alegaciones, que no podía considerarse como dilación imputable al interesado la solicitud de una prórroga del plazo concedido para formular alegaciones al acto, al tratarse del cumplimiento de un trámite procesal.

En relación con esta cuestión inició sus argumentaciones el TS señalando que, con carácter general, la imputación de dilaciones al contribuyente requiere que la Administración justifique por qué y en qué medida el posible retraso o la pretendida dilación afecta a la duración del procedimiento lo que, a su juicio, no sucedió en el presente caso, donde dicha justificación resultó inexistente, al haberse producido la imputación de dilaciones de forma automática[4].

solicitar documentación referida a esta cuestión. Frente a dicho pronunciamiento se interpondría recurso de casación ante el TS, resolviendo este último mediante Sentencia de 23 de junio de 2016 que, tal y como había puesto de manifiesto la AN, concurría una ausencia de motivación del acuerdo de ampliación, declarando su consecuente invalidez y estimando en consecuencia el recurso interpuesto. Tal y como constató el TS lo único que acreditó la Administración para justificar el acuerdo de ampliación fue que la entidad tenía en cada uno de los ejercicios comprobados un elevado volumen desde la perspectiva de la cifra de negocios, pero no se aportaba motivación alguna que permitiera analizar en qué medida ello imposibilitaba o dificultaba la finalización de la actuación inspectora en el plazo de 12 meses haciendo precisa a tal efecto su ampliación. Desde nuestro punto de vista se trata de un criterio coherente con el que previamente había adoptado el TS en su Sentencia de 12 de marzo de 2015, en virtud de la cual consideró motivada la ampliación del plazo en virtud de las siguientes circunstancias: la entidad obligada tenía un volumen de operaciones superior al requerido para auditar cuentas; existía una tributación en régimen de consolidación fiscal; y las actividades desarrolladas por el grupo tenían lugar en diferentes ubicaciones geográficas.

[3] Afirma por ejemplo la SAN de 3 de junio de 2015 que no cabe ampliar el plazo de actuaciones inspectoras si, al acordarlo, ya está cuantificada la deuda. De este modo, hallándose en el momento de acordar la ampliación del plazo perfectamente cuantificada la deuda por el tributo dicha ampliación no resulta justificada, sin que sirva de excusa que la ampliación afectaba también a otros tributos.

[4] En esta misma línea se sitúa además la Sentencia del TS de 26 de junio de 2016, en la que se subraya que acordar la ampliación de las actuaciones sin hacer referencia a por qué aún no se han realizado

Refiriéndose a la cuestión relativa a si la atención parcial de un requerimiento de aportación de documentación permite o no abrir una dilación imputable al interesado declaró el TS que no cabe identificar la falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con la dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias derivadas del retraso en el suministro de la documentación, ya que ésta solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora, de manera tal que, no concurriendo dicha situación, no podrá apreciarse la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado. Tal y como advierte el Tribunal, en tal hipótesis de imposibilidad de actuar debido al retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de la documentación válidamente solicitada es exigible de las Administraciones tributarias que razone que la dilación ha afectado al normal desarrollo del procedimiento.

A juicio del TS en el presente caso no podía hablarse de la existencia de dilación imputable al interesado, debido a que ésta se le atribuyó de manera automática, sin justificarse por qué y en qué medida el retraso en la aportación de la documentación requerida afectó a la marcha y a la duración del procedimiento.

Por último aludió el Tribunal en la citada Sentencia a la cuestión relativa a procedencia de la interrupción justificada del procedimiento inspector (criterio puesto de manifiesto tanto por la Administración tributaria como por la Audiencia Nacional) por solicitud de información efectuada a otro Estado. En opinión de la entidad recurrente la Audiencia Nacional efectuó una interpretación errónea del concepto de "suspensión justificada del procedimiento, al estimar que los arts. 31 y 31.*bis* del antiguo Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobaba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), permitían computar de forma automática una interrupción del procedimiento de seis meses o un año, según procediese, por la realización de peticiones de información a otras Administraciones, aun cuando las actuaciones de comprobación no se hubiesen visto efectivamente interrumpidas con ocasión de la realización de dichas peticiones de información. Planteaba así la recurrente de manera implícita la cuestión relativa a si podía hablarse de la existencia de una interrupción justificada de las actuaciones de comprobación e investigación cuando, a lo largo del transcurso de la circunstancia habilitante de tal incidencia del procedimiento, la Inspección continúa con el desarrollo de su actividad indagatoria, argumentándose además que en el presente caso los requerimientos de información efectuados al extranjero no tuvieron trascendencia en las liquidaciones practicadas.

Pues bien el TS estimó las argumentaciones efectuadas por la entidad recurrente, remitiéndose a lo afirmado en su Sentencia de 24 de enero de 2011, anteriormente citada, en el sentido de que "*No toda petición de datos e informes constituye una interrupción justificada de las actuaciones, sino únicamente aquella que, debido a la naturaleza y al contenido de la información interesada, impida proseguir con el desarrollo de la tarea inspectora o adoptar la*

actuaciones respecto de un impuesto rompe el carácter unitario del procedimiento de inspección. Esta circunstancia ya había quedado puesta de manifiesto en la Sentencia de instancia, relativa a las consecuencias derivadas del retraso de la Administración en comprobar un determinado impuesto dentro de un procedimiento de inspección complejo. Ambos órganos judiciales (AN y TS) vienen a reconocer aquella situación en virtud de la cual la Inspección puede verse abocada a "escalonar" la verificación de los distintos conceptos impositivos, si bien se echa en falta la ausencia de la más mínima explicación por parte de la Administración acerca de por qué, en relación con el supuesto de autos, a la fecha de la ampliación del procedimiento no había comenzado aún la comprobación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) lo que, unido a la constatada demora de dicho comienzo hasta pasados casi trece meses desde la iniciación de las actuaciones, suponía un automatismo no aceptable de la ampliación del plazo que no puede quedar amparado en el carácter unitario del procedimiento, especialmente cuando en el acuerdo de ampliación no se hacía referencia alguna a las actuaciones llevadas a cabo, a las dificultades encontradas, a las diligencias pendientes, a la imposibilidad de completar las actuaciones en plazo ordinario y a la previsión del plazo para completarlas.

decisión a la que se endereza el procedimiento". De este modo el Tribunal, al interpretar lo dispuesto por el antiguo RGIT, señaló que la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora. Se estimó así que la "dilación" constituye una idea objetiva desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado.[5]

En opinión del Alto Tribunal no ha de haber interrupción justificada cuando prosigue el desarrollo de las actuaciones inspectoras. A su juicio, aun siendo justificada la interrupción, si durante el plazo de tiempo en que hubo de esperarse a la recepción de la información pudieron practicarse otras diligencias, dicho tiempo no ha de ser descontado necesariamente y, en todo caso, para computar el plazo máximo de duración, debiendo limitarse dicho efecto únicamente a aquellos casos en los que la entrada de datos se produzca una vez expirado el plazo máximo previsto en la Ley, pero no si todavía se dispone de un suficiente margen temporal para, tras la realización del oportuno análisis de información recabada, practicar la oportuna liquidación.[6]

Y, tras recordar aquello que establecía el apartado 4 del art. 31.*bis* del antiguo RGIT, de conformidad con el cual la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no ha de impedir la práctica de aquellas que durante dicha situación pudieran desarrollarse, concluyó el Tribunal que *"La prórroga del plazo para presentar alegaciones a un acta de disconformidad supone un desplazamiento temporal de la resolución del procedimiento que es 'imputable' al contribuyente, en el sentido de 'atribuible', por cuanto se otorga en virtud de su específica solicitud. Y así, aunque se reconozca, cuando proceda, un derecho a la prórroga, será con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento (…) Ha de admitirse, pues, que la Inspección siga realizando las pesquisas viables, en tanto recibe la información con trascendencia tributaria solicitada, pero nada más (…) No cabe dar cobertura a una torcida interpretación del precepto que otorgue a la Administración la posibilidad de proceder a una segunda ampliación, por la vía de hecho, del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, considerando que, en todo caso y circunstancia, la petición de informes a otras Administraciones constituye una interrupción justificada de las actuaciones, con abstracción de las circunstancias concurrentes y, por tanto, de si pese a esa petición no cabe hablar en realidad de interrupción alguna porque la Inspección pudo avanzar en su labor"*.

[5] Así las cosas cabría afirmar la existencia de "dilación", tanto cuando se solicita una prórroga para el cumplimiento de un trámite y le es concedida, como cuando simplemente lo posterga. En ambos casos se requiere la concurrencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información.

[6] En efecto, de conformidad con lo declarado por el Tribunal no cabe hablar de la existencia de una interrupción justificada del procedimiento inspector por la realización de esta clase de solicitudes cuando la información interesada no es trascendente para la práctica de la liquidación, teniendo presente además que las actuaciones de comprobación e investigación han podido proseguir durante la sustanciación de dicho incidente y si se dispone de la información interesada con antelación suficiente para su análisis y aplicación a la práctica de la correspondiente liquidación. No es necesaria la concurrencia de un elemento intencional o de culpabilidad en la conducta del obligado tributario o de un tercero (por ejemplo, de claro entorpecimiento u obstrucción a la actuación inspectora) para que el retraso pueda calificarse de dilación no imputable a la Administración. Y ello sin perjuicio de que dicha obstrucción o resistencia (siendo continuo y manifiesto el propósito del sujeto inspeccionado de falta de colaboración con la Inspección) pueda desencadenar la apertura de un expediente sancionador por incurrir aquél en el ilícito tipificado en el art.203.1.a) y b) de la LGT. Tal y como declara el Tribunal en la citada Sentencia de 24 de enero de 2011 *"No basta un mero discurrir del transcurso del tiempo para que, sin más, se advierta una dilación no imputable a la Administración tributaria, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea"*. Véase asimismo a este respecto la Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de abril de 2010, en la que se afirma que para computar dilaciones es preciso que produzcan un retraso en el procedimiento. Y si la documentación requerida fuera favorable al inspeccionado, el retraso podrá perjudicarle en la prueba, pero no la existencia de una dilación.

En consecuencia el juicio de razonabilidad sobre los requerimientos del órgano inspector se proyecta sobre la necesidad de que la trascendencia tributaria de la documentación solicitada se confirme por su indiscutible pertinencia para practicar correctamente las liquidaciones oportunas al término del procedimiento, permitiendo conocer y examinar el grado de motivación en ese requerimiento o solicitud cursado por la Inspección. Dicha motivación ha de ser puesta en conexión, no ya sólo con el período y concepto tributario investigados, sino también con la documentación de llevanza obligatoria a cargo del sujeto inspeccionado y que, una vez exigida, tenga relación con dicho período y concepto. En otro caso la desatención o eventual demora del obligado tributario en su aportación no habría de calificarse como dilación no imputable a la Administración, ya que esa concreta o puntual falta de colaboración del sujeto inspeccionado no constituiría un elemento sustancial e indispensable para el efectivo avance de las actuaciones inspectoras.[7]

Refiriéndose igualmente al acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras analizó el TS mediante Sentencia de 7 de abril de 2011 un supuesto en el que dicho acuerdo omitía de manera absoluta dotar de contenido a la circunstancia del volumen de operaciones para derivar de dicha circunstancia la especial complejidad que demandaba el aumento del plazo, concluyendo el TS que en modo alguno puede determinarse como criterio objetivo e inapelable que cuando el volumen de operaciones supere el límite para que surja la obligación de auditar cuentas la consecuencia obligada sea el aumento automático del plazo. A mayor abundamiento, en el concreto supuesto de autos analizado la entidad inspeccionada tenía actividad en una única Región, siendo la única razón de ser para la ampliación obtener una información y una documentación que, por falta de complejidad, no precisaban, por sus características, de un plazo excepcional para su cumplimiento.

Con posterioridad, a través de su Sentencia de 4 de julio de 2011, declararía el Alto Tribunal la procedencia de un acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, dadas las circunstancias concurrentes en el caso y el hecho de que dichas actuaciones se referían a varios impuestos y ejercicios. De este modo el Alto Tribunal confirmó la sentencia recurrida en casación que declaró ajustada a derecho la liquidación del Impuesto sobre Sociedades (IS) practicada a una entidad bancaria recurrente tras un procedimiento de inspección, al considerarse motivado el acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. El TS afirmó que la ampliación de dicho plazo estuvo debidamente justificada, por cuanto se atendió a diversas circunstancias como el volumen de operaciones de la entidad, el hecho de que desarrollara su actividad en todo el territorio nacional y que la comprobación versara sobre conceptos impositivos generales, abarcando varios impuestos y ejercicios. Por otro lado el Alto Tribunal estimó aplicable al caso su razonamiento acerca de que la corrección monetaria y el diferimiento por reinversión previstos en los arts. 15.11 y 21.1 de la antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, no se aplicaban a la transmisión por las entidades financieras de los bienes que les hubiesen sido adjudicados en pago de sus créditos, como se defendía en el recurso, razonamiento que ya conocía la recurrente puesto que se incluyó en una anterior sentencia, en la que la propia Sala resolvió un recurso idéntico interpuesto por la misma entidad.

Especial relevancia adquirió la Sentencia del Alto Tribunal de 4 de abril de 2012, a través de la

[7] Acerca de esta cuestión relativa a la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras de especial complejidad atendiendo al volumen de operaciones en un supuesto concreto en el que resultaba de aplicación el régimen de consolidación fiscal y concurriendo además la dispersión geográfica de sus actividades (se trataba concretamente de un grupo en el que al menos su dominante y una dependiente tenían filiales en el extranjero con cuantiosas inversiones que generaban deducciones cuya procedencia debía comprobar la inspección) afirma el TS mediante Sentencia de 23 de enero de 2017 que el carácter parcial de las actuaciones inspectoras no implica su falta de complejidad.

cual dispuso el TS la ampliación de las facultades de la Inspección de Hacienda respaldando que el periodo de comprobación se puede ampliar a 12 meses con apoyo únicamente en la cuantía de la futura liquidación. Es decir, si se trata de un volumen elevado está justificada sin más la ampliación del periodo de actuaciones inspectoras. Sin lugar a dudas la adopción de este criterio concede más poderes prácticos a los Inspectores, ya que la Administración no tiene que argumentar la decisión de investigar a las empresas durante más tiempo. Y ello sobre la base de que el art. 29 de la antigua Ley 1/1998 establecía un principio general sobre la duración de las actuaciones de comprobación e inspección de 12 meses. De este plazo general excepcional las actuaciones en las que concurra especial 'complejidad', pudiendo suceder ello entre otros casos, cuando se infiere del 'volumen de operaciones'.

Para el Alto Tribunal no es relevante que la decisión de ampliar el plazo se motive ampliamente, ya que desde el comienzo es clara la complejidad del problema a resolver y también desde el principio es patente el importe-cuantía de la eventual liquidación futura. Por este motivo se estima que se da la complejidad que justifica la ampliación y no puede olvidarse, aunque no exista una relación inequívoca, la conexión entre cuantía y complejidad.

En el concreto supuesto analizado se trataba de una liquidación tributaria practicada a una sociedad en la que se aplicó una retención a los dividendos repartidos por una sociedad filial residente en España a su sociedad matriz residente en la Unión Europea pero que tenía un socio en Estados Unidos. Asimismo se analizaban los requisitos necesarios para poder gozar del beneficio fiscal consistente en no practicar la retención sobre los dividendos, es decir, en no practicar un gravamen.

De acuerdo con lo declarado por el Tribunal *"En principio, la sociedad matriz destinataria de los beneficios por residir en un Estado miembro gozaría de los beneficios que la directiva consagra. Sin embargo, al pertenecer los derechos de la entidad destinataria de los dividendos a una entidad que no reside en un Estado miembro, sino en Estados Unidos, queda exceptuada del beneficio"*.

Por lo que respecta a los argumentos adoptados para la elaboración de dicha interpretación el TS, tras analizar los requisitos que se deben cumplir para gozar del beneficio fiscal señala que, con carácter general, tiene que probarlos, lo que no se produjo en el concreto supuesto de autos analizado. A juicio del Tribunal el requisito de actividad económica directamente relacionada exige que los vínculos entre matriz y filial organizativos o económicos sean precisos, continuados y tangibles, y no vagos, etéreos y coyunturales. Y lo mismo sucede con el requisito organizativo ya que, salvo coincidencias organizativas coyunturales, en el presente caso la matriz estaba muy lejos de dirigir y gestionar la filial, que tenía medios materiales y personales de organización y dirección propios. Por lo que respecta a la creación de la matriz por motivos económicos válidos, concluye el Tribunal que no se debe a motivos económicos relacionados con la actividad de la recurrente, ni tampoco de organización y dirección, lo que exigiría acreditar que la entidad matriz ejercía una actividad económica propia, lo que no ha tenido lugar.

De cualquier manera el TS exige la justificación de las circunstancias que se dan en cada caso concreto para que resulte procedente la ampliación del plazo, si bien se admite que esta omisión pueda salvarse cuando la complejidad resulte del propio expediente. Así, por ejemplo, en su Sentencia de 19 de noviembre de 2008, relativa al IS del ejercicio de 1994, concluyó el citado Tribunal que la ampliación era procedente, pese a que estuviera insuficientemente motivada, justificando dicha decisión en atención a las dificultades de la comprobación y a la complejidad de la regularización efectuada, unidas al hecho de que algunas regularizaciones fueron aceptadas por el sujeto pasivo.[8]

[8] Por tanto en la dilación no se computa el tiempo concedido por el actuario salvo que se incumpla el requerimiento. El TS, en sus Sentencias de 18 de febrero de 2009, relativas al mismo contribuyente y que tenían

Téngase presente además a este respecto que, tal y como precisa la STS de 14 de octubre de 2013, la expresión en diligencia de que concurren causas para acordar la ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no es suficiente para entender producida la misma.

En el concreto supuesto analizado la Sentencia de instancia entendió que la falta de notificación temporánea del acuerdo de ampliación no podía comportar la anulación del mismo, ya que lo decisivo al respecto era que su destinatario tuvo conocimiento real y efectivo de la ampliación y que se le concedió posibilidad de formular alegaciones, circunstancias antes las cuales no podía considerarse que existió indefensión por defecto de notificación. Y, frente a esta interpretación de los hechos definitorios de la *litis,* la entidad recurrente argumentó que, a resultas de la falta de notificación del acuerdo de ampliación dentro del período de un año a contar desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, se produjo la prescripción de la facultad de Administración Tributaria para liquidar la deuda, fundamentando su argumentación con la aportación de sentencias de contraste al respecto evacuadas por el Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional en virtud de las cuales sostenían estos órganos jurisdiccionales la falta de eficacia del acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector si éste es adoptado y/o notificado después de superado el plazo de un año a contar desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación.

Pues bien para el TS, aun aceptándose que la extensión de la diligencia equivaliese al válido acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, de cara a la fijación del *dies ad quem* para la adopción y notificación de tal acuerdo resulta esencial la relevancia que dicho acuerdo ampliatorio tiene sobre la posición jurídica del recurrente, ya que si dicho acuerdo ampliatorio no se dicta, y tampoco se dicta la liquidación pertinente en el plazo del año, desaparece la interrupción de la prescripción que las actuaciones comprobadoras e investigadoras comportan[9].

que ver con la mismas actuaciones inspectoras que dieron lugar a liquidaciones por el mismo concepto tributario en los ejercicios 1992 y 1993, reiteró los mismos argumentos. En su Sentencia de 31 de mayo de 2010, relativa a la liquidación derivada de un acta por el IS correspondiente al ejercicio 1995, el TS anuló la liquidación por haberse excedido el plazo al no admitir la ampliación por considerarla falta de motivación. Dicha ampliación se justificaba en base a que el volumen de operaciones que alcanzaba era, en todos los ejercicios, superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas. Tal y como señaló el Alto Tribunal la exigencia de motivación dimanaba directamente de la antigua Ley de Derechos y Garantías sin necesidad del desarrollo reglamentario del precepto, que se produjo por medio del Real Decreto 136/2000, modificador del antiguo Reglamento de Inspección de 1986. En palabras del Tribunal *"Ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodíctica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona. Así los hemos entendido en las Sentencias de 19 de noviembre de 2008 y de 18 de febrero de 2009 (…) Es menester analizar y explicitar en el acuerdo de ampliación por qué en el supuesto controvertido las actuaciones de comprobación e inspección son complicadas por el hecho de que, como acontece en el asunto litigioso, la sociedad hubiese declarado un volumen de operaciones requerido para la obligación de auditar cuentas. La motivación no puede a una simple exigencia formal de recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal en que se ampara dicha ampliación, sino que se requiere, además, que esté materialmente legitimada la Administración para acordar la ampliación, agravando con ello la situación jurídica del sujeto pasivo, al que se impone un plazo superior al inicialmente prevista en la ley; esta justificación sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundamentalmente, aun de forma sucinta, las razones en virtud de las cuales no se ha podido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido"*. Por su parte en su Sentencia de 28 de enero de 2011 apreció el TS complejidad por razones distintas del mero volumen de operaciones, así como por la complejidad del sistema de contabilidad utilizado al efecto con un desglose exhaustivo de gastos que dificultaba el desarrollo de las actuaciones de comprobación y la aplicación de criterios homogéneos de calificación a todas las partidas contabilizadas.

[9] Tal y como declara el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 17 de marzo de 2015, una vez superado el plazo máximo de doce meses previsto al efecto las actuaciones anteriores al incumplimiento no surten efectos interruptivos de la prescripción, debiendo distinguir entre si la primera actuación tras el incumplimiento se produce una vez transcurridos cuatro años desde la finalización del plazo de presentación de la correspondiente

El acto administrativo controvertido afecta a la posición material que el obligado tributario ostenta en el procedimiento tributario, y genera indefensión e inseguridad jurídica.

De este modo el TS vino a estimar el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto al efecto declarando incorrecta aquella contenida en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) del País Vasco de 10 de septiembre de 2012 y consagrando su jurisprudencia sobre la necesidad de notificar en el plazo inicial de duración del procedimiento inspector el acuerdo de su ampliación, al concluir que la constatación en diligencia de que concurren causa para acordar tal no equivale a su declaración.

Por otra parte afirma el TEAC en su Resolución de 5 de marzo de 2013 que para computar si el acuerdo de ampliación de la duración de un procedimiento inspector ha sido adoptado dentro del plazo máximo inicial de 12 meses no han de tomarse en consideración –no deben descontarse- ni eventuales interrupciones justificadas ni dilaciones que sean imputables al contribuyente. De este modo el TEAC procedió a modificar su anterior criterio basado en la jurisprudencia que tradicionalmente había sido elaborada por el TS[10], la cual siguió sin embargo un nuevo rumbo a raíz de sus Sentencias de 6 de junio y 14 de octubre 2013, señalándose en estos últimos pronunciamientos que, de no procederse así se originaría un doble cómputo de las dilaciones, ya que primero se tendrían en cuenta a la hora de fijar el plazo máximo en que puede adoptarse el acuerdo de ampliación y posteriormente, en su caso, para determinar si, finalmente, las actuaciones inspectoras se produjeron en el plazo prorrogado.

declaración (la cual no surtirá efecto alguno por haber prescrito el derecho de la Administración a regularizar ese concepto tributario) o si, transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector pero aún dentro del plazo general de prescripción de cada concreto concepto tributario, se producen actuaciones en el marco del mismo de las que pueda predicarse efecto interruptivo, en cuyo caso la actuación podrá proseguir hasta la finalización de la misma. En todo caso para el citado Tribunal los plazos contemplados en la Ley General Tributaria que comienzan en la misma fecha de producción de un acto o su notificación y que se computan por meses finalizan en el día correspondiente al ordinal anterior al inicial del cómputo, en el mes correspondiente. Recuérdese por otra parte que, de acuerdo con lo señalado por la SAN de 21 de mayo de 2015, el día final del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no es el del acuerdo de liquidación inicial, sino el día en que se dictó la rectificación del acuerdo en contestación a las alegaciones presentadas por la entidad.

[10] De acuerdo con esta línea interpretativa tradicional elaborada por el TS la Inspección se hallaba legitimada para ampliar la duración de las actuaciones inspectoras dentro del plazo ordinario de 12 meses, siendo descontadas las dilaciones e interrupciones no imputables a la Administración debiendo entrar a valorar de manera individualizada en cada uno de los distintos supuestos planteados si existían o no dilaciones o interrupciones justificadas de las actuaciones inspectoras susceptibles de ser tomadas en consideración de cara al cómputo del plazo para acordar la ampliación. El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras podía pues ampliarse mientras no hubiera finalizado, debiendo descontarse a este respecto, tal y como señalan los arts. 150.1 y 104.2 de la LGT, las dilaciones e interrupciones no imputables a la Administración. Ahora bien no toda dilación e interrupción no imputable a la Administración debía ser tenida en cuenta a efectos del cómputo del plazo para acordar la ampliación, sino únicamente aquellas que de manera efectiva hubiesen impedido el normal desarrollo de la actuación inspectora. Tal y como se afirmaba por ejemplo en la STS de 7 de junio de 2012 *"El artículo 31 del Reglamento de la Inspección no es menos claro a los efectos de señalar que, a efectos del cómputo del plazo general de doce meses de duración de las actuaciones inspectoras, 'no se computarán las dilaciones imputables al obligado tributario' (…) Los plazos previstos en los artículos 31, 31,bis y ter del Reglamento de la Inspección de 1986 (en la redacción dada por el Decreto 136/2000, de 4 de febrero) tienen distinta funcionalidad: el plazo de seis meses tiene por objeto evitar decisiones precipitadas acerca de la necesidad del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, por lo que resulta lógico que para su cómputo no se tengan en cuenta las dilaciones imputables a los interesados; por el contrario, el plazo de doce meses es el plazo general que se le concede a la Inspección para que concluya sus actuaciones por lo que, si en el transcurso de éstas, se han producido dilaciones que no son imputables a ella sino al obligado tributario, resulta justo y razonable descontar esos períodos de dilaciones del plazo general de doce meses"*. Acerca de esta necesidad de que el acuerdo de ampliación sea adoptado dentro del plazo de doce meses de duración ordinaria de las actuaciones inspectoras (sin que quepa a estos efectos tomar en consideración las posibles dilaciones imputables al contribuyente) puede consultarse asimismo la Sentencia del TS de 17 de mayo de 2016.

De acuerdo con este criterio elaborado por el TS a través de las citadas Sentencias de 31 de mayo[11], 6 de junio[12] y 14 de octubre de 2013, así como de 29 de enero y de 5 y 7 de febrero de 2014[13], en virtud de las cuales en el cómputo de plazo para acordar la ampliación por otros doce meses no se han de computan las interrupciones justificadas ni las dilaciones atribuibles al inspeccionado (añadiéndose además que la ampliación del plazo a otros doce meses se debe notificar dentro del plazo de los primeros[14] y

[11] Tal y como declara la STS de 31 de mayo de 2013, a la hora de adoptar el acuerdo de ampliación se hace necesaria su adopción y la notificación al interesado antes del transcurso del plazo general de doce meses, sin que de cara a efectuar el cómputo a estos efectos puedan tomarse en consideración las interrupciones justificadas de las actuaciones inspectoras o las dilaciones imputables al contribuyente, resultando a tal efecto extemporáneo un acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, no existiendo eficacia interruptiva de la prescripción y siendo ésta procedente. A través del citado pronunciamiento el Alto Tribunal vino a reafirmar lo declarado por la Sentencia de la AN de 28 de mayo de 2009 en el sentido de que "*(…) A los efectos de determinar el dies ad quem habrá que estar a la finalización del plazo de doce meses, y ello prescindiendo de las eventuales dilaciones que hubieran podido producir, pues tales dilaciones serán apreciadas al término de las actuaciones inspectoras dado que, en caso contrario, de admitirse que se pudieran tomar en consideración para el momento de la adopción del acuerdo de ampliación, se podría producir un doble cómputo de tales dilaciones, uno inicial que determinaría que se tuvieran en cuenta para el momento válido de adopción de dicho acuerdo de ampliación y otro determinante de la extensión del procedimiento inspector*".

12 Igualmente en esta Sentencia reitera el TS que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de adoptarse y notificarse al interesado antes de que finalice el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta a estos efectos las interrupciones injustificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente, rechazándose así la pretensión del Abogado del Estado, de descontar, a efectos de la determinación del plazo final para acordar la ampliación de las actuaciones inspectoras, las dilaciones imputables al contribuyente así como las interrupciones justificadas del mismo.

[13] Debe precisarse que todo este conjunto de pronunciamientos del Alto Tribunal toman en consideración la regulación contenida en la antigua LGT de 1963 así como en el art. 31.*ter* del antiguo Real Decreto 939/1986, de contenido muy similar al del art. 184.4 del vigente Real Decreto 1065/2007, de conformidad con el cual "*no podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no haya transcurrido al menos seis meses desde su inicio. A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración*"; añade no obstante dicho precepto reglamentario que cuando las circunstancias que facultan la ampliación sean apreciadas por el órgano competente para liquidar, no será necesario que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento. Adviértase en consecuencia que, al amparo de la citada regulación, el *dies a quo* para solicitar al Inspector-Jefe la adopción del acuerdo de ampliación no podría producirse al menos seis meses a contar desde el inicio del procedimiento, precisándose no obstante que no se deducirán del cómputo de dicho plazo los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración. Y nada se señala respecto del *dies ad quem* o plazo del que dispone la Administración para acordar y notificar el acuerdo de ampliación.

[14] En relación con esta cuestión relativa a la necesidad de que el acuerdo de ampliación del plazo sea adoptado y notificado al interesado dentro del plazo de doce meses de duración ordinaria de las actuaciones inspectoras sin que quepa a estos efectos tomar en consideración las posibles dilaciones imputables al contribuyente puede consultarse la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León de 6 de mayo de 2014, la cual se remite a su vez a lo declarado por el TS en su Sentencia de 2 de febrero de 2011, en virtud de la cual se negó eficacia a un acuerdo de ampliación adoptado con anterioridad al transcurso del plazo de doce meses a contar desde el inicio de las actuaciones pero notificado con posterioridad, rechazándose así el criterio adoptado por la Sala de instancia, que vino a establecer que la eficacia del acuerdo de ampliación del plazo no quedaba supeditado a su oportuna notificación, al tratarse de un acto de trámite que no causa indefensión al administrado, afirmando por aquel entonces el Alto Tribunal que "*Es patente la relevancia que dicho acuerdo ampliatorio tiene sobre la posición jurídica del recurrente, pues si dicho acuerdo ampliatorio no se dicta, y tampoco se dicta la liquidación pertinente en el plazo del año, desaparece la interrupción de la prescripción que las actuaciones comprobadoras e investigadoras comportan*". Pues bien, en consonancia con lo declarado por aquel entonces por el TS señala la citada Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 6 de mayo de 2014 que no puede admitirse en ningún caso que la notificación de un acto de ampliación del plazo de comprobación no afecte a la posición jurídica y a los derechos del recurrente; en palabras del citado Tribunal "*(…) Puede ocurrir, y de hecho sucede en este recurso, que si el acuerdo cuestionado no se produce, la obligación tributaria del recurrente está prescrita. Nos parece imposible sostener que, pese al efecto reseñado, pueda afirmarse que ese acto notificado seis meses después no causa indefensión al interesado. La posición que automáticamente, y por el mero transcurso de los doce meses, ostenta el recurrente, cuando no se produce la notificación del acuerdo ampliatorio es hacer cesar el efecto interruptivo de la prescripción que el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación comporta. Afirmar que*

no equivale una diligencia en que el actuario va a proponer la ampliación, debiendo producirse en todo caso antes de los 12 meses sin contar dilaciones ni interrupciones) el TEAC adoptó dicho criterio en su Resolución de 5 de marzo de 2014, concluyendo que las dilaciones no se computan a efectos del plazo para ampliar la duración de las actuaciones inspectoras[15] y recordando que la consecuencia derivada de la superación de dicho plazo máximo no determinará la caducidad del procedimiento, sino que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones.[16]

Para el TEAC, que adopta a través de la presente Resolución un cambio de criterio respecto de los requisitos necesarios para la ampliación del plazo del que dispone la Inspección para el desarrollo del procedimiento inspector, no deben computarse las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria a efectos de determinar el *dies ad quem* para acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector. Ciertamente este cambio de criterio adoptado en relación con la fijación del *dies ad quem* para acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector venía motivado por la contradicción existente entre la doctrina administrativa y la jurisprudencial (TS y AN) acerca del cómputo o no a tales efectos de las interrupciones justificadas y de las dilaciones no imputables a la Administración Tributaria acaecidas en el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación de que se trate. En el concreto supuesto planteado la entidad recurrente alegaba que, a efectos de determinar el *dies ad quem* para acordar la ampliación, no se deben descontar la incidencias existentes en el procedimiento inspector, ya que con ello la Administración Tributaria logra retrasar en el tiempo el transcurso del periodo de doce meses de duración inicial del procedimiento inspector y, de esta manera, postergar el momento final hasta el cual puede adoptarse y notificarse el acuerdo de ampliación.

Afirma a este respecto el TEAC a través de la presente Resolución de 5 de marzo de 2014 que "*(…) Este Tribunal ha venido sosteniendo que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras debía notificarse antes de que transcurrieran doce meses desde su inicio, deduciéndose para su cómputo las dilaciones no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas, a diferencia de lo que ocurría con el plazo mínimo de seis meses que debía transcurrir antes de su adopción (…) A la vista de los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo (…) se estima preciso modificar el criterio hasta ahora aplicado y acoger la doctrina fijada por el Alto Tribunal*". Y la adopción de dicho cambio de criterio implica que para determinar el momento final hasta el que puede acordarse la ampliación no puedan tenerse en cuenta ni eventuales interrupciones justificadas ni dilaciones imputables al contribuyente.

la notificación de un acto de ampliación del plazo de comprobación no afecta a la posición jurídica y los derechos del recurrente nos parece contrario a la realidad". En consecuencia el acuerdo de ampliación del plazo habrá de ser adoptado y notificado al interesado dentro del plazo de doce meses de duración ordinaria de las actuaciones inspectoras, sin que quepa a estos efectos tomar en consideración las eventuales dilaciones imputables al contribuyente.

15 Acerca del alcance de la presente Resolución del TEAC véase, con carácter general, CORONADO SIERRA, Mª., "Ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras: cambio de criterio del TEAC en virtud de los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo (Análisis de la RTEAC de 5 de marzo de 2014, R.G. 3467/2013)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 376, 2014, págs. 145 y ss. Refiriéndose a la ausencia de regulación expresa acerca del plazo del que dispone la Administración para acordar y notificar el acuerdo de ampliación señala esta autora en la página 150 de su trabajo que "*el legislador no consideró necesario introducir reglas concretas y específicas para fijar el plazo final, al pretender que este plazo no fuera otro que el plazo de que dispone la Administración para finalizar las actuaciones inspectoras, como no puede ser de otra forma. De nada valdría acordar la ampliación del plazo ordinario cuando éste ya ha finalizado*".

16 En efecto, de conformidad con lo declarado por el TS a través de sus Sentencias de 11 de noviembre de 2003 y de 25 de abril de 2005, la interrupción de actuaciones no provoca caducidad, sino que no se interrumpe la prescripción. En este mismo sentido afirma la Sentencia del Alto Tribunal de 5 de mayo de 2010 que incumplir el plazo legal no determina la caducidad del procedimiento que, habrá de continuar hasta su terminación.

De este modo, mientras que con anterioridad el TEAC había mantenido que para efectuar el cómputo del plazo para dictar y notificar el acuerdo del Inspector Jefe ampliándose el plazo de las actuaciones inspectoras se computaban las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria, siendo las mismas descontadas, a través de esta Resolución de 5 de marzo de 2014 el TEAC asumió el criterio adoptado por el TS a través de sus Sentencias de 6 de junio y 14 de octubre de 2013 y de 29 de enero y 7 de febrero de 2014, concluyendo que, al objeto de poder computar si el acuerdo de ampliación de la duración del procedimiento inspector se ha adoptado dentro del plazo máximo inicial de 12 meses no han de tomarse en consideración (no debiendo en consecuencia descontarse) ni las eventuales interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente.

Por su parte la STS de 10 de diciembre de 2014 establece que la motivación del acuerdo debe especificar en qué medida el retraso o incumplimiento del inspeccionado a la hora de colaborar con la Administración ha influido en el curso del procedimiento, entorpeciéndolo, dilatándolo o suspendiendo la práctica de diligencias dependientes del resultado de las anteriores.

Téngase presente a este respecto que, tal y como hemos tenido ocasión de analizar, cuando con carácter general se sustancian las actuaciones procedimentales con un escaso margen temporal el acto administrativo de liquidación dictado una vez sobrepasado el periodo de doce meses ha de ser especialmente cuidadoso en la motivación de las circunstancias del procedimiento que le habilitarían para el mantenimiento de ese efecto interruptivo *ex lege* que causa el procedimiento abierto pese a la superación de los doce meses. No cabe admitir a este respecto en ningún caso que llegue a producirse una reconstrucción del plazo a posteriori, inventando o prolongando artificialmente las pretendidas dilaciones que se achacan a la actitud del contribuyente con la sola finalidad de extender artificialmente el plazo máximo del procedimiento más allá de lo legalmente autorizado.

Así las cosas, y tal y como vuelve a poner de manifiesto el Alto Tribunal a través de la citada Sentencia, resulta especialmente necesaria la motivación del acto de liquidación en lo que atañe a: cada una de las dilaciones imputadas; a su causa motivadora; a la documentación requerida; a su influencia para la regularización; y al hecho de si ésta fue cumplimentada en parte o incumplida de forma total, especificando el plazo concedido para cada solicitud de aportación de datos[17] o informaciones que,

[17] Se ha de tener presente además que, de conformidad con lo declarado por el TS mediante Sentencia de 14 de mayo de 2015, relativa a un supuesto de tardanza en la aportación de documentación dilaciones imputables a la obligada tributaria, y a través de la cual el Alto Tribunal inadmitió el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por entidad mercantil contra Sentencia de la Audiencia Nacional sobre impugnación de liquidación por IVA e imposición de sanción, confirmando la resolución judicial impugnada que quedó firme, resulta suficiente con advertir en la comunicación inicial de las consecuencias de no aportar la documentación solicitada en plazo. Habiéndose fundamentado la interposición del recurso de casación en el hecho de que, no habiéndose advertido a la obligada tributaria las consecuencias del retraso en la aportación de documentación, no podían ser le imputadas las dilaciones a que se referían las diligencias extendidas en septiembre de 2009 así como en que cuando el periodo de inactividad rozaba los seis meses establecidos en el art. 150 de la LGT la Inspección procedió a "agilizar" la tramitación del expediente, realizando una solicitud más que amplia de información que incluía los documentos que la recurrente relaciona, concluyó el TS que ninguna de dichas razones podía ser acogida para entenderse producida la prescripción, advirtiendo para la primera de las razones, que "*Cuando se dispone que las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos del cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado, debe interpretarse como que la advertencia se refiere al hecho de que no se ha cumplimentado la documentación requerida, pero no es una exigencia general de advertencia de los efectos del incumplimiento del plazo (fijación del plazo que sí es obligatoria)*". Y en cuanto la segunda de las razones aducidas, alude al respecto el Alto Tribunal a la insuficiencia del plazo para el cumplimiento de la aportación de la documentación requerida, compartiendo el TS el criterio adoptado por el Tribunal de instancia respecto a la ausencia de una específica dificultad de aquélla, correspondiendo además en todo caso al contribuyente la solicitud de su ampliación, con las consecuencias propias derivadas de ésta en

por especificación reglamentaria, no puede ser inferior en ningún caso a diez días[18], que deben entenderse hábiles; y también a la existencia o no de advertencia.

Con carácter adicional la motivación del acuerdo debe especificar en qué medida el retraso o incumplimiento del inspeccionado a la hora de colaborar con la Administración ha podido influir en el curso del procedimiento entorpeciéndolo, dilatándolo o suspendiendo la práctica de diligencias dependientes del resultado de las anteriores. Y ello debido a que la motivación resulta preceptiva en los actos de gravamen (en las liquidaciones tributarias), al objeto de justificar el acogimiento a una regla excepcional, la de prorrogar el plazo máximo de doce meses establecido en una norma con rango de ley.

el cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras. En todo caso, y tal y como recuerda el TS mediante Sentencia de 17 de marzo de 2016, la inactividad de la Administración hace perder la justificación a la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. En el concreto supuesto analizado la inicial hipotética "complejidad" del expediente justificativa de la duración y ampliación del plazo de las actuaciones (basada en la existencia de una escisión societaria y en la gran cantidad de inmuebles de la escindida) quedaba desvirtuada por la realidad de los hechos, ya que existían plazos de inacción prolongada carentes de justificación. Con carácter adicional los datos obtenidos, conseguidos en las actuaciones, fueron rechazados por los órganos administrativos, no justificándose la tardanza ni comprendiéndose la inanidad de los datos obtenidos y que presuntamente justificaban la tardanza. En definitiva, en el presente caso la inicial hipotética "complejidad" del expediente motivadora de la duración y ampliación del plazo de las actuaciones quedó desvirtuada por la realidad de los hechos, por existir plazos de inacción prolongada carentes de justificación, habiéndose rechazado por los órganos administrativos los datos obtenidos en las actuaciones. En el presente caso analizado tuvo lugar una motivación insuficiente en el acuerdo de ampliación por falta de justificación de la complejidad de las operaciones existiendo plazos de inacción prolongada carentes de justificación, lo que conllevó la improcedencia de la ampliación.

[18] Acerca de la operatividad del citado plazo de diez días tiene declarado además el TS mediante Sentencia de 5 de octubre de 2016 que la apreciación del citado plazo constituye en todo caso una apreciación probatoria cuya decisión es soberanía de la Sala de instancia, cuando su conclusión es razonable, que era lo que sucedía en el supuesto de autos planteado.

Por otra parte, y de acuerdo con lo declarado por la AN en su Sentencia de 23 de diciembre de 2014, la exigencia de motivación no se limita a la justificación material del factor habilitador de la ampliación, sino que se requiere su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación. Quiere decirse con ello que no basta con la acreditación de que concurre alguna de las circunstancias que hacen posible acordar una prórroga, sino que es preciso poner tales circunstancias en relación con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate.

En efecto, de acuerdo con lo declarado por la AN a través del citado pronunciamiento la exigencia de motivación no se limita a la justificación material del factor habilitador de la ampliación (como pueda ser, por ejemplo, el volumen de operaciones de la empresa como dato abstracto), sino que se requiere su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, lo que equivale a la necesaria evaluación de las razones en virtud de las cuales quepa inferir que el plazo de doce meses es insuficiente para completar la instrucción del procedimiento, pese a la diligencia desplegada por la Administración. Dicha motivación del acuerdo de ampliación ha de ponderar la necesidad de sobrepasar el plazo legal a la vista de las circunstancias propias del procedimiento en el seno del cual se necesita su adopción, lo que impone al órgano decisor un deber de poner en conexión la complejidad de las actuaciones que no cabe presumir automáticamente de la concurrencia de alguno de los factores legales, con la constatada insuficiencia del plazo de doce meses para terminarlas. Y, a tal efecto, la justificación de la ampliación sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundadamente (aun cuando lo fuera de forma sucinta) los motivos que han impedido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido para ello.

En todo caso es la Administración la que tiene que explicar suficientemente que el volumen de operaciones influye en la duración

previsible del procedimiento, determinando su complejidad. De este modo, a falta de otra explicación más satisfactoria, el plazo legal que podría denominarse ordinario, de doce meses, habría de ser suficiente para completar la comprobación y cuantificar la deuda tributaria, ya que la concreción de dicho deber no cabe presumirla en contra del administrado que reclame el despliegue de una gran actividad de comprobación ni de actuaciones complejas o dificultosas que impidieran cumplir el plazo de doce meses en este concreto asunto[19].

Cabe referirse asimismo a este respecto a la STS de 12 de febrero de 2015, en la que se afirma que si no se especifica el porqué de las dilaciones y su influencia real en el procedimiento se dificulta hasta anularla la potestad jurisdiccional de controlar la actividad de la Administración. Y ello partiendo de la voluntad de la ley de que los procedimientos duren doce meses y no un periodo indefinido que burle esa exigencia legal y se adapte mejor a la organización, conveniencia o comodidad de la Inspección.

Tal y como recuerda el Alto Tribunal a través de esta última Sentencia el acto administrativo de liquidación dictado una vez ampliamente sobrepasado el periodo de doce meses debe ser especialmente cuidadoso en la motivación de las circunstancias del procedimiento que le habilitarían para el mantenimiento de dicho efecto interruptivo ex lege que causa el procedimiento abierto, a pesar de la superación de los doce meses previsto en el antiguo art. 150.1 LGT para evitar la sospecha de que el plazo se reconstruye *a posteriori*, inventando o prolongando artificialmente las supuestas dilaciones que se achacan a la actitud del contribuyente con la finalidad, que no es legítima, de extender artificialmente el plazo máximo del procedimiento más allá de lo legalmente autorizado.

Destacó así el Tribunal la necesidad de proceder en todo caso a la motivación del acto de liquidación en lo que atañe a cada una de las dilaciones imputadas, debiendo proyectarse además dicha motivación sobre: las diligencias inspectoras en que habrían acaecido; su causa motivadora; la documentación requerida en ellas; su influencia para la regularización; y el hecho de si ésta fue cumplimentada en parte o incumplida de forma total, especificando el plazo concedido para cada solicitud de aportación de datos o informaciones, no inferior en ningún caso a diez días, que deben entenderse hábiles. A mayor abundamiento la motivación del acuerdo de liquidación debe especificar en qué medida el retraso o incumplimiento del inspeccionado de su deber de colaborar con la Administración ha influido en el curso del procedimiento, entorpeciéndolo, dilatándolo o suspendiendo la práctica de diligencias dependientes del resultado de las anteriores.

La motivación resulta pues preceptiva en los actos de gravamen al objeto de justificar el acogimiento a una regla excepcional, que es la de alterar el plazo máximo de doce meses establecido en una norma con rango de Ley formal, que incluye no una simple recomendación o consejo, sino un mandato que la Administración debe obedecer.

De este modo concluye el TS a través de este último pronunciamiento que si no se especificase el porqué de las dilaciones y su influencia real en el procedimiento se estaría dificultando hasta anularla la potestad jurisdiccional de controlar la actividad de la Administración que, en esta materia, debe necesariamente comprender el examen pleno de las incidencias del procedimiento inspector y el juicio sobre su adecuación a Derecho, partiendo de la voluntad de la ley de que los procedimientos duren 12 meses y no un periodo indefinido que burle esa exigencia legal y se adapte mejor a la organización, conveniencia o comodidad

[19] A este respecto ya en su Sentencia de 28 de febrero de 2013 el Tribunal Supremo afirmó que no hay un derecho incondicionado de la Administración a prorrogar la duración de las actuaciones inspectoras, sino que la regla general viene constituida por el establecimiento de un plazo de doce meses, el cual sólo en casos excepcionales puede prolongarse mediante acuerdo motivado cuando concurran particulares circunstancias, debidamente acreditadas y razonadas, que impidan o dificulten la culminación de las actuaciones en dicho plazo.

de la Inspección. Y ello teniendo presente que, partiendo de la regla general en virtud de la cual la duración del procedimiento ha de limitarse a doce meses, cualquier excepción, salvedad o prórroga debe ser estrictamente motivada y justificada, impidiendo a tal efecto el principio de buena fe que ha de presidir las relaciones de la Administración con los administrados la exclusión sobre los plazos máximos de resolución de los periodos que decide por sí misma la Administración, como si se tratara de una facultad discrecional y no estrictamente reglada, que se deban a dilaciones del comprobado sin que éste tuviera la oportunidad de conocer si son en rigor tales dilaciones ni sus efectos.

II. LA DETERMINACIÓN DEL PLAZO PARA LA ADOPCIÓN DEL ACUERDO DE AMPLIACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS A LA LUZ DE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL DE LA AUDIENCIA NACIONAL.

Refiriéndose a la cuestión relativa al plazo de ampliación de las actuaciones inspectoras y de complementación del expediente que establecía el art. 60.4 del antiguo RGIT (que, como es sabido, era de un mes, debiendo acreditarse la existencia de una especial complejidad), afirmó la AN en su Sentencia de 3 de marzo de 2009 que el incumplimiento del citado plazo de un mes no determina la caducidad, la cual no tiene cabida dentro del procedimiento de comprobación tributaria[20]. Ahora bien, tal y como precisó la Audiencia lo anterior no significa que exista un derecho incondicionado por parte de la Administración a prorrogar el plazo de las actuaciones inspectoras. Como ya sabemos, no basta con la simple acreditación de que concurre alguna de las circunstancias que hacen posible la prórroga, siendo necesario además poner en relación dichas circunstancias con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate. Y, por lo que respecta al supuesto planteado, en el que se limitaba a justificar la ampliación por superar el volumen de operaciones el límite previsto, concluyó la Audiencia que es insuficiente de cara a acreditar la especial complejidad de dichas actuaciones, siendo en consecuencia el acuerdo inmotivado.[21]

Con posterioridad, mediante Sentencia de 18 de noviembre de 2010, la AN procedería a analizar el uso indebido de la posibilidad establecida en el art. 60.4 del antiguo Real Decreto 939/1986 para completar actuaciones con la finalidad de dilatar artificiosamente por espacio de tres meses más el procedimiento inspector, que ya había sido ampliado por espacio de doce meses, en aplicación de aquello que establecía el art. 29 de la antigua Ley 1/1998. De conformidad con lo declarado por la Audiencia, en el concreto supuesto analizado se jugó artificialmente con los plazos para ampliar a voluntad de la Administración el momento en que se prefirió adoptar el acuerdo final, lo que contravenía abiertamente el contenido normativo del antiguo art. 60.4 del RGIT. Y ello sobre la base de que no cabría una segunda ampliación cuando ya se acordó la primera, directamente amparada en la habilitación que, en ciertos casos, ofrecía el art. 29.1 de la antigua Ley 1/1998, única ampliación de las

[20] Por su parte el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña se encargó de precisar en su Sentencia de 16 de julio de 2009 que, con anterioridad a la entrada en vigor de la LGT 2003, no resultaba posible aludir a la caducidad de las actuaciones inspectoras a resultas de una interrupción injustificada de dichas actuaciones.

[21] Así las cosas, dado que en el concreto supuesto analizado se superaba el plazo de doce meses, resolvió la Audiencia que procedía estimar la prescripción. De este modo, y a efectos de la necesaria motivación del acuerdo de ampliación, se afirmó que no basta con que concurran algunas de las circunstancias legalmente previstas, sino que es preciso poner tales circunstancias en relación con las concretas actuaciones inspectoras. Dicho de otro modo, han de consignarse y razonarse los motivos que hubiesen impedido razonablemente completar el procedimiento en el plazo establecido. Véase igualmente a este respecto la Sentencia del TSJ. de Aragón de 27 de mayo de 2009, relativa al cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y a la consideración de una causa de fuerza mayor como exclusión de períodos de interrupción justificada, y a través de la cual se declaró que no puede considerarse como un supuesto de fuerza mayor la necesidad de un dictamen reclamado al Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria de Aragón, debiendo encuadrarse la solicitud de dicho dictamen dentro de los informes previstos en el art. 31.bis.1.a) del antiguo RGIT, que autoriza la interrupción únicamente durante un plazo de seis meses.

actuaciones legalmente permitida. En efecto, el plazo máximo de tres meses previsto para dicho trámite no podía añadirse al plazo máximo legal de duración de las actuaciones inspectoras.

En opinión de la AN en el concreto supuesto de autos analizado el ejercicio por la Inspección de la potestad de fijar la deuda tributaria del sujeto pasivo se efectuó cuando ya había prescrito, lo que determinaría la ilegitimidad de ese acto administrativo. Varias eran las razones que, una a una, causaban por sí solas ese efecto, siendo así que la concurrencia de todas ellas en relación con un mismo supuesto, no es solo que reforzase la invalidez de lo de por sí nulo, sino que además revelaba un proceder ciertamente alejado del principio de sometimiento a la ley y al derecho que vincula constitucionalmente a toda Administración Pública, incluso a la Administración tributaria. Tal y como precisó la AN, si el órgano de resolución se hubiera atenido al deber reglamentario de dictar en el plazo de un mes la liquidación, que comienza a correr desde el término del periodo conferido para alegaciones -o, naturalmente, desde la efectiva presentación de éstas-, la duración global del procedimiento habría respetado el plazo máximo legalmente previsto (art. 29.1 de la antigua Ley 1/1998, aplicable al supuesto de autos) y no cabría aducir válidamente la prescripción de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (art. 24 de la antigua Ley 1/1998 en relación con los arts. 64 y siguientes de la antigua LGT de 1963).

Sin embargo en el presente caso el Inspector-Jefe se abstuvo de liquidar en plazo. En lugar de tal actividad, se adoptó un insólito acuerdo denominado "acto administrativo de ampliación de actuaciones", para el que la Inspección carecía total y absolutamente de habilitación normativa por parte de la Inspectora-Jefe Adjunta al Jefe de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección.

De conformidad con lo manifestado por la AN no cabe admitir que el plazo de comprobación fuera el de 12 meses (ampliables por otros 12), más otros tres meses adicionales, más el resultado de añadir al ya sobrecargado conjunto temporal las dilaciones imputables al interesado. Antes al contrario, la salvedad que el art. 60.4 del antiguo RGIT introdujo respecto del plazo de resolución, que quedó suspendido entre tanto se completaba la instrucción, operaba, a su vez, dentro del límite cronológico acotado en la ley, de forma que, por más que se pudiera prolongar hasta los tres meses, siembre lo habría de ser dentro del margen temporal de los 12 meses o, en su caso, del plazo resultante de la ampliación. La facultad del citado art. 60.4 RGIT no habilitaba, pues, a la Administración para soslayar el estricto deber establecido en el art. 29.1 de la antigua Ley 1/1998 y, por tanto, para eludir el efecto perjudicial para la vigencia de la potestad liquidatoria que deriva del juego de la prescripción.

Para la AN en el presente caso la Inspección hizo un uso abusivo del precepto que le autorizaba a descontar, del periodo máximo de duración del procedimiento de comprobación, aquellas dilaciones imputables al comprobado y, por tal razón, no cabía aumentar ese periodo en los días en que se cifra esa pretendida dilación. Con carácter general no cabe apreciar una dilación con ocasión de la aportación de documentos efectuada, por razones defensivas, en el trámite de alegaciones al acta, ya que tal proceder es tanto como cercenar y limitar el derecho de defensa aplicable a todos los procedimientos administrativos. A este respecto debía tenerse presente además, en relación con el concreto supuesto planteado, aquello que disponían los arts. 47.2 y 99.b) de la antigua LGT de 1963, aplicables al caso, ambos en relación con los apartados k) y l) del art. 3 de la antigua Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que habilitaban al contribuyente el derecho a valerse de todas las pruebas de que disponga. No es posible pues apreciar una dilación como consecuencia de la aportación por el interesado de documentación que le favorece. De ser esto así, se haría de peor condición al comprobado que efectuase una aportación documental, ya que ésta podría servir de pretexto para una nueva dilación no

prevista en el acta frente a quien guardase silencio o no tuviera en su poder esa información beneficiosa para sus intereses, consecuencia que, por absurda, debe descartarse.

Tal y como precisó la AN "*La única forma de dar sentido jurídico a la previsión legal que conceptúa el plazo máximo de doce meses como la regla general y la ampliación como excepción, así como permite su eventual ampliación a costa de los periodos que se suponen afectados por la obstrucción o tardanza ocasionada por el comprobado, es la de razonar explícitamente sobre la realidad misma del retraso, que éste tenga su causa en una conducta objetivamente obstruccionista y que haya supuesto una demora cierta y efectiva, no en la cumplimentación de uno u otro trámite, sino en la duración global de las actuaciones*".

Téngase presente además que la finalidad específica del antiguo art. 60.4 del RGIT era la de permitir una comprobación adicional y, por ende, la suspensión del plazo de un mes en que se ordena al órgano decisor dictar resolución, siendo del todo punto razonable que se arbitrase el tiempo necesario para llevar a cabo esa actividad comprobadora que se ordenaba y para que el Inspector Jefe, a la vista de su resultado, pudiera valorarlo y dictar la consiguiente liquidación, ya fuese confirmatoria o correctora del acta. El plazo máximo de tres meses a que se refería el antiguo art. 60.4 RGIT no podía añadirse al cómputo máximo legal de duración de las actuaciones en su conjunto, para arrojar un resultado final distinto al que la ley formal ha querido.

Ahora bien, no toda inobservancia del plazo fijado unilateralmente por la Administración para aportar documentos o datos constituye una dilación imputable al contribuyente, en el sentido estricto que le otorgaba el art. 29.2 del antiguo Estatuto del Contribuyente, ya que en esa expresión "dilación imputable" cabe apreciar dos términos con relevancia jurídica propia y sustantiva[22]. La dilación supone retraso, y éste no puede venir referido al singular trámite que da lugar al requerimiento de información y su cumplimiento, sino al procedimiento en su conjunto, ya que si el efecto que la Ley anuda a esa dilación es la prolongación del tiempo máximo de que la Ley dispone, es razonable limitar su aplicabilidad a los supuestos en que hay un verdadero y propio exceso temporal, esto es, un entorpecimiento en el desarrollo normal de las actuaciones. Asimismo se requiere que dicho retraso sea debido a la actitud del comprobado, al que no le es lícito, con sus acciones u omisiones, condicionar la marcha del expediente, retrasando maliciosa o negligentemente su conclusión en tiempo hábil.

Aunque la Ley no prevé expresamente el concepto de dilaciones imputables a la Inspección, no podía dejar de interpretarse el art. 29 de la antigua Ley 1/1998 a la luz del principio de buena fe, de suerte que cuando en la actitud de impulso del procedimiento -y en particular, en el periodo que media entre la conclusión material de la actividad comprobadora y la práctica de la liquidación con que culmina ésta- sea apreciable una demora directamente causada por la Administración, habrá que restar esos periodos de los ocasionados por la actitud del contribuyente.

Concluyó de este modo la Audiencia afirmando que el antiguo art. 60.4 RGIT no podía distorsionar la jerarquía normativa introduciendo un plazo nuevo y distinto para añadir al máximo legalmente autorizado. No cabía admitir que el plazo de comprobación fuera el de 12 meses (ampliables

[22] Recuérdese que el citado art. 29.2 de la antigua Ley 1/1998, junto con el art. 31.*bis* del antiguo RGIT, procedió a flexibilizar el plazo máximo de duración del procedimiento inspector (doce o veinticuatro meses), al no computar en dicho período las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada. Se proyectó así sobre el ámbito específico de un procedimiento tributario aquello que disponía el art. 44 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, para el conjunto de los procedimientos administrativos iniciados de oficio, de conformidad con el cual en los supuestos en los que el procedimiento se hubiera paralizado por causa imputable al interesado se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver y notificar la resolución.

por otros 12), más tres meses adicionales, más el resultado de añadir al ya sobrecargado conjunto temporal las dilaciones imputables al interesado. Por el contrario la salvedad que el citado art. 60.4 introducía respecto del plazo de resolución, que quedaba suspendido entre tanto se completaba la instrucción, operaba, a su vez, dentro del límite cronológico acotado en la ley, de forma que, por más que se pudiera prolongar hasta los tres meses, siembre debía serlo dentro del margen temporal de los 12 meses o, en su caso, del plazo resultante de la ampliación. En resumen, la facultad del antiguo art. 60.4 RGIT no habilitaba a la Administración para soslayar el estricto deber establecido en el art. 29.1 de la antigua Ley 1/1998 y, por tanto, para eludir el efecto perjudicial para la vigencia de la potestad liquidatoria derivada del juego de la prescripción.[23]

En resumen, no toda inobservancia del plazo fijada unilateralmente por la Administración para aportar documentos o datos constituye una dilación imputable al contribuyente. Cuando en la actitud de impulso del procedimiento resulte apreciable una demora que haya sido directamente causada por la Administración, habrá que restar dichos períodos de los ocasionados por la actitud del contribuyente.

Mediante Sentencia de 18 de enero de 2010 analizó la AN la cuestión relativa a la determinación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y a su eventual ampliación en supuestos de especial complejidad. La AN, aplicando al respecto las previsiones contenidas en la anterior normativa (y, en particular, el antiguo RGIT de 1986, reformado en el año 2000)[24], estimó que la plena eficacia del acuerdo de ampliación del plazo máximo ordinario de duración de las actuaciones inspectoras de doce meses, en el supuesto de que concurra alguna de las circunstancias que así lo permitan, dependerá de que el mismo se adopte dentro del plazo máximo de doce meses establecido al efecto, del cual no podrán descontarse los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causas no imputables a la Administración, las cuales sólo adquieren virtualidad cuando se culmine el procedimiento inspector, al término de las actuaciones pero no a estos fines.

La normativa tributaria aplicable al supuesto de autos, si bien se encargaba de fijar el día inicial (señalándose que la ampliación podría acordarse antes del transcurso del plazo de seis meses a contar desde el inicio de las actuaciones, de acuerdo con lo señalado por el art. 31.*ter*.3 del antiguo RGIT de 1986) nada disponía en relación con el momento final en el que habría de dictarse dicho acuerdo, en relación con el cual la Sala estimó, a la vista del inciso final del citado precepto, que debía de producirse antes de que transcurriese el plazo de doce meses fijado desde el inicio señalándose que, si se adoptase más allá de dicho plazo, ignorándolo el contribuyente, se atentaría contra el principio procedimental y contra el derecho del mismo a conocer la duración del procedimiento, con notable merma del principio de seguridad jurídica.

Las consecuencias derivadas de la adopción de dicho acuerdo fuera del referido plazo

[23] Por otro lado declaró la AN en el citado pronunciamiento que la delimitación de la cuestión relativa a la exclusión de aquellas dilaciones que resulten imputables al contribuyente corresponde al actuario y no al Inspector-Jefe, habiendo concurrido en el concreto supuesto de autos analizado una desviación de poder, dado que no resulta posible apreciar la existencia de una dilación como consecuencia de la aportación por el interesado de documentación que le favorece, al representar dicha aportación una carga y no una obligación. Tal y como precisa la Audiencia, al objeto de verificar si se ha producido una dilación dicha circunstancia ha de ser examinada en comparación con la propia actitud de la Administración en el procedimiento; y unas dilaciones de gran magnitud han de considerarse imputables a una grave negligencia de la Inspección en la dirección e instrucción del procedimiento comprobador.

[24] Téngase presente no obstante que la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el Real Decreto 1065/2007, de 27 julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT), presentan una regulación sustancialmente idéntica en este punto.

serían que la ampliación no produciría efectos interruptivos de la prescripción, como si se hubiera sobrepasado sin más el plazo ordinario de doce meses, de manera que únicamente se tendría en cuenta, a estos efectos, la fecha en la que finalizó el plazo de presentación de la declaración y la de notificación del acuerdo final de liquidación, que en el presente caso contribuirían a determinar la prescripción de la deuda.

A pesar de que, en efecto, la normativa aplicable por aquel entonces no fijaba el momento final en el que debía adoptarse el acuerdo de ampliación (suscitándose así la duda relativa a si habían existido interrupciones justificadas o dilaciones imputables al obligado tributario, así como si éstas han de ser tomadas en consideración de cara al cómputo del plazo máximo de doce meses en los que ha de dictarse el acuerdo de ampliación), adoptando una interpretación sistemática de la normativa aplicable (y, en concreto, del art. 31.*bis*.3 del antiguo RGIT) parecería, en contra de lo señalado por la AN, que la no inclusión a estos efectos de dichos períodos de interrupción justificada y dilaciones imputables al obligado lo sería a efectos de la adopción del acuerdo a los seis meses de iniciarse las actuaciones, pero no para la adopción del acuerdo final antes de los doce meses en los que, en principio, podrían tenerse en cuenta. Ello significaría un alargamiento considerable del plazo ordinario para la adopción del acuerdo de ampliación.

Desde nuestro punto de vista, tanto durante la vigencia de la anterior normativa como a resultas de lo que, en la actualidad, establecen los arts. 184.4, párrafo segundo del Real Decreto 1065/2007 y 150.1 de la vigente LGT, lo correcto de cara a la adopción del acuerdo sería que se tomase en consideración, en todo caso, el plazo máximo de doce meses a contar desde la iniciación del procedimiento inspector, sin computar eventuales interrupciones o dilaciones ya que, además de dotar de una mayor seguridad jurídica al inspeccionado que, desde un primer momento, tendría conocimiento de dicho plazo máximo (a pesar de que ello pueda tener como inconveniente la realización de un mayor número de ampliaciones), se evitaría tener que adelantar ya al instante de la adopción del acuerdo la discusión acerca de la existencia o no de interrupciones o dilaciones y de por cuánto tiempo habrían de adoptarse, la cual debe plantearse, no para la determinación del momento válido de adopción del acuerdo de ampliación, sino para la determinación del instante final de terminación del procedimiento inspector.[25]

En definitiva, de cara a la determinación del plazo para la adopción del acuerdo de ampliación concluyó la AN que dicha ampliación habrá de producirse antes de la finalización del plazo inicial de doce meses, produciéndose a este respecto, en el concreto supuesto de autos analizado, la falta de eficacia del acuerdo de ampliación, al haberse adoptado una vez transcurrido dicho plazo[26]. Y ello sin perjuicio de la posible prescripción que pueda llegar a producirse.[27]

[25] Tal y como afirma el TS en su Sentencia de 15 de marzo de 2012, el plazo máximo para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación y liquidación por la Inspección de los Tributos es de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las actuaciones, con posibilidad de prolongación por otros doce meses tratándose de actuaciones de especial relevancia o cuando se descubrieran nuevas actividades profesionales o empresariales del investigado.

26 Téngase presente además que, de conformidad con lo declarado por la SAN de 24 de julio de 2014, no proceden las actuaciones posteriores a la diligencia en la que se dan por terminadas las actuaciones. De este modo si la Inspección, en una diligencia posterior a aquella en la que se ponía de manifiesto que se daban por terminadas las actuaciones, hubiese incrementado las dilaciones que imputaba al contribuyente por inactividad, se estará vulnerando el principio de seguridad jurídica. Añade asimismo la AN en el citado pronunciamiento que el alcance de las facultades de la Administración para comprobar datos o hechos de ejercicios prescritos con el fin de regularizar ejercicios no prescritos no puede alcanzar a una nueva calificación de los beneficios aplicados. Así, por ejemplo, la Inspección no puede, en relación con la comprobación de otro ejercicio posterior, cuestionar la reinversión al calificar una finca como bien no afecto a la actividad, ya que no cabe que la Administración al comprobar un ejercicio no prescrito altere el régimen jurídico que ha ganado firmeza en un ejercicio anterior por efecto de la prescripción.

[27] Véase igualmente a este respecto la SAN de 6 de junio de 2013, a cuyo tenor el acuerdo de ampliación

Por su parte el TS, a través de su Sentencia de 8 de octubre de 2009, reconoció la inexistencia de caducidad de las actuaciones inspectoras cuando se ordena ampliar el expediente fuera del plazo de un mes, añadiendo además el Tribunal que en el concreto supuesto analizado no se apreciaba la existencia de indefensión, habiéndose completado el expediente aportando el inspector información y la entidad inspeccionada diversa documentación. Así las cosas, dados unos socios de una entidad en régimen de transparencia fiscal respecto de la que no se había culminado la comprobación tributaria, habrán de extenderse actas previas. La comprobación, acta y liquidación realizada por el socio se hace depender del resultado último de la liquidación girada a la sociedad en régimen de transparencia, es decir, de su firmeza. Y, a tal efecto, la superación del plazo de un mes del que disponía la Inspección para dictar la liquidación no puede provocar la caducidad del procedimiento, no teniendo lugar en consecuencia la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria.

Con posterioridad se encargó de precisar la STS de 18 de octubre de 2013 que una ampliación de actuaciones ordenada por el Inspector-Jefe al amparo de lo dispuesto por el art. 60.4 del antiguo RGIT no constituye una interrupción justificada a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

ha de ser adoptado dentro de los doce meses de duración máxima de las actuaciones computados de fecha a fecha a partir de la notificación recepticia del acuerdo de inicio, sin que quepa a tal efecto tomar en consideración las posibles dilaciones que puedan llegar a producirse imputables al contribuyente. En esta misma línea reitera la Sentencia del citado órgano judicial de 31 de octubre de 2013 que el cómputo del plazo para ampliación ha de realizarse de fecha a fecha, sin computar dilaciones. Y, existiendo extemporaneidad, el plazo a contar será de 12 meses, produciéndose en consecuencia la prescripción. En el presente caso se produjo la prescripción por exceso de duración, ya que no fueron computables las dilaciones al no motivarse, una a una, en el acto de liquidación, y al no producirse retraso o entorpecimiento en el curso del procedimiento que se desarrolló con normalidad.

III. ANÁLISIS DE LA CUESTIÓN RELATIVA A LA NECESIDAD DE NOTIFICACIÓN: ¿SE TRATA DE UN ACTO DE TRÁMITE?

¿Tiene el acto de ampliación del plazo para la finalización de las actuaciones inspectoras la condición de acto de mero trámite, en cuyo caso no se requeriría, de cara a su virtualidad jurídica, la notificación al interesado? *A priori,* tanto la regulación contenida en la antigua Ley 1/1998 como en el antiguo art. 150 de la LGT 2003 (relativo al plazo de las actuaciones inspectoras) únicamente condicionan a la fecha de notificación la eficacia de los actos de inicio del procedimiento de inspección y del acto administrativo resultante de las mismas (la liquidación). Nada se señala, en cambio, en relación con el acto de ampliación de las actuaciones inspectoras.

Inicialmente señaló a este respecto el TS a través, entre otras, de sus Sentencias de 28 de febrero de 1996[28], 28 de octubre de 1997[29] y 4 de diciembre

[28] Concretamente de conformidad con lo declarado por el Alto Tribunal en dicho pronunciamiento *"El principio de seguridad jurídica —de que es garante el art. 9.° 3 CE— se resiente en tanto no se llegue a una solución inequívoca; más aún cuando, precisamente, es la seguridad jurídica lo que pretenden los preceptos antes transcritos, como expresamente dice la exposición del RGIT, en el párrafo octavo de su Apartado III. En efecto, la inclusión de los párrafos 3.° y 4.° en el art. 31 del Reglamento, significa una limitación que se impuso a si misma la Administración en aras de la seguridad jurídica, evitando (como hubiera sucedido de no existir esos preceptos) que el inicio de la inspección supusiera el hito final de un período prescriptivo quinquenal y, en su caso, el comienzo de otro de igual duración (…) El art. 31.3 y 4 no tiene otra razón de ser que evitar que la Inspección de los Tributos pueda retardar por otros cinco años más el plazo de prescripción del art. 64 de la Ley General Tributaria, como podría ocurrir si no existiese esta norma"*. En definitiva, para el Tribunal la dilación de más de seis meses en continuar las actuaciones una vez notificado el sobreseimiento impiden la interrupción de la prescripción.

[29] Tal y como afirmó el TS en esta segunda Sentencia *"(…) Patrocinar que el contribuyente puede estar pendiente de ser inspeccionado durante los cinco años siguientes al vencimiento del plazo de pago voluntario, sin perjuicio de añadir a los mismos otros cinco años más de duración de la inspección —o sea, en total, diez años menos unos días— es contradictorio jurídica, económica y socialmente al interés general (…) Debe prevalecer el criterio finalista de interpretación que*

de 1998[30], así como la AN mediante Sentencias de 24 de noviembre de 1994 y de 1 de diciembre de 2005 que, a los efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, hay que tomar en consideración aquellas que van desde la notificación del inicio de las mismas hasta que se dicta el acuerdo de liquidación.[31]

Y, teniendo en cuenta que la eventual prórroga del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras no es automática sino que debe representar una excepción a la regla general aplicable, debiendo quedar motivado en todo caso el acuerdo de ampliación, declaró la Sentencia de la AN finalmente casada por el TS que habrían de ser el acto de inicio de las actuaciones de comprobación y el acuerdo de liquidación los dos actos que supediten su eficacia a la notificación al contribuyente, en tanto en cuanto éste último, además, pone fin al desarrollo de dichas actuaciones inspectoras, debiendo dictarse necesariamente dentro del plazo máximo de duración de las mismas.[32]

En un primer momento estimó la AN innecesaria la notificación del acuerdo de ampliación de actuaciones el cual, en el concreto supuesto planteado, había sido dictado además antes del transcurso del plazo de seis meses, siendo notificado con posterioridad a la superación de dicho plazo. Y, en base a ello, el citado órgano judicial resolvió desestimar el recurso interpuesto al efecto, denegando la petición de la parte, al amparo de la cual para que resultara válido y eficaz dicho acuerdo de ampliación de actuaciones el mismo debió haber sido notificado efectivamente al obligado tributario, al no tratarse de una mera cuestión de carácter interno de organización del expediente administrativo.

Adviértase que, de conformidad con el criterio adoptado inicialmente por la AN, el acuerdo de ampliación del plazo de desarrollo de actuaciones inspectoras quedaba reducido a la simple esfera organizativa de la Administración, así como a la propia ordenación y a la tramitación del expediente. Tal y como precisó el citado órgano judicial, a pesar de que dicho acto ha de ser notificado como cualquier otro acto producido dentro del expediente, la referida notificación no constituye un presupuesto de eficacia del acto administrativo de ampliación del plazo, al no desplegar sus efectos sobre la esfera jurídica de los interesados, no constituyendo por tanto un presupuesto de eficacia sino, tan sólo, una mera comunicación de un acuerdo administrativo dictado en el expediente.

Pues bien, de acuerdo con lo señalado por el Tribunal (quien consideró que en el concreto supuesto de autos analizado se produjo una vulneración de lo dispuesto en los arts. 3.n) y 29 de la antigua Ley 1/1998, de 26 de febrero,

robustece la que es más favorable a la protección de la seguridad jurídica, que como principio constitucional ha de ser prevalente, frente a cualquier otro de eficacia funcional".

[30] Afirma concretamente el Alto Tribunal en la citada Sentencia de 4 de diciembre de 1998 lo siguiente:"*(…) La primera salvedad que debe hacerse consiste en que no tener plazo prefijado para su terminación no equivale a que puedan ser indefinidos, eternos, o "estar abiertos toda la vida" como dice la recurrente; significa, por el contrario que el plazo para su conclusión es tan extenso como el de prescripción del derecho al que se refieran (cinco años hasta enero de 1998 y cuatro años a partir de entonces, con arreglo a la Ley 1/1998), con lo que se sustituye la perención o caducidad del expediente y, en su caso, la generación del silencio administrativo, por la extinción del derecho. Todo ello desde la vigencia del RD 803/1993 y hasta la entrada en vigor de la mencionada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, que ha venido a establecer nuevos plazos de caducidad para unos y otros casos*".

[31] A tal efecto, y como seguramente se recordará, a raíz de la reforma introducida en la antigua LGT de 1963 por la Ley 1/1998 se introdujo un plazo prefijado máximo de doce meses para la terminación de dichas actuaciones inspectoras, susceptible de ser ampliado por otros doce meses en el supuesto de que concurriesen las condiciones exigidas al efecto, y con la finalidad de alcanzar la consecución de un cierto equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados, reforzándose de paso la seguridad jurídica en el ámbito tributario.

[32] Acerca de esta necesidad de motivación del acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, no siendo suficiente al respecto con que concurran alguna de las circunstancias legalmente previstas, sino que dichas circunstancias han de ser puestas en relación con el desarrollo de las concretas actuaciones inspectoras, debiendo consignarse y razonarse los motivos que hayan impedido razonablemente completar el procedimiento en el plazo establecido, véase igualmente la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 4 de noviembre de 2011.

reguladora de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes), no nos hallamos ante un acto de trámite, sino de un acto que afecta sustancialmente a la posición jurídica del interesado. En consecuencia la notificación del acuerdo de ampliación seis meses después de su adopción produjo indefensión al interesado y generó inseguridad jurídica, con la consiguiente pérdida de la eficacia interruptiva de todo lo actuado, al no haberse notificado dicho acuerdo de ampliación antes de la finalización del citado plazo máximo de duración de doce meses.

Argumentó en primer término el Alto Tribunal que recae en la persona del obligado tributario la impugnación y la prueba de que no concurren en el caso concreto las causas de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras[33]. En palabras del TS *"No resulta admisible aceptar que todo grupo consolidado haya de soportar el plazo de ampliación, pero es evidente que la improcedencia de la ampliación acordada exige la prueba concluyente de que la misma era innecesaria, prueba que recae sobre el grupo consolidado"*.

Refiriéndose al alcance del acuerdo y a los efectos derivados de la notificación más de seis meses después de su adopción, así como a su notificación una vez transcurrido el plazo del año a contar desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación (a pesar de haber sido dictado el mismo con anterioridad a la superación de dicho plazo), el TS aceptó la presunción de validez del acuerdo de ampliación, teniendo presente a tal efecto la presunción establecida en el art. 57.1 de la Ley 30/1992, a cuyo tenor los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa.

[33] Concretamente en el presente caso el plazo en cuestión había sido ampliado al haberse realizado la inspección a un grupo consolidado, concurriendo circunstancias de especial complejidad que, a juicio de la Inspección, requerían y justificaban la ampliación de dicho plazo.

Como ya hemos manifestado inicialmente la AN otorgó al acto impugnado la naturaleza de acto de trámite[34]. Pues bien, para el TS las consecuencias jurídicas derivadas del acuerdo ampliatorio del plazo de duración de las actuaciones inspectoras resultaban de vital importancia para garantizar la posición jurídica del obligado tributario. Tal y como afirma el Alto Tribunal, en el supuesto de que dicho acuerdo ampliatorio no fuese dictado y tampoco se dictase la liquidación pertinente dentro del plazo del año desaparecería la interrupción de la prescripción derivada del desarrollo de las actuaciones comprobadoras e investigadoras. Y, a resultas de lo anterior, bien podría suceder (como así estimó además el TS que ocurría en relación con el recurso planteado) que, si el acuerdo cuestionado no se produjese, la obligación tributaria del recurrente estuviese prescrita.

Argumentaba acto seguido el TS lo siguiente: *"Nos parece imposible sostener que, pese al efecto reseñado, pueda afirmarse que ese acto notificado seis meses después no causa indefensión al interesado. La posición que automáticamente, y por el mero transcurso de los doce meses ostenta el recurrente, cuando no se produce la notificación del acuerdo ampliatorio, es hacer cesar el efecto interruptivo de la prescripción que el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación comporta"*. De este modo, para el TS, afirmar que la notificación de un acto de ampliación del

[34] Afirmó a este respecto la AN lo siguiente: *"(…) El acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones de comprobación es un acto administrativo que, al igual que cualquier otro acto, ha de ser notificado al interesado, pero cuya eficacia no queda supeditada a su oportuna notificación, sino que es válido y produce efectos desde su adopción, como con carácter general se recoge en el art´. 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, para los actos dictados por las Administraciones Públicas. Pero es que, además, es un acto de trámite y, por tanto, no susceptible de impugnación separada e independiente respecto del acto definitivo que recaiga, acto de trámite que, además, no ha causado indefensión alguna a la entidad recurrente, que ya en el curso del procedimiento de comprobación tuvo conocimiento de su existencia (…) y ha podido alegar cuanto ha considerado procedente en defensa de sus derechos e intereses legítimos"*.

plazo de comprobación no afecta a la posición jurídica y a los derechos del recurrente resulta contrario a la realidad. Y, produciéndose además (como de hecho se produjo) la notificación de tal hecho seis meses después origina todavía una mayor inseguridad jurídica, al afectar el acto administrativo en cuestión a la posición material que el obligado tributario ostenta en el procedimiento tributario, generando así indefensión e inseguridad jurídica.[35]

En resumen, a través de su Sentencia de 2 de febrero de 2011 el TS vino a casar la Sentencia de la AN que, con carácter previo, había desestimado el recurso interpuesto, afirmando el Alto Tribunal que "*El acto administrativo controvertido afecta a la posición material que el obligado tributario ostenta en el procedimiento tributario y genera indefensión e inseguridad jurídica*". Dicho de otro modo, el obligado tributario detenta una posición material que ha de ser respetada en aquellos supuestos en los que la Administración desarrolla un determinado procedimiento tributario caracterizado por la existencia de un órgano administrativo que ostenta potestades exorbitantes y por la presencia de un obligado tributario para quien dicho procedimiento tributario constituye una garantía de que sus derechos se verán respetados. De este modo a través del citado pronunciamiento el TS vino a rectificar el criterio adoptado por la AN relativo a la trascendencia del instante en el que deba notificarse el acuerdo de ampliación lo que, a juicio del Alto Tribunal, incide sobre la posición material que el obligado tributario ostenta en el procedimiento tributario, generando indefensión e inseguridad jurídica.

A nuestro juicio parece claro que el desenvolvimiento de toda actuación administrativa dentro de un determinado procedimiento tributario ha de respetar la prohibición de indefensión así como la necesaria protección de la seguridad jurídica, produciendo su eventual vulneración la declaración de nulidad de las actuaciones tributarias. Y la falta de notificación del acuerdo de ampliación del plazo para practicar la inspección antes del transcurso general del plazo de doce meses afecta sustancialmente a la posición jurídica del interesado, generando una considerable inseguridad jurídica, motivo por el cual se produce la pérdida de eficacia interruptiva de la prescripción de las actuaciones inspectoras. El acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras debía notificarse al interesado antes del transcurso de los doce meses, en aras de salvaguardar la posición material que el obligado tributario ostenta en el procedimiento tributario.[36]

Téngase presente para finalizar que, tal y como se encargó de precisar el TS en su Sentencia de 3 de octubre de 2011, el acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras ha de adoptarse dentro del término inicial de doce meses de duración del procedimiento inspector. Quiere decirse con ello que la adopción del acuerdo de ampliación una vez fenecido el plazo a ampliar resultaría contraria a la limitación temporal establecida en su día por la antigua Ley 1/1998 ya que nada impide, siempre y cuando se despliegue la oportuna diligencia, acordar dentro del plazo la prórroga de las actuaciones inspectoras por otros doce meses.[37]

[35] Incluso añadió el Tribunal que dicho acto carecía, en el concreto supuesto planteado, de los antecedentes que justificaban su existencia, expresados en la Regla 12.2 de la Instrucción 9/98, resultando así vulnerado el art. 62.1.e) de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

[36] Ello ha de ser entendido así, además, al margen de las potestades legalmente atribuidas a la Administración tributaria con la finalidad de alcanzar el cumplimiento efectivo del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pudiendo actuar en el ejercicio de dichas potestades con dos privilegios tales como los de la autotutela declarativa y ejecutiva. Y es que, como es sabido, el actuar de la Administración ha de quedar sometido a los cauces prestablecidos a través del procedimiento tributario en aras, no ya sólo de someter a Derecho la actuación de la Administración tributaria, sino también de garantizar al administrado su participación activa en dicho procedimiento tributario, pudiendo efectuar alegaciones y aportar pruebas ante el órgano administrativo.

[37] En el concreto supuesto de autos analizado por el Alto Tribunal se solicitó diversa información a varias Administraciones tributarias extranjeras, la cual nunca llegó a completarse, a pesar de lo cual la Administración tributaria española, no solo

levantó acta y dictó la liquidación sin los datos requeridos al extranjero, sino que también practicó diligencias del procedimiento inspector durante el plazo de tiempo en el que el cómputo del plazo se hallaba interrumpido, lo que determinaría que las concretas actuaciones desarrolladas no estuviesen efectivamente interrumpidas; tal y como precisa el TS *"La razón de ser de la interrupción justificada cuando se solicita información con relevancia tributaria a otras autoridades, españolas o extranjeras, solo se hace presente si resulta imposible o es realmente dificultoso continuar las actuaciones sin la información recabada, que se muestra indispensable para dictar la posterior liquidación"*. Así las cosas concluyó el Tribunal que en el presente caso la suspensión provocada por la petición de información a las Administraciones tributarias extranjeras no podía considerarse justificada, al no haber sido recibida dicha información en su totalidad, no empleándose además la recibida para la práctica de la liquidación. En otras palabras, la interrupción alegada por la Administración (solicitud de información efectuada a otra Administración extranjera) adolecía de validez, ya que la citada información no había sido recibida, no teniendo en consecuencia incidencia de cara al desarrollo de las actuaciones. Y, no existiendo plazo de interrupción justificada susceptible de ser computado de cara al cálculo del período en el que la decisión de ampliar el tiempo de las actuaciones debió ser notificada, dicho acuerdo de ampliación no resultó ajustado a Derecho, siendo decidido y notificado fuera del plazo requerido por el legislador. Acerca de esta cuestión relativa al requerimiento de información efectuado a Administraciones extranjeras afirmó el TS mediante Sentencia de 19 de abril de 2012 que dicho requerimiento supone la interrupción justificada del cómputo del plazo de duración de las actuaciones durante seis meses. Reitera además el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento que para que exista una dilación es necesario que la Inspección fije un plazo para la aportación. De acuerdo con lo declarado por el Tribunal *"El plazo de interrupción justificada es de doce meses cuando la petición de datos o informes se dirige a Administraciones tributarias de otros Estados. Tal precepto distingue según la solicitud se realice a otros órganos de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales o a otras Administraciones tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, estableciendo la regla general que, de solicitarse a unos u a otras, la interrupción justificada no puede durar más de seis meses por todas las solicitudes formuladas. A esta regla general se establece una excepción: cuando las solicitudes formuladas tengan por destinatario a varios Estados, tanto Estados miembros de la Unión Europea como otros Estados, este plazo se amplía a doce meses. En este caso concreto, siendo tres las solicitudes cursadas, dos a las Administraciones tributarias de los Estados de Portugal y Alemania y la otra a una Administración Local, el plazo debe tenerse por interrumpido justificadamente seis meses, en tanto que como resulta de su tenor literal el plazo de doce meses solo se encuentra reservado cuando los informes o datos se solicitan a organismos distintos a la Administración tributaria de los Estados de la Unión Europea o terceros países"*. En suma, de conformidad con lo declarado por el TS la suspensión provocada por la petición de información a administraciones extranjeras no podía considerarse justificada en el presente caso, debido a que dicha información no fue recibida en su totalidad y la que se acopió no fue empleada para la liquidación. No existe pues plazo de interrupción justificada alguno que computar para calcular el periodo en el que la decisión de ampliar el tiempo de las actuaciones debió ser notificada.

IV. REFLEXIONES FINALES A LA LUZ DE LA VIGENTE LEY 34/2015, DE 21 DE SEPTIEMBRE, DE REFORMA DE LA LGT.

El incumplimiento de plazos de duración del procedimiento inspector no representa una cuestión subsanable, hallándose relacionada con la prescripción y, por lo tanto, produciendo indefensión y conllevando la nulidad de pleno derecho del correspondiente acto administrativo. La Administración tiende a considerar, en general, que cualquier retraso en la aportación de documentos constituye una dilación y que el tiempo no es computable. Sin embargo los tribunales de justicia exigen un plus adicional para su cómputo, y lo mismo sucede con las interrupciones justificadas por petición de información a otras administraciones.

Cabe detectar no obstante la existencia de ciertas contradicciones en los criterios sostenidos por los propios tribunales. Y ello sobre la base de que la posibilidad de coexistencia de dilaciones o interrupciones justificadas con la práctica de actuaciones y que esos tiempos no computen no representa algo automático, a pesar de la literalidad del precepto reglamentario del antiguo RGIT, que no fue declarado ilegal. Esta paralización del cómputo exige que se justifique que los documentos y demás pruebas solicitadas sustraen elementos de juicio. En la práctica, esta ausencia de automatismo introduce una elevada dosis de discrecionalidad en la apreciación de las circunstancias que rodean cada caso.

Dada esta situación estimamos que ha de existir una importante relación entre el aumento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras y la importancia de los documentos

requeridos, ya sea al propio contribuyente o a otras Administraciones. En otro caso no se podría considerar dilación. La extensión de la duración del procedimiento inspector ante la en ocasiones injustificada ralentización en la aportación de la documentación por parte del sujeto no conlleva la automática ampliación del plazo y es apreciada en ocasiones como una falta de diligencia en la instrucción del procedimiento. [38]

Con carácter general fue a raíz de su Sentencia de 31 de mayo de 2013 cuando el TS reconoció, de acuerdo con la línea interpretativa elaborada por la AN, que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con anterioridad a la finalización del plazo inicial de doce meses, sin tomar en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante dicho período de tiempo. Anteriormente el Alto Tribunal estimaba necesario descontar las dilaciones e interrupciones de cara a entrar a valorar si el acuerdo de ampliación del plazo se ajustaba o no a la normativa tributaria.

A la luz de esta línea interpretativa adoptada por el TS el *dies a quo* para solicitar la adopción del acuerdo de ampliación no podrá tener lugar antes del transcurso de seis meses a contar desde el inicio del procedimiento, sin descontar dilaciones e interrupciones. Por su parte el *dies ad quem* para notificar el acuerdo de ampliación se producirá a los doce meses, igualmente sin descontar aquellas dilaciones e interrupciones que pudieran llegar a producirse. En cuanto al plazo general de finalización del expediente, éste podrá ser de doce o de veinticuatro meses (plazo ampliado), descontando aquellas dilaciones e interrupciones que pudieran llegar a producirse.[39]

De cara a acordar el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras habrán de concurrir las circunstancias recogidas en los arts. 150.1 de la LGT y 184.2 del Real Decreto 1065/2007. Y ello con independencia de que se hayan producido o no dilaciones o interrupciones en el desarrollo del procedimiento, cuyo cómputo no constituye en ningún caso una condición esencial de cara a la adopción del acuerdo de ampliación. Porque de ninguna manera la regulación aplicable contempla como causa justificativa de la ampliación la existencia de dilaciones o de interrupciones en el desarrollo del procedimiento.

Por otra parte la motivación del acto de ampliación del plazo de 12 a 24 meses, en los casos de complejidad, no debía consistir en una cita genérica del precepto con una mera mención de la existencia de esas circunstancias[40]. Y, *mutatis mutandis,* no todas las

[38] Mediante Sentencia de 29 de junio de 2011 declaró por ejemplo el TSJ. de Cataluña, tras recordar que el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras ha de tener lugar desde la comunicación del inicio de las actuaciones hasta que se notifica el acuerdo de liquidación resultante, que no cabe computar como retraso en la aportación de la documentación requerida el período de tiempo que media hasta la aportación de una documentación adicional efectuada posteriormente por el contribuyente, habiendo además la Administración realizado labores de investigación durante dicho período.

[39] Refiriéndose al cambio de criterio operado por el TS en el sentido de descartar la posibilidad de computar las dilaciones e interrupciones para la fijación del *dies ad quem* opina , CORONADO SIERRA, Mª., "Ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras: cambio de criterio del TEAC en virtud de los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo (Análisis de la RTEAC de 5 de marzo de 2014, R.G. 3467/2013)", ob. cit., pág. 152, que *"La aplicación de la antigua doctrina, entrando a valorar caso a caso los supuestos interruptivos alegados por la Administración, depuraba esos posibles comportamientos reprochables. La aplicación de esta nueva doctrina con carácter general probablemente genere la anulación de expedientes en donde no cabe valorar la existencia de un comportamiento reprochable, piénsese por ejemplo en aquellos supuestos en donde las dilaciones determinantes tengan su origen en un aplazamiento de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente, circunstancia bastante habitual y que generalmente afecta al proceso normal de la actuación inspectora"*; matiza no obstante a continuación la autora que *"el efecto positivo de esta nueva doctrina es que fija unas reglas claras ausentes de la necesidad de realizar valoraciones posteriores y, en consecuencia, eliminando factores que pueden afectar a la validez final de las actuaciones inspectoras desarrolladas"*.

[40] Recuérdese a este respecto que, al amparo de la anterior regulación aplicable, los motivos de la ampliación se concretaban en la especial complejidad (vinculada al volumen de operaciones, a la dispersión geográfica, a la tributación en

comprobaciones a entidades con volúmenes de negocio altos son necesariamente complejas, siendo precisa su justificación. Sin embargo, como hemos tenido ocasión de analizar, en determinados supuestos el Tribunal Supremo ha considerado válida la ampliación cuando de las regularizaciones practicadas resulte patente la complejidad.

Pues bien, habiéndose constatado por parte de la Administración tributaria la existencia de numerosas incidencias en la interpretación de la regulación de los plazos de las actuaciones inspectoras, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la LGT, acometió una nueva regulación que, sin menoscabar los derechos y garantías de los obligados tributarios, permite reducir la conflictividad en esta materia[41].

régimen de consolidación fiscal o de transparencia fiscal internacional y a otros supuestos determinados reglamentariamente) y el descubrimiento de nuevas actividades empresariales o profesionales de los obligados tributarios que estuvieran siendo inspeccionados.

[41] Concretamente al amparo de la reforma aprobada el art. 150 de la LGT, encargado de regular el plazo de las actuaciones inspectoras, pasó a tener la siguiente redacción: "*1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de: a) 18 meses, con carácter general; b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación: 1º. Que el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar cuentas. 2º. Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora. Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos. El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.*

2. El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. En la comunicación de inicio del procedimiento inspector se informará al obligado tributario del plazo que le resulte aplicable. En el caso de que las circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras el plazo será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario. El plazo será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo sólo afecten a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo, salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3. A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

3. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta ley. b) La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso. c) El planteamiento por la Administración tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en la normativa relativa a las Comunidades Autónomas, en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o la recepción de la comunicación del mismo. d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva. e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta ley. f) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Salvo que concurra la circunstancia prevista en la letra e) de este apartado, la inspección no podrá realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido por las causas anteriores, sin perjuicio de que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban ser contestadas. No obstante, si la Administración tributaria aprecia que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentran afectados por la causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso, practicarse por ellos la correspondiente liquidación. A los solos efectos del cómputo del periodo máximo de duración, en estos casos, desde el momento en el que concurre la circunstancia de la suspensión, se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda

Tal y como se afirma en la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, a través de la vigente regulación introducida sobre los plazos del procedimiento inspector se pretende simplificar de manera importante la normativa vigente, al eliminarse un amplio y complejo sistema de supuestos de interrupciones justificadas, dilaciones no imputables a la Administración, y de ampliación del plazo, suprimiéndose el supuesto de interrupción injustificada durante más de seis meses. En segundo término se persigue otorgar una mayor seguridad jurídica en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento inspector, incorporando nuevas obligaciones para informar al obligado tributario de las vicisitudes de dicho plazo

suspendida. A partir de dicha desagregación, cada parte del procedimiento se regirá por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo.

La suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurran las circunstancias anteriormente señaladas, lo que se comunicará al obligado tributario a efectos informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse la realización de investigaciones judiciales, circunstancia que deberá quedar suficientemente motivada en el expediente. En esta comunicación, se detallarán los periodos, obligaciones tributarias o elementos de estas que se encuentran suspendidos y aquellos otros respecto de los que se continúa el procedimiento por no verse afectados por dichas causas de suspensión. La suspensión finalizará cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración tributaria el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor. No obstante, en el caso contemplado en la letra d), el plazo de suspensión no podrá exceder del plazo máximo para la emisión del informe.

Una vez finalizada la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste.

4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

5. Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.

A efectos de lo establecido en este apartado, se estará a lo dispuesto en el artículo 106.6 de esta ley en relación con la posibilidad de incorporar los datos al expediente.

6. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar: a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1. La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse. b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley. c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

7. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la notificación al obligado tributario de la reanudación del procedimiento inspector.

No se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que se dicte como consecuencia de la retroacción de actuaciones por el tiempo que transcurra entre la recepción de la resolución en el registro de la Administración competente y la notificación de la reanudación de actuaciones."

(duración y, en su caso, suspensión y extensión del mismo), de forma que el obligado pueda conocer claramente cuál es la fecha límite del procedimiento[42]. Finalmente, se busca reducir significativamente la conflictividad tributaria.

Así las cosas la reforma normativa introducida en la Ley 34/2015 modifica la regulación del plazo del procedimiento inspector con la finalidad de permitir que las actuaciones inspectoras tengan una fecha más previsible de finalización, conocida por el obligado tributario, sin merma de derecho alguno de éste, contribuyendo, a su vez, al buen fin de las liquidaciones tributarias y defensa de los intereses generales.

Con carácter general, se incrementa el plazo de duración del procedimiento de inspección. No obstante, y como contrapartida, se prevé que a lo largo de la tramitación se produzcan determinadas vicisitudes que alarguen el plazo del que la Administración tributaria dispone para finalizar el procedimiento, como sucede con los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites o el periodo de espera de datos solicitados a otras Administraciones.

Señala a este respecto JUAN LOZANO[43] que *"la pretensión obvia de la norma proyectada es objetivar al máximo los supuestos en que puede proceder la elevación del plazo hasta los 27 meses, eliminando en la medida de lo posible cualquier espacio de apreciación subjetiva por parte de la Inspección susceptible de generar controversias y divergencias de criterio en las vías de revisión posteriores"*.

La vigente regulación concreta los motivos previstos para la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras a veintisiete meses en los siguientes: que la cifra anual de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas, dato este que comporta una remisión al ordenamiento mercantil donde se especifican las sociedades y entidades que deben ser auditadas, en concreto al art. 263 del Texto Refundido de la Ley de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, así como a la Disposición Adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio[44]; y que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

En todo caso, y sin perjuicio de lo anterior, podrán descontarse determinados periodos de suspensión definidos de forma objetiva en la Ley en supuestos que impiden la continuación del procedimiento, pudiéndose extender la duración del procedimiento por los días de cortesía en los que el obligado solicita que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo o cuando el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida o aporte documentación una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta. En tanto en cuanto cabría la posibilidad de que la suspensión solo afectase a parte de los periodos, obligaciones tributarias o elementos comprobados, se prevé que el procedimiento continúe respecto de la parte no afectada. Finalmente se prevé que las consecuencias de la superación del plazo del

[42] Ahora bien a pesar de que, de acuerdo con la vigente regulación aprobada, se informará al obligado tributario del plazo que le resulte aplicable, cabe estimar que dicha circunstancia se refiere únicamente al plazo general de 18 meses o al ampliado de 27, y no en cambio al plazo procedente cuando concurran el resto de las situaciones que pueden determinar la prolongación de las actuaciones inspectoras, las cuales no se conocen al inicio del procedimiento inspector.

[43] JUAN LOZANO, A. Mª., "La regulación del plazo de inspección prevista en el Anteproyecto de Modificación de la Ley General Tributaria. Sobre la búsqueda de reducción de litigiosidad, seguridad jurídica y eficacia sin menoscabo de garantías", *Crónica Tributaria*, núm. 153, 2014, pág. 185.

[44] Esta Disposición Adicional Primera del citado Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, alude además en su letra f), al describir la relación de entidades que, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, deben someterse a la auditoría de cuentas, a *"las demás que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto"*.

procedimiento inspector sean las actualmente previstas.

En consecuencia la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la LGT, introduce diversos cambios en el procedimiento inspector para mejorar la lucha contra el fraude, con nuevos plazos y suspensión en casos tasados. A tal efecto se contempla la ampliación del plazo a 18 meses y un mayor detalle sobre las circunstancias que pueden suspender ese plazo[45]. No obstante, si bien se ha ampliado el plazo de duración del procedimiento inspector, la concurrencia de las circunstancias que se consideraban dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración o los periodos de interrupción justificada del procedimiento pasan a considerarse como causas de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector o causas de extensión del cómputo del plazo de dicho procedimiento. En efecto, determinadas circunstancias que con la normativa anterior se consideraban bien interrupciones justificadas o bien dilaciones por causa no imputable a la Administración, han sido incluidas como circunstancias que permiten bien la suspensión del procedimiento bien como causas de extensión del plazo del mismo.

Desde nuestro punto de vista el principal objetivo de la reforma parece ser, en efecto, reducir la litigiosidad y dotar de seguridad jurídica tanto a la Administración como al contribuyente en una cuestión que, debido a su naturaleza procedimental, no habría de perjudicar la aplicación del sistema tributario. Como regla general al amparo de la presente reforma las inspecciones deberán finalizar en 18 meses o, si concurriesen determinadas circunstancias objetivas, en 27 meses, estableciéndose a tal efecto un conjunto de supuestos tasados y objetivos en los que el plazo de duración de las actuaciones inspectoras es objeto de paralización e incluyéndose tres supuestos adicionales delimitados de manera igualmente objetiva que, hallándose vinculados a la actuación del contribuyente, tienen el efecto de ampliar los 18 o 27 meses en determinado tiempo adicional. Dichos supuestos son los relativos a la solicitud de suspensión por parte del contribuyente (hasta 60 días) y determinadas actuaciones del contribuyente que dificulten o impidan la aportación de documentación (hasta 6 meses).

De este modo los supuestos de extensión del plazo se concretan en los siguientes: por los periodos de suspensión de actuaciones con el obligado tributario, concedidos a solicitud del mismo; en aquellos casos en los que, tras la reticencia del obligado tributario a aportar la información requerida, éste aporte de forma tardía la documentación; y cuando, habiéndose señalado la procedencia de regularizar la situación tributaria a través del método de estimación indirecta, el obligado aporte documentación que incida en la procedencia de la aplicación del citado método de estimación.

A priori cabría estimar que este mayor plazo de duración del procedimiento viene justificado por la mayor complejidad que puede llegar a plantear, por ejemplo, la comprobación de un grupo fiscal, atendiendo fundamentalmente al hecho de que para la comprobación de un grupo fiscal se requiere la comprobación de la correcta cuantificación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y de los restantes elementos determinantes de la cuantificación del citado gravamen a nivel individual, y no solo de la sociedad dominante, sino también de las sociedades dependientes. No obstante se ha de tener presente a este respecto que la mera pertenencia a un grupo fiscal no determina, en atención a lo dispuesto por el art. 150.1 de la LGT,

[45] Téngase presente no obstante que el plazo de 12 meses ampliable por otros 12 meses resulta de aplicación a los siguientes procedimientos: procedimientos que habiéndose iniciado antes del 12 de octubre de 2015, a dicha fecha, no hubieran concluido; procedimientos que hubieran concluido antes del 12 de octubre de 2012 y que, como consecuencia de la resolución de reclamaciones o sentencias, hubiera que retrotraerse las actuaciones inspectoras; y procedimientos que hubieran quedado suspendidos antes del 12 de octubre de 2012 como consecuencia de la remisión al Ministerio Fiscal, por apreciarse indicios de delito fiscal y con posterioridad a dicha fecha, se hubiera dictado sentencia sobreseyendo la causa penal y ordenando la continuación del procedimiento en vía administrativa.

que el plazo del procedimiento inspector sea de 27 meses, a diferencia de lo que sucedería si concurriese

la circunstancia de tener una cifra anual de negocios igual o superior a la prevista para auditar las cuentas en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación.

Adviértase además que, tal y como ha puesto de manifiesto SÁNCHEZ PEDROCHE[46], la reforma aprobada introduce una cierta objetivación de esta ampliación del plazo de duración de las actuaciones, frente a la situación existente con anterioridad en virtud de la cual, a través de una consolidada doctrina jurisprudencial, venía exigiéndose para la adecuada ampliación de las actuaciones la justificación, no ya solo de la invocación de alguno de los supuestos tasados, sino de la incidencia esencial del mismo al provocar el surgimiento de una mayor complejidad en el desarrollo de la actuación inspectora. Ciertamente se trata de unos supuestos configurados en atención a elementos de carácter esencialmente objetivo, sin margen de apreciación subjetiva alguna. Ello determina, como bien ha precisado JUAN LOZANO[47], que se elimine la necesidad del desarrollo reglamentario, el cual había quedado condicionado por los conceptos jurídicos indeterminados introducidos en su día por el legislador de la Ley 58/2003 relativos a la complejidad y a la ocultación.

Así, por ejemplo, del tenor literal de la actual regulación parece desprenderse que, en todo caso en el que el volumen de operaciones existente determine la obligación de auditar, y en cualquier supuesto de inclusión en un grupo que esté siendo objeto de comprobación, habrá que tomar en consideración el plazo de 27 meses, huyéndose así de la individualización de las circunstancias habilitantes para proceder a la ampliación del plazo.

A nuestro juicio no parece admisible que se otorgue en todo caso un plazo de 27 meses aplicable de manera lineal siempre que concurran los dos presupuestos relativos al volumen de operaciones que determine la obligación de auditar y a los supuestos de inclusión en un grupo que esté siendo objeto de comprobación. La norma general ha de ser el cumplimiento generalizado del plazo de 18 meses. De hecho la propia normativa aprobada incluye exigencias de motivación individualizada destinadas a impedir una aplicación automática del plazo ampliado de 27 meses[48].

Por otra parte, si bien se mantienen las consecuencias derivadas del incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, se elimina la regla aplicable con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 1/1998 y que imponía los mismos efectos que el incumplimiento del plazo al supuesto de interrupción injustificada de la actuación inspectora durante más de seis meses. Esta eliminación de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, a través de la cual se pretendía hacer frente a determinadas actuaciones de inacción por parte de la Administración, podría llegar a perjudicar los derechos del contribuyente frente a actuaciones

[46] SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., "Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la Ley General Tributaria", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 381, 2014, pág. 28. Tal y como precisa este autor "*Se deja un concepto jurídico indeterminado (concurrencia de fuerza mayor) que a buen seguro constituirá una interminable e inagotable fuente de abusos y controversias que van en la dirección contraria a lo que este precepto pretende significar*".

[47] JUAN LOZANO, A. Mª., "La regulación del plazo de inspección prevista en el Anteproyecto de Modificación de la Ley General Tributaria. Sobre la búsqueda de reducción de litigiosidad, seguridad jurídica y eficacia sin menoscabo de garantías", ob. cit., pág. 187.

[48] A este respecto opina JUAN LOZANO, A. Mª., "La regulación del plazo de inspección prevista en el Anteproyecto de Modificación de la Ley General Tributaria. Sobre la búsqueda de reducción de litigiosidad, seguridad jurídica y eficacia sin menoscabo de garantías", ob. cit., pág. 188, que "*Si de lo que se trata es de conjurar al máximo la conflictividad respecto a esta cuestión, puede resultar más práctica una articulación procedimental que permita el análisis de la procedencia o no del plazo de 27 meses desde el comienzo, y no relegar indefectiblemente esta controversia, con los riesgos inherentes a los expedientes, a las vías de revisión posteriores*".

de la Hacienda Pública que adolezcan de la necesaria diligencia. Como contrapartida se recupera el concepto de dilación por falta de aportación de documentación, en aquellos casos en los que por parte del obligado tributario que incurra en una conducta que obstruya el normal desarrollo del procedimiento de inspección.

Tal y como establece el actual apartado 4 del art. 150 de la LGT el obligado tributario contará con la posibilidad de solicitar, antes de la apertura del trámite de audiencia, uno o varios períodos en los que la Inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario, quedando suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Ahora bien dichos períodos de interrupción no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento, suponiendo además una extensión del plazo máximo de duración del mismo que determinará, *de facto,* la ampliación del otorgado a las actuaciones inspectoras para compensar así los días de suspensión. El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones, no pudiendo dicha denegación ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

La solicitud del obligado de suspender las actuaciones inspectoras habrá de efectuarse antes de la apertura del trámite de audiencia la cual, como es sabido, se produce cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación del obligado tributario[49]. Debido precisamente a ello en la práctica corresponderá al Inspector actuario, de manera unilateral, decidir acerca de dicha solicitud del obligado de suspensión de las actuaciones inspectoras.

Dispone además el último párrafo del número 2 del apartado 1 del nuevo art. 150 de la LGT que *"A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley respecto de los períodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración"*. Cabe no obstante plantearse a la luz de la citada regulación si, en el hipotético caso de que no fuese de aplicación dicho art. 104.2[50] (y, en particular, aquello que dispone el citado precepto sobre periodos de interrupción justificada y sobre las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración) ello significaría que tales interrupciones sí que serían computables para el plazo del procedimiento inspector.

Añade por otra parte el citado número 2 del apartado 1 del vigente art. 150.1 de la Ley 58/2003 que *"El plazo será único para todas las obligaciones y períodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo solo afecten a algunas de las obligaciones o períodos incluidos en el mismo, salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3"*. Al amparo de la citada regulación, así como de la correspondiente a los restantes supuestos que contempla el art. 150.1 de la Ley que dan lugar a la ampliación a 27 meses del plazo de las actuaciones del procedimiento inspector, opina MENÉNDEZ MORENO[51] que el nuevo plazo general de 18 meses será el aplicable, en líneas generales, a las pequeñas y medianas empresas, mientras que, para las restantes, el plazo general será el

[49] Así se encarga de establecerlo el art. 183 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

50 Este art. 104.2 de la LGT, encargado de regular los plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa, dispone que *"A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria y los periodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución"*.

[51] MENÉNDEZ MORENO, A., "En busca del plazo perdido", *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2015 (consultado en www.aranzadidigital.es).

de 27 meses. Y ello teniendo presente lo dispuesto por el penúltimo párrafo del nuevo art. 150.1.b).2ª de la LGT, de conformidad con el cual "*Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos*". En todo caso el plazo será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo sólo afecten a algunas de las obligaciones o periodos o sujetos inmersos en el mismo.

Desde nuestro punto de vista debe entrar a clarificarse si las eventuales ampliaciones de los plazos que el contribuyente pudiera llegar a solicitar a la Administración tributaria habrían de quedar comprendidas dentro de los plazos de 18 o 27 meses.

Ciertamente se ha de reconocer que, con carácter general, los contribuyentes han de obtener certeza acerca de cuándo debe concluir el procedimiento inspector. Por su parte la Hacienda Pública ha de obtener igualmente certeza acerca de que, en aquellos supuestos en los que la instrucción se haya realizado correctamente y se hayan determinado conductas regularizables, la concurrencia de un determinado defecto formal no termine por perjudicar el deber constitucional de contribuir.

A pesar de ello cabe plantearse hasta qué punto la reforma introducida y, más precisamente, la ampliación operada de los plazos para el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación de los obligados tributarios constituye una medida orientada a mejorar la seguridad jurídica de su regulación. Y ello en tanto en cuanto, como bien ha puesto de manifiesto MENÉNDEZ MORENO[52], cuanto más se prolonguen dichas actuaciones, mayor resulta también la incertidumbre de los obligados tributarios.

De acuerdo con lo establecido por el actual art. 150.5 de la LGT cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o bien no la aporte íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. De este modo, si el obligado tributario corrigiese su actitud inicial y aportara la información o documentación requeridas una vez transcurridos nueve meses a contar desde la iniciación de las actuaciones inspectoras se produciría una nueva ampliación del plazo de desarrollo de las mismas por un período de tres meses.

Prevé además la vigente regulación, tal y como ya se ha apuntado con anterioridad, una ampliación de seis meses del plazo del procedimiento inspector cuando, tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas con dichas circunstancias. Destaca en el presente supuesto el hecho de que no se condicione la ampliación del plazo en seis meses a que haya habido tres requerimientos previos en los que se haya solicitado al obligado tributario la información o documentación considerada de interés por el Inspector actuario. De cara a la producción de la ampliación tan solo se requiere en el presente caso que se haya dejado constancia por el actuario de la concurrencia de las circunstancias determinantes de la aplicación del régimen de

[52] MENÉNDEZ MORENO, A., "En busca del plazo perdido", ob. cit. (consultado en www.aranzadidigital.es); argumenta asimismo este autor que "*considerar un logro del principio de seguridad jurídica el que los obligados vayan a conocer claramente el límite temporal del procedimiento, no parece un gran logro, y lo que resultaría, en todo caso, incompatible con tal principio sería que actualmente no se supiera claramente dicho límite, que es lo que implícitamente parece sugerir la Exposición de Motivos*".

estimación indirecta de la base[53].

Repárese no obstante que la decisión relativa a la aplicación del régimen de estimación indirecta no será comunicada hasta la notificación de las actas incoadas, no requiriéndose además de acto administrativo previo que lo declare.

De cualquier manera quizás el aspecto más destacado de la presente reforma sea el relativo a la supresión del supuesto de interrupción de las actuaciones inspectoras de manera injustificada durante más de 6 meses. Dicha circunstancia podría terminar provocando el surgimiento de una prolongación excesiva de las actuaciones, ya que la aplicación del citado límite obligaba a la Administración a proceder de manera constante. Destaca sin embargo el hecho de que no se haya extendido la desaparición de las dilaciones a los procedimientos de gestión.

Ciertamente la implantación de un plazo general de 18 meses quizás pueda resultar excesiva tratándose, por ejemplo, de contribuyentes personas físicas que no desarrollan actividades empresariales. A nuestro juicio dicha ampliación podría atentar contra la seguridad jurídica y poner en duda la eficiencia y eficacia de la Administración Tributaria. Por su parte la aplicación del plazo máximo de 27 meses a aquellos procedimientos en los que intervengan grupos consolidados no tiene por qué estar siempre justificada, ya que la presencia de un grupo fiscal no tiene por qué ser siempre sinónimo de mayor complejidad.[54]

Precisa finalmente el último párrafo del apartado 3 del renovado art. 150 de la LGT que, una vez finalizada la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste. Por su parte el número 7 del citado precepto prevé que cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el art. 150.1 de la Ley o en seis meses, si este último fuese superior.

[53] Cabe recordar a este respecto que los supuestos que dan lugar a la aplicación del régimen de estimación indirecta se encuentran recogidos en el art. 53.1 de la LGT, refiriéndose algunos de ellos al caso en que el obligado tributario no aporta la información o documentación pertinentes por una actitud indolente y voluntariamente entorpecedora (supuestos contemplados en las letras b) y c) del citado art. 53.1) y aludiendo otros a la dificultad objetiva de obtener la información y documentación requeridas (caso de los previstos en la letra d) del citado precepto).

[54] Véase a este respecto JIMÉNEZ, C. y SUÁREZ, J., "El plazo de la inspección fiscal: un campo de minas", *Diario Cinco Días,* www.cincodias.com, consultada el 2 de julio de 2014; a juicio de estos autores *"La Administración tributaria cuenta con información suficiente que permita establecer una correlación entre la complejidad de las inspecciones y el volumen de negocios y el sector de actividad económica del contribuyente y por ello consideramos que en este aspecto la propuesta es poco ambiciosa".*

Referencias

EUSKAL AUTONOMIA ERKIDEGOKO ADMINISTRAZIO OROKORRAREN ETA ARABAKO, BIZKAIKO ETA GIPUZKOAKO FORU ALDUNDIEN ARTEKO HITZARMENA, EUSKAL AUTONOMIA ERKIDEGOKO IKASTETXEETAN EKONOMIARI ETA ZERGEI BURUZKO UNITATE DIDAKTIKO KOMUN BAT EZARTZEKO HEZKUNTZA-PROGRAMA GARATZEKO DENA

Vitoria-Gasteiz, 2017ko uztailaren 7a.

BILDUTA

Batetik, Pedro María Azpiazu Uriarte jauna, Ogasun eta Ekonomia Sailburua, Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazio Orokorraren (hemendik aurrera EAEko Administrazioa) ordezkari gisa.

Bestetik, José Luis Cimiano Ruiz jauna, Ogasuna, Finantza eta Aurrekontu saileko Foru Diputatua, Arabako Foru Aldundiaren ordezkari gisa.

Bestetik, José María Iruarrizaga Artaraz jauna, Ogasuna eta Finantza saileko Foru Diputatua, Bizkaiko Foru Aldundiaren ordezkari gisa.

Bestetik, Jabier Larrañaga Garmendia jauna Ogasuna eta Finantza saileko Foru Diputatua, Gipuzkoako Foru Aldundiaren ordezkari gisa.

Alderdiek hitzarmena sinatzeko behar den gaitasun juridikoa onartu diote elkarri eta hori dela bide hauxe

CONVENIO ENTRE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI Y LAS DIPUTACIONES FORALES DE ÁLAVA, BIZKAIA Y GIPUZKOA PARA EL DESARROLLO DE UN PROGRAMA EDUCATIVO CONSISTENTE EN LA IMPLANTACIÓN DE UNA UNIDAD DIDÁCTICA COMÚN SOBRE ECONOMÍA Y FISCALIDAD EN LOS CENTROS ESCOLARES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI

En Vitoria-Gasteiz, a 7 de julio de 2017.

REUNIDOS

De una parte, D. Pedro María Azpiazu Uriarte, Consejero de Hacienda y Economía, en representación de la Administración General de la Comunidad Autónoma de Euskadi (en adelante Administración de la CAE).

De otra parte, D. José Luis Cimiano Ruiz, Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, en representación de la Diputación Foral de Álava.

De otra parte, D. José María Iruarrizaga Artaraz, en su calidad de Diputado Foral de Hacienda y Finanzas, en representación de la Diputación Foral de Bizkaia.

De otra parte, D. Jabier Larrañaga Garmendia Diputado Foral de Hacienda y Finanzas, en representación de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Las partes se reconocen la capacidad jurídica necesaria para suscribir el presente convenio y en su virtud

AZALTZEN DUTE

Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren 2013ko urriaren 14ko erabakiaren bidez, Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Batzordea sortu zen, lau kide dituena: Eusko Jaurlaritzako bat, ogasun arloko eskumena duen Sailaren titularrak izendatua, eta foru-aldundietako bana. Batzordeak iruzurraren aurka ondoren eginiko plan bateratuek, lehentasunezko jarduketa-lerroen artean, heziketa zibiko-tributarioa sustatzea jaso dute. Zehazki, Iruzurraren kontrako Borrokarako 2016ko Plan Bateratuak honako hau jasotzen du: «Herritarren kontzientzia fiskal kolektiboa indartzea, gazte-gaztetatik zerga-kontzientzia handitzea xede duten hezkuntza-ekintzak bultzatzearen bitartez, gai fiskalei prestakuntza etikoaren eta herritarren ikuspegitik helduz». Halaber, Iruzurraren kontrako Borrokarako 2017ko Plan Bateratuaren prebentzio-ekintzen artean jasota dago Euskal Autonomia Osora zabaltzea hezkuntza-modulu bat, proiektuarekin bat egiten duten ikastetxe guztietan eman beharrekoa, era horretan EAEko Oinarrizko Hezkuntzaren curriculumean sartu ziren heziketa zibiko-tributarioko edukiak hezkuntza arautuan ematea bultzatzearren. Era berean, foru-aldundi bakoitzak aurreikusita dauka zerga-heziketa bultzatzea ikuskapen- eta egiaztatze-planetan.

Sinatzen duten administrazioen iritziz, EAEko ikastetxeetan, DBHko 4. mailatik aurrera, ekonomiari eta zergei buruzko unitate didaktiko komun bat ezartzea lagungarria izan daiteke zerbitzu publikoari eusten parte hartzea eta iruzur fiskalen aurrean tolerantziarik ez izatea euskal gizartearen balio gisa sustatzeko helbururako.

Aipatutako unitate didaktikoa ezartzeko orduan eraginkortasuna eta arrazionalizazioa laguntzearren, egokia da, gure ustez, berau EAEko ikastetxe guztietan, DBHko 4. mailatik aurrera, ezartzeko zerbitzuak kontratatzeko

EXPONEN

Mediante acuerdo del Órgano de Coordinación Tributaria de fecha 14 de octubre de 2013, se creó la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco que está integrada por 4 miembros: uno del Gobierno Vasco designado por el titular del Departamento competente en materia de Hacienda y uno por cada Diputación Foral. Los sucesivos planes conjuntos contra el fraude elaborados por la Comisión, han incluido entre las líneas de actuación prioritarias la promoción de la educación cívico-tributaria. En concreto, el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude 2016 contiene una referencia al "fortalecimiento de la conciencia fiscal colectiva de los ciudadanos, mediante el fomento de acciones educativas orientadas a elevar la conciencia fiscal desde una etapa temprana, abordando la temática tributaria desde la perspectiva de la formación ética y ciudadana". Asimismo, entre las acciones preventivas del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude 2017 se contempla la extensión al conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco de un módulo educativo que será impartido en todos aquellos centros educativos que se adhieran al proyecto, dando así un impulso a la impartición en la enseñanza reglada de los contenidos de educación cívico-tributaria que ya fueron incorporados en el currículo de Educación Básica del País Vasco. Igualmente, cada una de las Diputaciones Forales contempla el impulso de la educación tributaria en cada uno de sus respectivos planes de inspección y comprobación.

Las administraciones firmantes consideran que la implantación de una unidad didáctica común sobre economía y fiscalidad en los centros escolares de la CAE, a partir de 4º curso de la ESO, puede ayudar al objetivo de promover como valores de la sociedad vasca la participación en el sostenimiento de los servicios públicos y la tolerancia cero frente al fraude fiscal.

Con el fin de favorecer la eficiencia y racionalización en la implantación de la mencionada unidad didáctica, se considera oportuno establecer las bases para actuar de forma conjunta en el proceso de contratación

prozesuan batera jarduteko oinarriak finkatzea.

Ogasun eta Ekonomia Sailak, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoko (EZKO) partaidetzaren bitartez –Harmonizazio, Koordinazio eta Lankidetza Fiskalerako maiatzaren 30eko 3/1989 Legearen bidez sortu eta arautu zen–, besteak beste, eginkizun hau du: «foru-aldundien arteko koordinazioa eta lankidetza bultzatzea tributu-eskumenak erabiltzeko orduan, tributuen kudeaketan eraginkortasun handiagoa lortzearren»; hori dela eta, proiektu honetan, batetik, ogasunaren arloan sinatzen duten administrazioei dagozkien eskumenak daude eta, bestetik, Euskal Autonomia Erkidegoko Estatutuaren 16. artikuluak Euskal Autonomia Erkidegoari hezkuntzaren arloan ematen dion eskumena eta Lurralde Historikoei dagokien tributu-eskumena, Euskal Autonomia Erkidegoko Autonomia Estatutuaren 41. artikuluan eta Kontzertu Ekonomikoaren 1. artikuluan ezarritakoa betez.

Horregatik, aldeek hitzarmen hau sinatzen dute eta honako hauek HITZARTZEN DITUZTE:

KLAUSULAK

LEHENENGOA.- Hitzarmenaren xedea.

1. Hitzarmen honek honako hau du xedetzat: Euskal Autonomia Erkidegoko ikastetxeetan, DBHko 4. mailatik aurrera, ekonomia eta zergei buruzko unitate didaktiko komun bat ezartzeko heziketa-programa bat garatzeko jarduketak zehaztea, ikasleen artean kontzientziazio fiskal handiagoa sustatzearren; horren barruan sartzen dira alderdiek aipatutako unitate didaktikoa 2017/2018 ikasturtean ezartzeko zerbitzu-kontratu bat esleitu eta kudeatzeaz egin beharreko jarduketak, bai eta EAEko Administrazioak, Arabako Foru Aldundiak, Bizkaiko Foru Aldundiak eta Gipuzkoako Foru Aldundiak aipatutako kontratua finantzatzeko irizpideak zehaztea ere.

de los servicios para la implementación de la misma en todos los centros escolares de la CAE a partir del 4º curso de la ESO.

El Departamento de Hacienda y Economía, a través de su participación en el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE), creado y regulado mediante la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal tiene atribuida, entre otras, la función de "Impulsar la coordinación y colaboración entre las Diputaciones Forales en el ejercicio de sus competencias tributarias en aras a lograr una mayor eficacia en la gestión tributaria", por lo que confluyen en este proyecto las competencias que corresponden en materia de hacienda a las administraciones firmantes, con la competencia que en materia de educación otorga a la Comunidad Autónoma de Euskadi el artículo 16 del Estatuto de Autonomía del País Vasco y la competencia tributaria correspondiente a los Territorios Históricos, en virtud de lo establecido en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco y artículo 1 del Concierto Económico.

Por ello, las partes suscriben el presente Convenio y ACUERDAN las siguientes

CLÁUSULAS

PRIMERA.- Objeto del convenio.

1. El presente Convenio tiene por objeto definir las actuaciones dirigidas a desarrollar un programa educativo para la implantación de una unidad didáctica común sobre economía y fiscalidad en los centros escolares de la Comunidad Autónoma de Euskadi a partir de 4º de la ESO, con el fin de promover una mayor concienciación fiscal entre el colectivo estudiantil, que incluye las actuaciones de las partes respecto a la adjudicación y gestión de un contrato de servicios para la implantación de dicha unidad didáctica durante el curso escolar 2017/2018, así como la determinación de los criterios de financiación del mencionado contrato por parte de la Administración de la CAE, Diputación Foral de Álava, Diputación Foral de Bizkaia y Diputación Foral de Gipuzkoa.

2. Hitzarmen honen xedea da, halaber, arautzea

http://ekonomiaetazergak.gipuzkoa.eus

plataforman bildutako ekonomia eta zergei buruzko unitate didaktikoa ustiatzeko eskubideak zein baldintzatan lagako dizkien Gipuzkoako Foru Aldundiak gainerako administrazio sinatzaileei.

3. Unitate didaktiko komuna ezarriko da hitzarmen honen Jarraipen eta Balorazioarako Batzordeak zehaztutako jarraibideen arabera. Nolanahi ere, foru-aldundiek unitate didaktikoak beren berariazko tributu-araubidera egokitzeko eskubidea izango dute.

BIGARRENA.- Kontratazio-organoa.

EAEko Administrazioari agintzen zaio unitate didaktiko komuna 2017/2018 ikasturtean zehar ezartzeko zerbitzuak kontratatzea eta, ondorioz, hitzarmenaren xede den kontratuari dagokionez, kontratazio publikoaren arloan indarrean den araudiak kontratazio-organoari ematen dizkion ahalmenak beteko ditu.

Kontratazio Mahaiko bileretan parte hartuko du, aholkulari aditua del aldetik, bosgarren klausulan araututako Jarraipen eta Balorazio Batzordeak, uztailaren 27ko 116/2016 Dekretuan (Euskal Autonomia Erkidegoko Sektore Publikoaren Kontratazioaren araubidea ezartzekoan) ezarritakoaren arabera.

HIRUGARRENA.- Ustiapen-eskubideen lagapena.

1. Gipuzkoako Foru Aldundiak, ekonomia eta zergei buruzko unitate didaktikoaren jabetza intelektualeko eskubideen titularra den aldetik (plataforma honetan daude jasota: http://ekonomiaetazergak.gipuzkoa.eus), laga egiten dizkie gainerako administratzaileei aipatutako lana ustiatzeko eskubideak, 2017ko ekainaren 30ean eguneratutako bertsioan, eta honako baldintza hauekin:

a. Lagapenaren xedea: aipatutako webgunean jasotako unitate didaktikoaren

2. Asimismo es objeto del convenio regular los términos en que se producirá la cesión por parte de la Diputación Foral de Gipuzkoa a las demás Administraciones firmantes de los derechos de explotación sobre la unidad didáctica sobre economía y fiscalidad incluida en la plataforma:

http://ekonomiaetazergak.gipuzkoa.eus

3. La unidad didáctica común se implantará conforme a las directrices que se determinen por la Comisión de Seguimiento y Valoración del presente convenio. No obstante las diputaciones forales se reservan el derecho a adaptar los contenidos didácticos a su régimen tributario específico.

SEGUNDA.- Órgano de Contratación.

Se encomienda a la Administración de la CAE la contratación de los servicios de implantación de la unidad didáctica común durante el curso escolar 2017/2018, que ejercerá por tanto, con respecto al contrato objeto del Convenio, las facultades que la normativa vigente en materia de contratación pública atribuye al órgano de contratación.

A las reuniones de la Mesa de contratación se incorporará en calidad de asesora especializada la Comisión de Seguimiento y Valoración regulada en la cláusula Quinta, de conformidad con el Decreto 116/2016, de 27 de julio, sobre el régimen de la contratación del sector público de la Comunidad Autónoma de Euskadi.

TERCERA.- Cesión de derechos de explotación.

1. La Diputación Foral de Gipuzkoa, en su calidad de titular de los derechos de propiedad intelectual de la unidad didáctica sobre economía y fiscalidad, alojados en la plataforma http://ekonomiaetazergak.gipuzkoa.eus, cede al resto de Administraciones firmantes los derechos de explotación de la mencionada obra, en la versión actualizada a 30 de junio de 2017, en las siguientes condiciones:

a. Objeto de la cesión: la explotación comprende los derechos de reproducción,

edukiak erreproduzitzeko, jendaurrean jakinarazteko eta eraldatzeko eskubideak hartzen ditu barnean ustiatzeak.

b. Lagapenaren denbora-eremua: ustiapenaren iraupena mugagabea izango da.

c. Baldintza ekonomikoak: webgunean garatutako edukiaren izaera dela eta, Gipuzkoako Foru Aldundiak ez du zenbatekorik jasoko eskubideak lagatzearen ordain gisa. Lagapen-hartzaileek, berriz, ezin izango dute beste batzuen zenbatekorik jaso unitate didaktikoa ustiatzearen truke.

d. Lagapenaren izaera: eskubideen lagapenak izaera ez-esklusiboa du, Jabetza Intelektualaren Legearen testu bateginaren 48. artikuluari jarraikiz.

2. Administrazio sinatzaileek beretzat gordetzen dute unitate didaktikoaren edukia beren lurralde-esparruan askatasunez eta beren baliabideak erabiliz zabaltzeko eskubidea, bai eta heziketa-programa beren lurralde-eremuan ezartzeko prozesuaren emaitzak aztertzekoa ere.

3. Foru-aldundiek unitate didaktikoa garatuko dute nork bere erakunde-webean. EAEko Administrazioak, berriz, unitate didaktikoen edukiak jasotzen dituzten hiru foru-aldundien webetarako estekak gehituko ditu Ogasun eta Ekonomia Sailaren webean, eta horien berri bestelako bide batzuetatik zabaltzen lagunduko du, orobat.

LAUGARRENA.- Kontratuaren finantzaketa.

1. Unitate didaktikoa ezartzearen kostua honela banatzen da:

a. Unitate didaktikoa ezartzeko zerbitzuen ondoriozko kostu finkoak.

distribución, comunicación pública y transformación de los contenidos de la unidad didáctica en el referido sitio web.

b. Ámbito temporal de la cesión: la duración de la explotación tendrá carácter indefinido.

c. Condiciones económicas: dada la naturaleza del contenido desarrollado en la página web, la Diputación Foral de Gipuzkoa no percibirá cantidad alguna como contraprestación por la cesión de los derechos. Por otra parte, los cesionarios tampoco podrán recibir cantidad alguna de terceros por la explotación de la unidad didáctica.

d. Carácter de la cesión: la cesión de derechos se constituye con carácter no exclusivo, en los términos del artículo 48 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual.

2. Las Administraciones firmantes se reservan el derecho a difundir libremente y por sus propios medios, el contenido de la unidad didáctica en su ámbito territorial, así como a analizar los resultados del proceso de implantación del programa educativo en su ámbito territorial.

3. Cada Diputación Foral desarrollará la unidad didáctica en su propia web institucional. Por su parte la Administración de la CAE incorporará en la web del Departamento de Hacienda y Economía enlaces a las webs que alojen los contenidos de las unidades didácticas de cada una de las tres diputaciones forales y colaborará en su difusión por otros medios alternativos.

CUARTA.- Financiación del contrato.

1. La distribución del coste de implantación de la unidad didáctica se realizará del siguiente modo:

a. Costes fijos derivados de los servicios de implantación de la unidad didáctica.

- Behin betiko diseinua, metodologia eta plangintza barne hartzen dituen memoria.

- Material didaktikoa egitea.

- Amaierako memoria.

- Programa ezartzen den ikastetxe kopuruak kostuan zuzenean eraginda ez dauden beste batzuk.

  EAEko Administrazioa: % 50

  Foru-aldundiak: Gainerako % 50a, baliabideak banatzeko metodologiari eta Foru Aldundiek Euskal Autonomia Erkidegoko aurrekontuak finantzatzeko egin beharreko ekarpenei buruzko araudian programaren hasieran, hau da, 2017-2018 ikasturterako, indarrean dauden koefiziente horizontalen arabera banatuta:

- Memoria diseño definitivo, metodología y planificación.

- Elaboración de material didáctico.

- Memoria final.

- Otros cuyo coste no está en función directa del número de centros escolares en que se implante el programa.

  Administración de la CAE: 50%

  Diputaciones Forales: 50% restante, distribuido según los coeficientes horizontales regulados en la normativa de Metodología de Distribución de Recursos y de Determinación de las Aportaciones de las Diputaciones Forales a la Financiación de los Presupuestos de la Comunidad Autónoma del País Vasco que estén vigentes al inicio del programa, es decir, para el curso 2017-2018:

Arabako Foru Aldundia Diputación Foral de Álava	Bizkaiko Foru Aldundia Diputación Foral de Bizkaia	Gipuzkoako Foru Aldundia Diputación Foral de Gipuzkoa
% 8,225 8,225%	% 25,330 25,330%	% 16,445 16,445%

b. Programa ezartzeko kostuak, ikastetxe bakoitzeko unitate-zenbateko bat oinarri hartuta zehaztutakoak.

   EAEko Administrazioa: Programa irakasten duten EAEko ikastetxe guztietan ezartzeko kostuaren % 50a.

   Foru Aldundiak: Foru Aldundi bakoitzari dagokio bere lurralde historikoko ikastetxeetan ezartzeko kostuaren % 50a.

b. Costes de implantación del programa determinados a partir de un importe unitario por centro educativo.

   Administración de la CAE: 50% del coste correspondiente a la implantación en todos los centros de la CAE en los que se imparta el programa.

   Diputaciones Forales: cada Diputación Foral el 50% del coste de implantación en los centros de su correspondiente territorio histórico.

2. 2017/2018 kontratazio-espedientean gehieneko kostua finkatzeko erreferentziako eszenatokiaren arabera, programa gehienez 150 ikastetxetan ezarriko da; Gipuzkoan % 65eko ezarpen-tasa egongo da (75 ikastetxe), eta % 35 ingurukoa

2. El escenario de referencia para fijar el coste máximo en el expediente de contratación 2017/2018 considera un despliegue del programa en un número máximo de 150 centros, con una tasa de implementación en Gipuzkoa del 65%

Araba eta Bizkaian (15 eta 60 ikastetxe, hurrenez hurren).

Ondorioz, parte hartzen duten erakundeek gehienez beren gain hartutako konpromiso ekonomikoa honako hau da:

-75 centros- y en Álava y Bizkaia de alrededor del 35% -15 y 60 centros, respectivamente-.

En consecuencia el compromiso económico máximo asumido por las instituciones partícipes es el siguiente:

EAE-KO IKASTETXEETAN EKONOMIARI ETA ZERGEI BURUZKO UNITATE DIDAKTIKOA EZARTZEKO KOSTUAREN ERAKUNDEEN BANAKETA DISTRIBUCIÓN INSTITUCIONAL DEL COSTE DE IMPLANTACIÓN DE UNA UNIDAD DIDÁCTICA ECONÓMICO-TRIBUTARIA EN LOS CENTROS ESCOLARES DE LA CAE **Agertokia: gehienez 150 ikastetxe.** Escenario máx. 150 centros escolares.						
KOSTU FINKOAK COSTES FIJOS	**GUZTIRA** TOTAL	**EJ** GOVA	**AFA** DFA	**BFA** DFB	**GFA** DFG	**FFAA** DDFF
Finantzaketaren %-a *% de financiación*		% 50 *50 %*	% 8,225 *8,225 %*	% 25,330 *25,330 %*	% 16,445 *16,445 %*	% 50 *50 %*
Kostu finkoak, guztira (€ BEZ barne) *Total Costes fijos (€ IVA incluido)*	**11.000**	**5.500**	**905**	**2.786**	**1.809**	**5.500**
KOSTU ALDAGARRIAK COSTES VARIABLES	**GUZTIRA** TOTAL	**EJ** GOVA	**AFA** DFA	**BFA** DFB	**GFA** DFG	**FFAA** DDFF
Finantzaketaren %-a *% de financiación*		% 50 *50 %*	% 8,225 *8,225 %*	% 25,330 *25,330 %*	% 16,445 *16,445 %*	% 50 *50 %*
Kostu aldagarriak, guztira (€ BEZ barne) *Total Costes variables (€ IVA incluido)*	**180.000**	**90.000**	**9.000**	**36.000**	**45.000**	**90.000**
KOSTUA, GUZTIRA (€ BEZ barne) COSTE TOTAL (€ IVA incluido)	**191.000**	**95.500**	**9.905**	**38.786**	**46.809**	**95.500**

3. Hitzarmena sinatzen duten administrazioek ordainduko dute aipatutako zenbatekoa, aurrekontuko honako programa eta partida hauen kargura:

3. Dicho importe será financiado por cada una de las administraciones firmantes de este convenio, con cargo a los siguientes programas y partidas presupuestarias:

Administrazioa **Administración**	**Aurrekontu-esleipena** **Consignación Presupuestaria**	**Gehieneko zenbatekoa (BEZa kanpo)** **Importe máximo (sin IVA)**	**BEZ** **IVA**	**Zenbatekoa guztira** **Importe total**	**Urtekoak** **Anualidades**
EAEko Admi. Admón. CAE	17.0.1.06.21.0100.1.238.99.61120.001 I	157.851	33.149 €	191.000 €	Aurrekontu-ekitaldia Ejercicio presupuestario 2017: 57.300 € 2018: 133.700 €
Arabako FA D.F. Álava	17.3.18.20.1.00.28.00.226.99.01	8.186 €	1.719 €	9.905 €	Aurrekontu-ekitaldia Ejercicio presupuestario 2017: 0 € 2018: 9.905 €
Bizkaiko FA D.F. Bizkaia	0501 920106 421.30 Proyecto 2017/0019	32.055 €	6.731 €	38.786 €	Aurrekontu-ekitaldia Ejercicio presupuestario 2017: 0 € 2018: 38.786 €
Gipuzkoako FA D.F. Gipuzkoa	06.10.110.227.12.00.2018	38.685 €	8.124 €	46.809 €	Aurrekontu-ekitaldia Ejercicio presupuestario 2018: 46.809 €

4. Administrazio kontratatzaileak hartuko du bere gain kontratazioak eragindako kostuak ordaintzea, ondoren foru-aldundiei jasanaraztea hargatik eragotzi gabe. Ondore horietarako, EAEko Administrazioak egiaztatzeko fakturen kopia bidaliko dio bakoitzari, zer zenbateko dagokien adierazita, eta, ondoren, zenbateko hori Eusko Jaurlaritzako Diruzaintza Nagusiaren kontura transferituko dute 2018ko ekainaren 30a baino lehen.

BOSGARRENA.- Jarraipen-batzordea.

1. Jarraipen eta Baloraziorako Batzordearen bitartez gauzatuko da administrazio sinatzaileen arteko lankidetza.

2. Lau (4) kide ditu Jarraipen eta Baloraziorako Batzorde horrek, bana administrazio bakoitzaren ordezkaritzan, edo horiek eskuordetutako pertsonak.

EAEko Administrazioaren ordezkaria, edo eskuordetzen duen pertsona, izango da batzordeburua. Batzordeko idazkaria, berriz, EAEko Administrazioaren zerbitzuko pertsona bat izango da; eginkizunak beteko ditu horrek baina ez du bozkatzeko eskubiderik izango.

3. Jarraipen eta Baloraziorako Batzordeak zeregin hauek izango ditu:

a. Unitate didaktiko komuna ezartzeko jarraibideak finkatzea.

b. Egindako txosten teknikoak aztertzea.

c. Kontratazio-mahaiaren bileretan parte hartzea bigarren klausulan xedatutakoarekin bat etorriz.

d. Aurreikusitako helburuak eta ekintzak betetzen direla aldian-aldian jarraitu eta ebaluatzea.

e. Hitzarmena betetzen dela zaintzea.

4. Será la Administración contratante quien asumirá el abono de los costes derivados de la contratación, sin perjuicio de su posterior repercusión a las Diputaciones Forales. A estos efectos la Administración de la CAE remitirá a cada una de ellas copia de las facturas acreditativas, con indicación del importe que les corresponde, tras lo cual, éstas procederán a transferir dicho importe a la cuenta de la Tesorería General del Gobierno Vasco antes del 30 de junio de 2018.

QUINTA.- Comisión de Seguimiento y Valoración.

1. La cooperación entre las administraciones firmantes, se llevará a efecto a través de la Comisión de Seguimiento y Valoración.

2. Esta Comisión de Seguimiento y Valoración estará integrada por 4 miembros, uno en representación de cada una de las administraciones, o las personas en quienes deleguen.

Corresponde la Presidencia de la Comisión al representante de la Administración de la CAE, o persona en quien delegue, correspondiendo la Secretaría de dicha Comisión a una persona al servicio de la Administración de la CAE que ejercerá sus funciones pero no dispondrá de derecho a voto.

3. La Comisión de Seguimiento y Valoración tendrá las siguientes funciones:

a. Fijar las directrices para la implantación de la unidad didáctica común.

b. Estudio de los informes técnicos elaborados.

c. Participación en las reuniones de la Mesa de contratación de acuerdo con lo dispuesto en la cláusula Segunda.

d. El seguimiento y la evaluación periódica del cumplimiento de los objetivos y acciones previstos.

e. La vigilancia del cumplimiento del presente convenio.

f. Zortzigarren klausulan aipatzen den luzapena proposatzea, eta, luzapenaren eraginpean dauden aurrekontu-ekitaldietarako, kontratuaren kostuaren banaketa eguneratzea, laugarren klausulan ezarritako irizpideen arabera.

g. Hitzarmena garatu eta gauzatzeko orduan sor litezkeen interpretazio-auziak argitzea.

h. Hitzarmen honetan zehaztutako beste edozein.

4. Idazkariak egingo ditu batzordearen deialdiak, batzordeburuaren aginduz, eta gutxienez 48 orduko aurrerapenaz. Deialdia, ahal bada, bide elektronikoz egin beharko da, eta eztabaidatzeko zein erabakiak hartzeko behar diren agiri guztiak izango ditu atxikita.

Batzordea era egokian eratzeko, kideen gehiengo absolutua eta idazkaria bertan egon beharko dira.

5. Bertaratutako kideen gehiengo soil bidez hartuko ditu batzordeak erabakiak. Berdinketa dagoenean, presidentearen kalitate botoak erabakiko du.

Hala ere, Batzordeak aho batez hartuko ditu erabakiak, hitzarmena luzatzeko eta kontratuaren kostuaren banaketa eguneratzeko proposamenak mintzagai dituenean, bai eta berariaz hitzarmenean aurreikusita ez dauden eta hezkuntza-programa ezarriko duen ikastetxe-kopuruarekin zuzenean lotuta ez dauden bestelako kostu finkoak zehazteko proposamenak dituenean mintzagai ere.

Batzordekide guztiek hitza eta botoa izango dute. Idazkariak, batzordekidetzat hartu gabe, hitzarekin baina botorik gabe gauzatuko ditu eginkizunak.

f. Proponer la prórroga a la que se refiere la cláusula Octava y la actualización, para los ejercicios presupuestarios afectados por la prórroga, de la distribución del coste del contrato conforme a los criterios establecidos en la cláusula Cuarta.

g. Resolver sobre las cuestiones de interpretación que puedan surgir en desarrollo y ejecución de este Convenio.

h. Cualesquiera otras señaladas en el presente convenio.

4. Las convocatorias de la Comisión las efectuará la Secretaría por orden de la Presidencia con una antelación mínima de 48 horas. La convocatoria deberá realizarse preferentemente por medios electrónicos, debiendo acompañarse de la documentación necesaria para la deliberación y la adopción de acuerdos.

Para la válida constitución de la Comisión deberán estar presentes la mayoría absoluta de sus miembros y la persona que ocupe la Secretaría.

5. Los acuerdos de la Comisión se adoptarán por mayoría simple de los miembros asistentes. En caso de empate, se decidirá por voto de calidad de la Presidencia.

No obstante, se adoptarán por unanimidad los acuerdos de la Comisión relativos a la propuesta de prórroga del convenio y de actualización de la distribución del coste del contrato, así como los relativos a las propuestas de determinación de otros costes fijos que no estén previstos de forma expresa en el convenio y que no estén en función directa del número de centros escolares en que se implante el programa educativo.

Todos los miembros de la Comisión tendrán voz y voto. La persona que ejerza la Secretaría, que no tendrá la condición de miembro de la Comisión, ejercerá sus funciones con derecho a voz, pero sin voto.

SEIGARRENA.- Suntsiarazpena.

Sinatzaileetako batek beregain hartutako betebeharrak edo konpromisoak betetzen ez baditu, gainerako administrazioetako edozeinek dei egin ahalko dio urraketa egin duen aldeari, hilabeteko epean betebehar eta konpromiso horiek bete ditzan. Halaber, dei hori bera Jarraipen eta Balorazio Batzordera ere igorriko da. Emandako epea igaro eta eskaria erantzun ez bada, Jarraipen eta Balorazio Batzordea jakinaren gainean jarri ondoren, hitzarmena bertan behera geratuko da.

Nolanahi ere, automatikoki indargabetzeko kausa izango da kontratazio-prozedura 2017ko uztailaren 1ean has dadin ez onartzea.

Suntsiarazpenaren ondorioak ezartzeko, Sektore Publikoaren Araubide Juridikoaren Legearen (urriaren 1eko 40/2015 Legearen) 52. artikuluan ezarritakoa beteko da. Gasturik sortu bada, hitzarmen honen laugarren klausulan ezarritako arauei jarraikiz ordainduko da.

ZAZPIGARRENA.- Araubide Juridikoa.

Hitzarmen honek izaera administratiboa du, horrela xedatzen baita urriaren 1eko Sektore Publikoaren Araubide Juridikoaren 40/2015 Legearen Atariko Tituluaren VI. kapituluan.

Urriaren 1eko Sektore Publikoaren Araubide Juridikoaren 40/2015 Legearen 47. artikuluko 2 zenbakiko a) letran aurreikusitako tipologia du lankidetza-hitzarmen honek.

Azaroaren 14ko 3/2011 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Sektore Publikoko Kontratuei buruzko Legearen testu bateginaren 4.1.c artikuluaren aurreikusitakoarekin bat, horren aplikazio-eremutik kanpo dago.

Hitzarmena garatu eta betearaztean alderdien artean auzirik sortzen bada eta bosgarren klausulan aurreikusitako Jarraipen eta Balorazio Batzordearen baitan ebatzi ezin bada, administrazioarekiko auzien jurisdikziora joko da,

SEXTA.- Resolución.

En caso de incumplimiento de las obligaciones y compromisos asumidos por una de las partes firmantes, cualquiera de las restantes administraciones podrá notificar requerimiento a la parte incumplidora para que en un plazo de un mes lleve a cabo dichas obligaciones y compromisos, requerimiento que será comunicado asimismo a la Comisión de Seguimiento y Valoración. Transcurrido el plazo otorgado sin haber atendido el requerimiento y una vez comunicada a la Comisión de Seguimiento y Valoración esta circunstancia, el convenio quedará resuelto.

No obstante es causa de resolución automática la falta de aprobación del inicio del procedimiento de contratación el 1 de Julio de 2017.

En lo referente a los efectos de la resolución, se estará a lo establecido en el artículo 52 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. En caso de que se hayan producido gastos, se realizará su abono conforme a las reglas fijadas en la cláusula Cuarta del presente convenio.

SÉPTIMA.- Régimen Jurídico.

El presente convenio tiene naturaleza administrativa, conforme a lo dispuesto en el Capítulo VI del Título Preliminar de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

El presente convenio de colaboración reviste la tipología prevista en la letra a), apartado 2 artículo 47 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

De conformidad con lo previsto en el artículo 4.1 c) del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, está excluido del ámbito de aplicación de la misma.

Las cuestiones litigiosas que surjan entre las partes durante su desarrollo y ejecución y no puedan ser resueltas en el seno de la Comisión de Seguimiento y Valoración prevista en la Cláusula Quinta, se someterán a la jurisdicción contencioso-

Administrazioarekiko Auzien Jurisdikzioa arautzen duen Legean (uztailaren 13ko 29/1998 Legean) ezarritakoari jarraikiz.

ZORTZIGARRENA.- Indarraldia eta luzapenak.

Hitzarmen honek ondorioak izango ditu sinatzen denetik aurrera, eta indarrean izango da haren babesean egindako kontratua amaitu arte. 2018ko ekainaren 30rako dago aurreikusita.

Hala ere, administrazio sinatzaileek aho batez erabaki ahalko dute hitzarmena luzatzea, beste kontratu bat esleitu eta kudeatu dadin beste hiru ikasturtez, 2021. urtera arte, laugarren klausulan ezarritakoaren araberako eguneraketa eginda, baldin eta aurrekontu-gordailu nahikoa badago.

Eta ados daudela adierazteko, alderdiek hitzarmen hau sinatu dute, lau aletan eta ondorio bakarrerako, goiburuan adierazitako egunean eta lekuan.

administrativa, conforme a lo dispuesto en la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

OCTAVA.- Vigencia y prórrogas.

El presente Convenio producirá efectos desde su firma y estará en vigor hasta la finalización del contrato que se celebre a su amparo, prevista para el 30 de junio de 2018.

No obstante podrá acordarse su prórroga por acuerdo unánime de las Administraciones firmantes, para la adjudicación y gestión de un nuevo contrato por un período de tres cursos escolares adicionales hasta 2021, actualizado en los términos de la cláusula cuarta, previa la existencia de consignación presupuestaria suficiente.

Y en prueba de su total conformidad, las partes firman este Convenio, por cuadruplicado ejemplar y a un solo efecto, en el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.

EAE IRUZUR FISKALARI BURUZKO URTEKO TXOSTEN INTEGRATUA. 2015. URTEA

http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/documentos_dat/eu_lu_dat/adjuntos/informe-anual-integrado-fraude-fiscal-2016.pdf

EAE IRUZUR FISKALAREN KONTRAKO BORROKARAKO PLAN BATERATUA. 2017. URTEA

http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/documentos_dat/eu_lu_dat/adjuntos/2017%20-%20Plan%20de%20lucha%20contra%20el%20fraude%20fiscal%20Pa%C3%ADs%20Vasco.pdf

INFORME ANUAL INTEGRADO SOBRE EL FRAUDE FISCAL EN LA CAE 2016

http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/documentos_dat/es_lu_dat/adjuntos/informe-anual-integrado-fraude-fiscal-2016.pdf

PLAN CONJUTNO DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL DEL PAÍS VASCO 2017

http://www.contenidos.servicios.jakinaplus.ejgvdns/contenidos/informacion/documentos_dat/es_lu_dat/adjuntos/2017%20-%20Plan%20de%20lucha%20contra%20el%20fraude%20fiscal%20Pa%C3%ADs%20Vasco.pdf

HERRAMIENTAS TECNOLÓGICAS PARA ABORDAR LA EVASIÓN Y EL FRAUDE FISCAL[1]

RESUMEN EJECUTIVO

Aunque la mayoría de los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales, hay algunos que se han propuesto no hacerlo. La evasión fiscal y el fraude fiscal siguen ocurriendo, y pueden llegar a ser sustanciales, alcanzando cantidades de muchos billones al año. No solo va esto en contra de la ley y defrauda ingresos al gobierno, sino que también crea un terreno de juego desequilibrado para aquellos contribuyentes que cumplen con sus obligaciones fiscales.

Muchas autoridades fiscales por todo el mundo están detectando tipos particulares de evasión fiscal: una declaración inferior de ingresos mediante la supresión de ventas electrónicas y una declaración superior de deducciones utilizando facturas falsas. Se puede facilitar aún más la evasión y el fraude fiscales mediante la economía del efectivo y el consumo colaborativo (u online).

No obstante, las autoridades fiscales ya disponen de soluciones tecnológicas efectivas que implementar, para evitar y detectar dichos tipos de evasión y fraude fiscales.

El presente informe ha sido creado en base a la experiencia de 21 países en este campo, incluida la de varios países en vías de desarrollo, además de sus éxitos clave en el uso de dichas herramientas tecnológicas. No sólo se ha conseguido un incremento sustancial en la recaudación fiscal por la reducción en la evasión fiscal y fraude fiscal, sino que donde se han implementado estas soluciones, se ha observado un efecto disuasorio, con una conformidad cada vez mayor por los contribuyentes.

Se ha preparado este informe con intención de animar a otras autoridades fiscales a considerar si el mismo enfoque podría resultar efectivo en su jurisdicción. Se trata del segundo de esta serie de informes que se centran en el uso de soluciones tecnológicas y digitales para tratar la evasión fiscal, siendo el primero el informe titulado "Supresión de las ventas electrónicas: Una amenaza para la recaudación fiscal (OCDE, 2013)".

Este informe se divide en cuatro partes principales:

- Supresión de ventas electrónicas y contratecnología: El problema, las características clave de las soluciones tecnológicas disponibles, las ventajas demostradas y los costes y las acciones complementarias necesarias para implementar dichas soluciones;

- Facturación falsa: el problema, las características clave de las soluciones tecnológicas disponibles, los resultados y ventajas y las acciones complementarias necesarias para implementar dichas soluciones;

- La economía del efectivo y el consumo colaborativo: Los retos planteados por dichos segmentos de la economía y el trabajo que están desarrollando las autoridades fiscales por tratar la economía del efectivo y el consumo colaborativo; y

- Mejores prácticas: las lecciones aprendidas de otras autoridades fiscales sobre cómo se pueden aplicar de una manera efectiva dichas soluciones tecnológicas.

Los anexos del informe contienen un catálogo técnico más detallado de las soluciones tecnológicas que están utilizando las autoridades tecnológicas para tratar la supresión de ventas electrónicas y la facturación falsa. Para incrementar el potencial de compartir experiencia en soluciones empleadas entre las autoridades fiscales, la Secretaría de la OCDE también puede ofrecer detalles de contactos de las autoridades fiscales para hacer un seguimiento de las soluciones particulares incluidas en el informe.

http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/documentos_dat/es_lu_dat/adjuntos/Technology%20Tools%20to%20Tackle%20Tax%20Evasion%20%28es%29.pdf

[1] Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud. Executive summary. © OECD 2017. (Traducción libre)

CONSULTA 2016.11.6.1. IVA: Los servicios realizados en el marco de su actividad empresarial por la comunidad de propietarios de un centro comercial para sus comuneros copropietarios, consistentes, entre otros, en limpieza, vigilancia y mantenimiento y en la organización de la publicidad y promoción de dicho centro comercial, están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo la citada comunidad de propietarios repercutir dicho tributo a sus comuneros.

HECHOS PLANTEADOS

La comunidad de propietarios consultante factura mensualmente a todos los propietarios de locales en concepto de servicios generales en proporción a su cuota de participación (personal de oficina, conserjería, limpieza, luz, aguas, gas, mantenimiento de instalaciones y dinamización y animación del centro).

CUESTIÓN PLANTEADA

Si el centro comercial debe pasar facturas incrementadas con IVA o recibos sin IVA.

CONTESTACIÓN

El artículo 4.Uno del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del IVA, establece que "*estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen*".

A estos efectos, el artículo 5.Uno de la citada Norma dispone que se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado Dos del mismo artículo, según el cual 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.

La aplicación de ambos preceptos al funcionamiento de las comunidades de propietarios ha sido analizada por extenso por la Dirección General de Tributos.

En particular, en la contestación vinculante de 21-09-2005, Nº V1848-05 se manifestó que las operaciones que realizaba una mancomunidad de propietarios de un centro comercial consistentes en el reparto de los gastos comunes de la propiedad derivados de los servicios de limpieza, vigilancia y mantenimiento, entre otros, y en la organización de la publicidad y promoción de dicho centro comercial, estaban sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas del mismo, debiendo la citada mancomunidad repercutir el Impuesto a los comuneros, y realizar la liquidación e ingreso del mismo en las correspondientes declaraciones-liquidaciones.

Del texto de la consulta se deduce que la comunidad de propietarios consultante realiza una actividad empresarial a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido ya que, según dicho escrito, ordena factores productivos contratando la realización de diversas operaciones para poder realizar las prestaciones de servicios objeto de consulta.

Por tanto, los servicios, realizados en el marco de su actividad empresarial por la comunidad de propietarios a que se refiere el escrito de consulta para sus comuneros copropietarios, consistentes, entre otros en limpieza, vigilancia y mantenimiento y en la organización de la publicidad y promoción de dicho centro

comercial, están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo la citada comunidad de propietarios repercutir dicho tributo a sus comuneros.

CONSULTA 2016.11.6.2. IVA, IAE: Régimen IVA aplicable por un consorcio de transporte público cuyo ámbito de actuación es uno de los territorios históricos de la CAE como consecuencia de la aplicación de un Convenio de colaboración entre el mismo y los organismos homólogos de los otros dos territorios históricos, en relación con la operativa derivada de la implantación de la interoperabilidad en el conjunto de la CAE, de las tarjetas de pago de servicios de transporte emitidas por cada uno de los tres consorcios u organismos. Consulta sobre el alta en epígrafe específico del IAE por los servicios de refacturación.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad A es un consorcio constituido con fecha 14 de febrero de 2011 y que está conformado por la Administración General de la Comunidad Autónoma de Euskadi, la Diputación Foral de Gipuzkoa, y los Ayuntamientos de Donostia, Irún, Errentería, Eibar, Arrasate-Mondragón, Zarautz, Hernani y Lasarte.

Tiene por finalidad cohesionar todo el Territorio Histórico de Gipuzkoa a través de un modelo de transporte sostenible, así como apoyar los objetivos de las administraciones públicas en materia de movilidad. Su cometido es favorecer la movilidad accesible y de calidad de la ciudadanía en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Entre sus objetivos se contempla promover una red de transportes única e integral, fomentando e impulsando la coordinación de los servicios, redes y tarifas y la puesta a disposición de las personas usuarias de una mejor oferta. En el marco de dicho objetivo, la entidad A ha implantado y gestiona en la actualidad la tarjeta MUGI que, mediante un sistema tarifado unificado, permite viajar en todos los medios de transporte guipuzcoanos con un único soporte. Asimismo, en determinados municipios, permite el alquiler de vehículos y de bicicletas.

La financiación de la entidad A proviene principalmente de las aportaciones efectuadas

por las entidades consorciadas, así como de la venta de las tarjetas MUGI. Esta financiación no incide en ninguna manera en el precio del servicio de transporte que los operadores prestan a favor de los usuarios, sino que se destina a la consecución de las finalidades específicas de la entidad A, de acuerdo con lo establecido en sus estatutos.

La atribución correspondiente a las entidades consorciadas, según los estatutos de la entidad A, es la siguiente:

- Para la constitución y funcionamiento de la entidad A, las aportaciones a realizar dependen del porcentaje de representación en la Asamblea General.

- Los gastos relativos al funcionamiento de la integración tarifaría en Gipuzkoa, se financian de modo específico, ya que son gastos relacionados con dicho proyecto, si bien no se desvían significativamente del porcentaje de representación de cada entidad en la Asamblea General.

La entidad A se encuentra matriculada a efectos de IAE en el epígrafe 847 relativo a servicios de consultoría del Anexo I del Decreto Foral Normativo 1/1993 de 20 de abril, por el que se apruebe el Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas ("DFN 1/1993"), que comprende el asesoramiento, información y resolución de consultas sobre actividades industriales y económicas en general.

1.2. Identificación del resto de personas 1 entidades

a) Consorcio de Transportes de Bizkaia ("CTB")

   El CTB se constituyó mediante Ley 44/75, como entidad local con personalidad jurídica propia e independiente de las entidades consorciadas, participando en el mismo, el Gobierno Vasco, la Diputación Foral de Bizkaia, el Ayuntamiento de Bilbao y demás Ayuntamientos a los que afecta el paso del Ferrocarril Metropolitano de Bilbao.

   Entre sus finalidades está el fomento y coordinación del transporte público dentro de su área territorial y, en su caso, la armonización de aquel que se realice en territorios limítrofes.

   Al amparo de sus competencias, el CTB ha desarrollado e implantado la tarjeta BARIK en los distintos modos de transporte públicos de Bizkaia.

b) Centro de Compensación de la tarjeta BAT en Araba ("CCA")

   En el Territorio Histórico de Araba con motivo de la implantación de la tarjeta BAT, válida para los distintos modos de transportes de Vitoria-Gasteiz, y hasta que se constituya la futura Autoridad Territorial del Transporte de Álava ("ATTA"), se designó a la sociedad pública Euskotrenbideak Ferrocarriles Vascos, S.A. (''Euskotren"), como Centro Compensador o Ente Gestor de la tarjeta BAT.

   Dicha entidad actúa como organismo compensador de las distintas transacciones realizadas entre los distintos modos de transporte.

c) Operadores de transporte

   A los efectos de la presente consulta tributaria, los operadores son aquellos encargados de la efectiva prestación del servicio de transporte a favor del usuario o destinatario final del mismo.

   Con carácter general, los operadores de transporte operan en un ámbito territorial (municipio o provincia) y se relacionan con la Autoridad Territorial del Transporte del territorio histórico al que pertenecen y donde operan.

Sin embargo, y como excepción al común de los operadores de transporte, se encuentra Euskotren que, entre otros, presta sus servicios en la línea general de ferrocarril que va desde Hendaya hasta Bilbao, la cual transcurre por varios territorios. En este caso, en función del territorio y tarjeta utilizada para el pago de los servicios, Euskotren actuará de una forma distinta.

d) Usuarios

Se entenderá como tales a los destinatarios finales de la prestación de servicios de transporte, los cuales pagan el servicio mediante la utilización de las tarjetas BARIK, MUGI y BAT, promovidas y gestionadas por cada una de las autoridades territoriales de transporte (CTB, entidad A y CCA).

2. DESCRIPCIÓN DE LA OPERACIÓN

2.1. Operativa actual del sistema de integración tarifaria en el transporte público colectivo

a) Territorio Histórico de Gipuzkoa: entidad A

La operativa de integración tarifaría en el transporte público colectivo de Gipuzkoa consiste en que el servicio de transporte es prestado directamente por el operador al usuario y la entidad A se encarga, básicamente, de la recaudación del importe del billete, mediante el control de la tarjeta MUGI, así como de la posterior distribución de las cantidades correspondientes entre los diferentes operadores en función de los servicios efectivamente prestados a los usuarios, mediante un sistema de compensaciones. No se encarga, por tanto, de la emisión del título multimodal, ni le corresponde ingreso alguno derivado de la prestación del servicio de transporte.

La tarjeta MUGI tiene las siguientes particularidades:

- Constituye un medio de pago en virtud del cual los usuarios sustituyen dinero real por dinero virtual que, eventualmente, podrán destinar al pago del servicio de transporte prestado por los operadores.

- El operador que prestará el servicio de transporte es desconocido hasta el momento en que se produzca.

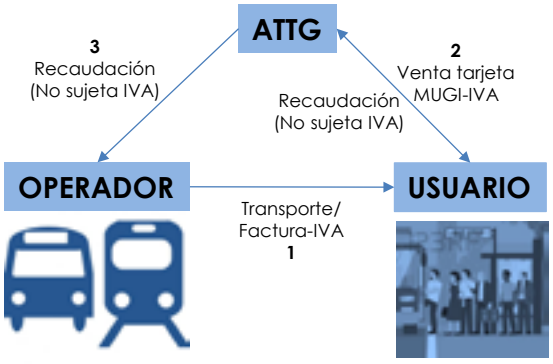
- Al margen del pago de servicios de transporte (autobús, tren, tranvía, etc.), la tarjeta MUGI sirve también para la utilización de vehículos o bicicletas.

- El saldo de la tarjeta MUGI puede ser devuelto en cualquier momento.

De esta forma, en la medida en que el destino del saldo de la tarjeta no está previamente identificado, ni tampoco el .operador que efectuará el transporte y, además, su saldo puede ser devuelto, no supone el pago anticipado de ninguna prestación de servicios futura que esté predeterminada con anterioridad.

De esta forma, el régimen de integración tarifaría en el transporte público colectivo de Gipuzkoa, viene determinado por la existencia de una TRIPLE esfera de relaciones, tal como se expone gráficamente a continuación:

1 .



OPERADORES - USUARIOS

Los operadores se encargan de la prestación del servicio de transporte a los usuarios, siendo los responsables tanto de la facturación del servicio como de la asunción de los riesgos correspondientes.

La prestación de servicios de transporte está sujeta a IVA siendo el sujeto pasivo del impuesto el operador.

2. ENTIDAD A - USUARIOS

Por un lado, la entidad A transmite la tarjeta MUGI a los usuarios (operación sujeta a IVA), la cual podrá utilizarse para recargar dinero (virtual) que, posteriormente podrá utilizarse para el pago de los servicios de transporte efectuados por los operadores.

Por otro, gestiona la recaudación de las recargas que los usuarios realizan en las tarjetas MUGI para, en función de la utilización de la misma, su reparto entre los diferentes operadores de transporte, mediante un sistema de compensaciones.

Estas operaciones de recarga que los consumidores realizan, únicamente supone la sustitución de dinero real por dinero virtual que queda depositado en la tarjeta MUGI. El usuario puede volver a disponer en cualquier momento del dinero previamente depositado en la tarjeta MUGI, de forma que no constituye pago anticipado alguno por la prestación de servicio de transporte y, por tanto, se trata de una operación no sujeta a IVA.

3. ENTIDAD A - OPERADORES

La entidad A realiza las tareas de recaudación a través de la tarjeta MUGI, canalizando y distribuyendo los ingresos que percibe en función de las "cancelaciones" derivadas del uso de la tarjeta MUGI realizado por los usuarios en los servicios de transporte prestados por los diferentes operadores.

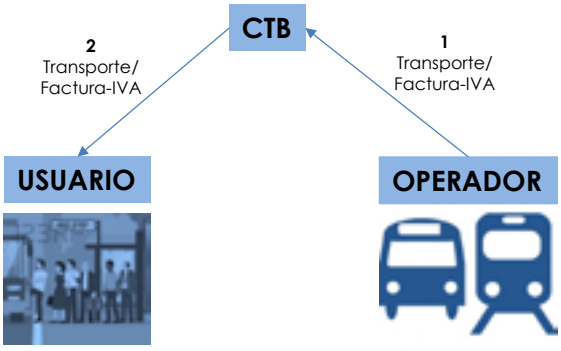
En la medida en que entre la entidad A y los operadores únicamente existe un flujo monetario derivado de las compensaciones por las prestaciones de servicios que son abonados por los usuarios a través de la tarjeta MUGI, no existe entre ellas operación alguna sujeta a IVA.

En definitiva, la entidad A no realiza una intermediación entre los operadores materiales del transporte y los destinatarios finales. En última instancia es el transportista quien presta directamente el servicio, con la asunción de riesgos correspondiente y, quién en su caso, expide factura por el servicio de transporte al destinatario final.

b) Territorio Histórico de Bizkaia: CTB

Como particularidad, en Bizkaia, debe tenerse en cuenta que, a diferencia de Gipuzkoa, el CTB asume la gestión del título de transporte, así como su emisión y distribución. Así, el régimen de integración tarifaria en el transporte público colectivo de Bizkaia, determina la existencia de una DOBLE esfera de relaciones:

1 .



OPERADORES - CTB

Los operadores materiales del transporte prestan un servicio de transporte al CTB. Por esta prestación de servicios, los operadores de transporte facturan al CTB repercutiendo el IVA correspondiente.

1. CTB - USUARIOS

El CTB actúa como intermediaria en la prestación de servicios de transporte, cuyo cobro se efectúa a través de la tarjeta BARIK (anteriormente también mediante la tarjeta "Creditrans").

Así, el CTB presta un servicio de transporte al usuario final, repercutiendo IVA por la prestación de servicio de transporte.

A diferencia de lo que ocurre en Gipuzkoa donde el usuario sustituye dinero real por dinero virtual, en Bizkaia, con la recarga de la tarjeta BARIK, el usuario está pagando, de forma anticipada, el servicio de transporte que va a ser efectuado por parte del CTB. De esta forma, el CTB, como sujeto pasivo, repercute IVA a los usuarios por el pago anticipado de dicho servicio.

En definitiva, el CTB actúa como intermediario en nombre propio en la prestación de servicios transporte, en el sentido de que recibe y presta el mismo servicio de transporte. De esta forma, los operadores materiales del transporte facturan directamente al CTB y éste a los destinatarios finales del servicio de transporte:

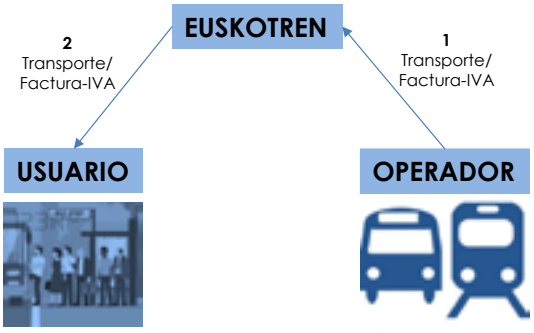
La operativa del sistema de integración tarifaria en el transporte público colectivo de Bizkaia, tiene su fundamento a efectos fiscales en la contestación a consulta vinculante de la Diputación Foral de Bizkaia de 9 de febrero de 1998, que dispone lo siguiente:

"*(...) En las operaciones realizadas existen dos prestaciones de servicios. El Consorcio presta un servicio en nombre propio al emitir el documento Creditrans. A su vez, los operadores prestan un servicio de transporte al Consorcio. (...). Cada uno de los sujetos pasivos tiene que emitir factura por los servicios prestados y llevar los libros registros correspondientes así como presentar las declaraciones del Impuesto en las que se harán constar los impuestos repercutidos y soportados*".

c) Territorio Histórico de Álava: CCA

El modelo de Álava es muy similar al de Bizkaia (ver apartado 2.1.b) anterior) con la particularidad de que, hasta el momento en que se constituya la futura ATTA, la entidad que intermedia en la prestación del servicio de transporte entre los operadores y los usuarios es Euskotren, siendo esta la que emite la factura al destinatario final del servicio.

Gráficamente, en Álava el esquema de funcionamiento seria el siguiente:



d) Línea General de ferrocarril de Euskotren (Hendaya-Bilbao)

Dada la singularidad del servicio de transporte prestado por Euskotren que cuenta con la línea de ferrocarril que une Hendaya con Bilbao y que, dentro de la CAPV, pasa por los territorios de Bizkaia y Gipuzkoa, su operativa es diferente a la seguida por parte del resto de operadores.

En este caso y, a los efectos que aquí interesan, con independencia del lugar en el que se preste el servicio de transporte (i.e. Bizkaia o Gipuzkoa), si el billete se abona

mediante la tarjeta MUGI, la operativa a seguir en cuanto a facturación será la descrita en el apartado 2.a) anterior. Es decir, Euskotren facturará directamente al usuario final el servido de transporte, repercutiendo el IVA correspondiente, sin que, en ningún caso se requiera la intervención de la entidad A.

2.2. Convenio de colaboración entre el CTB, la entidad A y la CAA para la interoperabilidad de las tarjetas BARIK, MUGI y BAT en la Comunidad Autónoma de Euskadi

En 2003 se creó la Autoridad de Transporte de Euskadi ("ATE"), quien buscando la armonización en las distintas facetas del transporte público de la Comunidad Autónoma de Euskadi, auspicia el proyecto de interoperabilidad de las distintas tarjetas de transporte utilizadas en los Territorios de Euskadi: BARIK, MUGI y BAT, como preámbulo de la consecución de un billete único para toda la CAPV.

En desarrollo de este objetivo y tras distintas reuniones de trabajo en el seno de la ATE, el CTB, ENTIDAD A, y el CCA han alcanzado un consenso, a efectos de permitir la interoperabilidad de sus respectivas tarjetas en todos los territorios, traspasando el ámbito territorial natural propio de cada entidad emisora, y permitiendo la utilización de los monederos de transporte contenidos en cada tarjeta en todos los territorios de la CAV, avanzando así en la creación de un monedero de transporte único, universal en Euskadi.

En el marco del referido plan de interoperabilidad de las tarjetas en los tres territorios, el CTB, Entidad A y el CCA están en la actualidad ultimando las negociaciones para la suscripción de un Convenio de Colaboración, cuyo borrador se adjunta como Anexo IV a este escrito.

Dada la complejidad de la línea general de Euskotren / Ferrocarriles Vascos, por ser el único modo de transporte con dos sistemas tarifados distintos aun cuando se trata de una línea ferroviaria continua que transcurre por dos territorios, ésta tendrá un tratamiento especial que se desarrollará en un anexo que se incorporará al referido Convenio.

Según se desprende del borrador de Convenio de colaboración entre las tres autoridades territorial del transporte, el objetivo que se persigue es tratar que las diferentes tarjetas (i.e. MUGI, BARIK y BAT) sean válidas en todos los territorios históricos.

Asimismo y, con la excepción de la Línea General de Euskotren, se proyecta que las relaciones con los usuarios y los operadores materiales del transporte sean siempre con la autoridad Territorial del Transporte natural .de su territorio histórico. Por tanto, esta situación supondría la existencia de flujos monetarios y facturaciones entre las diferentes autoridades territoriales del transporte, bajo el sistema de compensaciones.

A este particular se refiere la cláusula nº 5 del Convenio de colaboración, que se reproduce a continuación:

La utilización de una tarjeta en otros territorios distintos del suyo propio genera flujos de información y transacciones económicas cruzadas que deben ser suministrados y liquidadas, respectivamente, sin desvirtuar el "status quo" existente.

Cuando una persona usuaria viaje con una tarjeta en un operador de transporte de un territorio ajeno al de la entidad emisora, el importe de este viaje (cancelación) será abonado al operador de transporte por la entidad de su territorio propio. Es decir, sin alterarse el régimen actualmente existente, aunque, dicha entidad reclamará el importe de tal cancelación abonada a su operador, a la entidad emisora de la tarjeta con la que la persona usuaria ha viajado.

La tarifa que se descuente a la persona usuaria por la realización del viaje será la misma que la entidad del territorio abonará a la empresa operadora y a su vez será coincidente con la cuantía que ésta reclamara a la entidad

emisora de la tarjeta con la que el usuario haya viajado, salvo en el caso del dinero virtual de MUGI en el que el sistema a implementar incrementará el valor consumido del viaje en dinero real en los usos cruzados de tarjeta, realizando los cálculos correspondientes de adaptación de dinero virtual al dinero real, considerando el coste efectivo del viaje.

En consecuencia, considerando la diferente forma de operar en cada territorio, el Convenio de colaboración entre las diferentes entidades para implantar la interoperabilidad de las tarjetas BARIK, MUGI y BAT en la Comunidad Autónoma de Euskadi, puede generar distorsiones en cuanto a las diferentes relaciones que existen entre los operadores materiales de transporte y las autoridades territoriales naturales de cada Territorio Histórico, para cuyo esclarecimiento desde el punto de vista tributario, la entidad A está interesada en formular la presente consulta tributaria .

2.3. Operativa derivada de la implantación de interoperabilidad de las tarjetas, BARIK, MUGI y BAT en la Comunidad Autónoma de Euskadi.

El Convenio de colaboración entre el CTB, CCA y Entidad A tiene como premisa principal que los usuarios puedan utilizar cualquiera de las tarjetas (BARIK, MUGI o BAT) indistintamente en los tres territorios (Bizkaia, Álava y Gipuzkoa). Asimismo, para llevar un control y gestión adecuado de las tarjetas, requiere que tanto usuarios como operadores únicamente se relacionen con la autoridad "natural" de su territorio.

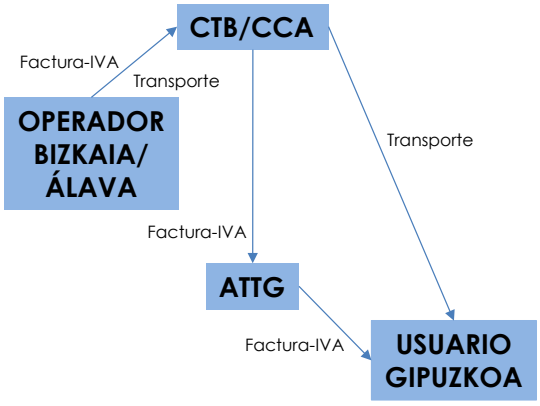
Considerando que el sistema operativo implementado por el CTB y el CCA, es diferente al implementado en Gipuzkoa por la ATTO, con la finalidad de que ambos sistemas puedan convivir sin que afecte a las relaciones u operativa existente con anterioridad, el esquema de funcionamiento propuesto, desde el punto de vista de la ATTO y los operadores y usuarios guipuzcoanos, supone una distinción en función de la tarjeta de transporte y el territorio en que se utilice, a saber:

I. OPERADOR GIPUZKOA à USUARIO GIPUZKOA

La prestación de servicios de transporte por un operador guipuzcoano a favor de un usuario guipuzcoano, cuyo servicio es pagado a través de la tarjeta MUGI de la entidad A, seguirá la operativa descrita en el apartado 2.1.a).

2. OPERADOR BIZKAIA O ALAVA à USUARIO GIPUZKOA:

La prestación de servicios de transporte por un operador de Bizkaia o Álava a favor de un usuario de Gipuzkoa, cuyo servicio es pagado con la tarjeta MUGI sería el siguiente:



Por esta operación, el operador material del transporte en Bizkaia o Álava emitiría una factura a su autoridad de transporte territorial o centro de compensación natural (CTB o CCA), en concepto de prestación de servicio de transporte.

Seguidamente, el CTB o el CCA emitiría una factura a la entidad A (debido a que estos son prestadores d servicios de transporte en nombre propio) y la entidad A descontaría de la tarjeta MUGI del usuario, el importe del servicio de transporte prestado en el otro territorio, Bizkaia o Álava, (IVA incluido).

Es decir, en relación con esta prestación de servicios, la entidad A actuaría como intermediadora refacturando a los usuarios guipuzcoanos el servicio prestado en Bizkaia o

Álava y que le ha sido facturado, a su vez, por la autoridad de transporte territorial o el centro de compensación (CTB o CCA).

3. OPERADOR GIPUZKOA à USUARIO BIZKAIA O ALAVA:

La prestación de servicios de transporte por un operador guipuzcoano a favor de un usuario de Bizkaia o Álava, cuyo servicio es pagado con la tarjeta BARIK o la BAT sería el siguiente:

En este caso, en la medida en que el Convenio de colaboración no posibilita una relación directa entre los operadores materiales del transporte de un territorio y los usuarios de otro territorio, el transportista guipuzcoano, en lugar de facturar al destinatario final del transporte, deberá facturar a la entidad A que, a continuación repercutiría a la autoridad territorial del transporte del territorio del usuario, el importe del servicio de transporte.

Nótese que, en este caso, se plantea una doble configuración en la actividad de la entidad A distinguiendo dos supuestos diferentes:

- El primero de ellos, de mera recaudadora, según el esquema que ha venido siguiendo hasta la fecha y,

- por otro lado, como refacturadora de la prestación de servicios efectuada bien por (i) los operadores de Gipuzkoa o (ii) por el CTB / CCA con origen en la prestación de servicios de transporte efectuada por los operadores de Bizkaia o Álava.

Esta nueva operativa no supone la asunción por parte de la entidad A de los riesgos relativos a la prestación de servicios de transporte, los cuales quedarán debidamente delimitados en los contratos de adhesión a suscribir con los operadores, ni tampoco al precio del servicio de transporte que los usuarios deben abonar. Así, las funciones de la entidad A se limitan al cumplimiento de su finalidad y, en concreto, a la consecución de una red de transporte público racional, coordinado y eficiente.

Teniendo en cuenta los antecedentes y operativa descrita para la implantación de la interoperabilidad de las tarjetas, BARIK, MUGI y BAT en la Comunidad Autónoma de Euskadi, y con la excepción que, en su caso, resulte aplicable a la línea general de ferrocarril de Euskotren, la entidad A desea conocer si el esquema de refacturación propuesto en el presente apartado es correcto a efectos del IVA. Igualmente, desea conocer si la asunción de este esquema supondrá para la entidad A el ejercicio de una actividad económica y, en su virtud, la obligación de darla de alta en la matricula del Impuesto sobre Actividades Económicas.

CUESTIÓN PLANTEADA

Se plantea mediante el presente escrito una consulta sobre el régimen que en el IVA debe aplicar la entidad A como consecuencia de la aplicación del Convenio de colaboración entre el CTB, la entidad A y el CCA, para establecer las condiciones para implantación de la interoperabilidad de las tarjetas, BARIK, MUGI y BAT en la Comunidad Autónoma de Euskadi.

En particular, las cuestiones tributarias sobre la que se plantea consulta tributaria vinculante son:

- Si a efectos del IVA, cabría distinguir una doble operativa en virtud de la cual, la entidad A, actúa: (i) como mera recaudadora de las cantidades debidas por los usuarios guipuzcoanos que utilizan la tarjeta MUGI para el pago de los servicios de transporte prestados por los operadores de transporte de Gipuzkoa, y (ii) como intermediaria en la refacturación de los servicios de transporte prestados bien por los operadores de Bizkaia o Álava a los usuarios guipuzcoanos que utilicen la tarjeta MUGI, o bien por los operadores guipuzcoanos que prestan su servicio a usuarios de otros territorios que utilicen la tarjeta BARIK o BAT.

- Si la refacturación de los servicios de transporte por parte de la entidad A, supone conforme a lo dispuesto en el artículo 11.dos.15º 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 ("DFIVA"), que preste un servicio en nombre propio y, por tanto, se entienda que recibe y presta el mismo servicio por el cual deberá soportar y repercutir el IVA correspondiente, así como proceder a la emisión de factura.

- Si la entidad A debería darse de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas ("IAE") por la refacturación de los servicios de transporte y, en caso afirmativo, con qué epígrafe de las tarifas del IAE reguladas en el Anexo I del Decreto foral Normativo 1/1993 de 20 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas, debería darse de alta.

Tributación en el IVA de las operaciones de mediación en las prestaciones de servicios

El artículo 11 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 ("DFIVA"), establece que:

"Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con este Decreto Foral, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular se considerarán prestaciones de servicios:

(...)

8.º Los transportes.

(...) .

15.º Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios".

Del referido precepto, en relación con la mediación, pueden extraerse dos escenarios en función de la forma en que actúe el mediador y las responsabilidades que asuma, a saber:

1. Mediación en nombre ajeno: se considerarán como prestaciones de servicios las actuaciones de los comisionistas en los contratos de comisión por compra o venta, siempre que actúen en nombre ajeno. En este caso el comitente entrega los bienes al adquirente, siendo el comisionista un mero intermediario.

2. Mediación en nombre propio: en este caso, si la mediación se produce en relación con una prestación de servicios, se entiende que se ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios. Por consiguiente, en este último caso, se producen dos servicios independientes:

    - En las prestaciones de servicios por cuenta de terceros uno del comitente al comisionista y otro del comisionista al cliente.

    - En las adquisiciones de servicios por cuenta de terceros uno del proveedor del servicio al comisionista y otro del comisionista al comitente.

Como se expondrá a continuación, e criterio de la Dirección General de Tributos ("DGT") que las cantidades que son objeto de refacturación por un intermediario, aunque dicha operativa no suponga beneficio alguno, suponen que se esté prestando un servicio en nombre propio y, como tal, debe expedirse factura con IVA por la prestación de servicios en la que se participa.

Impuesto sobre Actividades Económicas

El apartado primero del artículo 1 del Decreto Foral Normativo 1/1993 de 20 de abril, por el que

se apruebe el 'Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas dispone lo siguiente:

"*1. El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en el Territorio Histórico de Gipuzkoa de actividades empresariales profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificados en las tarifas del Impuesto*".

A continuación, el artículo 2 del DFN 1/1993 regula que:

"*1. Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción v de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*".

Es decir, para que una actividad económica constituya hecho imponible del impuesto, es preciso que tal ejercicio se produzca con carácter empresarial, profesional o artístico, lo cual sucede cuando el ejercicio de la actividad suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Con motivo de la implantación de la interoperabilidad de las tarjetas BARIK, MUGI y BAT en la Comunidad Autónoma de Euskadi y, para el cumplimiento del Convenio de colaboración con el CTB y la CCA, la entidad A va a tener que intermediar, en determinados supuestos (ver apartado 2.3) en la refacturación de los servicios de transporte prestados por los operadores y que son pagados por los usuarios a través de las referidas tarjetas.

Sin embargo, la entidad A no va a destinar medios materiales ni humanos a los adicionales para llevar a cabo la citada operativa, ni va a actuar con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, sino simplemente en cumplimiento de su fin de favorecer la movilidad accesible y de calidad de la ciudadanía en el Territorio Histórico de Gipuzkoa. Por tanto, entiende que no debería darse de alta en otro epígrafe del IAE con motivo de dicha operativa, al no producirse el hecho imponible del Impuesto.

CONTESTACIÓN

Impuesto sobre el Valor Añadido

La entidad A, tal y como se desprende del escrito de consulta, es un Consorcio conformado por la Diputación Foral de Gipuzkoa, el Gobierno Vasco, el Ayuntamiento de Donostia-San Sebastián, el Ayuntamiento de Irún, el Ayuntamiento de Errentería, el Ayuntamiento de Eibar, el Ayuntamiento de Zarautz, el Ayuntamiento de Arrasate-Mondragón, el Ayuntamiento de Hernani y el Ayuntamiento de Lasarte-Oria, cuya finalidad es cohesionar todo el Territorio Histórico de Gipuzkoa a través de un modelo de transporte sostenible, así como apoyar los objetivos de las administraciones públicas en materia de movilidad. Su cometido es favorecer la movilidad accesible y de calidad de la ciudadanía en el Territorio Histórico de Gipuzkoa. Entre sus objetivos se contempla el de promover una red de transportes única e integral, fomentando e impulsando la coordinación de los servicios, redes y tarifas y la puesta a disposición de las personas usuarias de una mejor oferta.

Para la consecución de dicho objetivo, según se indica en la consulta, la entidad A ha implantado y gestiona en la actualidad la tarjeta MUGI que, mediante un sistema tarifario unificado, permite viajar en todos los medios de transporte guipuzcoanos con un único soporte. Asimismo, en determinados municipios, permite el alquiler de vehículos y de bicicletas.

El uso de la tarjeta MUGI se circunscribe actualmente al Territorio Histórico de Gipuzkoa. Por un lado la entidad A transmite la tarjeta a los usuarios, la cual se podrá utilizar para recargar dinero (virtual) que, posteriormente

podrá utilizarse para el pago de los servicios de transporte efectuados por los distintos operadores que se encargan de la prestación de servicio de transporte, siendo estos últimos los responsables de la facturación del servicio y de la asunción de los riesgos correspondientes. Por otra parte, la entidad A realiza las tareas de recaudación a través de la tarjeta MUGI, canalizando y distribuyendo los ingresos que percibe en función del uso de dicha tarjeta. La entidad A se encarga por tanto de canalizar el flujo monetario entre los operadores y los usuarios del servicio de transporte.

Asimismo, en el escrito de consulta se señala que en aras del cumplimiento del objetivo indicado la entidad A ha firmado junto con el Consorcio de Transportes de Bizkaia (en adelante CTB) que ha implantado la tarjeta BARIK para el Territorio Histórico de Bizkaia y Euskotrenbidak/ Ferrocarriles Vascos, SA (en adelante ET/FV) como responsable del Centro de Compensación de la tarjeta BAT en Araba (en adelante CCA), un convenio para la interoperabilidad de las tarjetas que son utilizadas como medio de pago en la red de transporte de cada Territorio Histórico, y se plantea de cara a la materialización de dicho convenio la siguiente operativa, dependiendo de quienes sean los usuarios y los operadores del servicio de transporte:

1. OPERADOR DE GIPUZKOA Y USUARIO DE BIZKAIA O ÁLAVA

El transportista guipuzcoano prestador del servicio de transporte deberá facturar por esta prestación a la entidad A, y a continuación será ésta la que refacture dicho servicio al CTB y al CCA. El usuario pagará el servicio con la tarjeta BARIK o la BAT.

2. OPERADOR DE BIZKAIA O ÁLAVA Y USUARIO DE GIPUZKOA

En este caso, serán el CTB o el CCA los emisores de una factura a la entidad A que a su vez refacturará al usuario guipuzcoano por el servicio de transporte, procediendo a descontar de la tarjeta MUGI el importe del servicio.

En definitiva, se plantea de cara al futuro un doble escenario en el uso de la tarjeta MUGI:

1. Su utilización en Gipuzkoa implica una triple relación:

   - Entidad A vende al usuario la tarjeta MUGI.
   - El operador de transporte presta el servicio de transporte al usuario.
   - Entidad A canaliza los flujos monetarios entre el usuario de la tarjeta MUGI y el operador por la prestación del servicio.

2. La utilización de la tarjeta en los otros Territorios Históricos deriva en las siguientes operaciones:

   - El pago del servicio de transporte con la tarjeta MUGI genera una factura del operador del transporte al CTB o al CCA.
   - A continuación el CTB o el CCA facturan dicho servicio a la entidad A.
   - Finalmente, la entidad A factura el transporte al usuario del mismo.

Y también se configura una nueva situación, cual es la del uso por usuarios vizcaínos y alaveses de los servicios de transporte prestados por operadores guipuzcoanos, del cual surgen las relaciones siguientes:

- El prestador del servicio de transporte facturará a la entidad A.
- La entidad A, a su vez, facturará a su vez al CTB o al CCA.
- El CTB y el CCA finalmente facturarán al usuario.

Llegados a este extremo, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido establece lo siguiente:

El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "*Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.*".

El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

"*Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, 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.

(…).".

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al Consorcio 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 realizasen a título oneroso.

Por otra parte en relación con la sujeción de las operaciones efectuadas por las Administraciones Públicas, el artículo 7.8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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 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.

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.° 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.".

Las prestaciones de servicio se definen en el artículo 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

(…)

8.° Los transportes. (…).

15.° Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente

o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

(…)."

Asimismo, el artículo 91.Uno.2.1º de la normativa del IVA contempla la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento a los servicios de transportes de viajeros y sus equipajes.

A la vista de lo expuesto, cabe concluir:

1.- En relación a la actividad relacionada con las recargas de las tarjetas MUGI y las transferencias de dinero derivadas de su uso, a juicio de esta entidad A no realiza ninguna entrega de bien ni prestación de servicios ni a los usuarios ni a los operadores o prestadores del servicio de transporte, más bien, la entidad A actúa en la consecución de los objetivos establecidos en su constitución, con el objeto de alcanzar la finalidad perseguida por las Administraciones Públicas que la conforman, en aras del interés público.

Al margen de la propia venta de las tarjetas MUGI, en aplicación del artículo 7.8.º de la Ley 37/1992, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por el Consorcio consultante a favor de cualquiera de las Administraciones Públicas de las que dependa, o de otra Administración pública íntegramente dependiente de las anteriores, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra del consultante, por lo que cabe concluir que las operaciones que la entidad A realiza como organismo compensador de las distintas transacciones realizadas entre los distintos medios de transporte en el ámbito territorial guipuzcoano y en relación a los usuarios y operadores de transporte guipuzcoanos no constituyen operaciones sujetas al impuesto.

2.- En lo que respecta a la actuación de la entidad A en los supuestos derivados del Convenio de Colaboración entre el CTB, CCA y ENTIDAD A que tiene como premisa principal que los usuarios puedan utilizar cualquiera de las tarjetas MUGI, BARIK o BAT en Gipuzkoa, Bizkaia o Araba indistintamente, esta Hacienda Foral considera que la entidad A opera en nombre propio cuando actúa entre operadores y usuarios de diferente territorio, mediando entre los prestadores del servicio de transporte y los usuarios, prestando el mismo servicio de transporte que recibe:

- Cuando la entidad A media por cuenta propia entre un operador de Bizkaia o Álava a favor de un usuario de Gipuzkoa, la entidad A recibe por parte del CTB o del CCA el mismo servicio de transporte que éste presta al usuario guipuzcoano.

- Cuando la entidad A media por cuenta propia entre un operador de Gipuzkoa a favor de usuario de Bizkaia o Alava, la entidad A recibe por parte de los operadores guipuzcoanos el mismo servicio de transporte que éste presta al CTB o al CCA.

Los servicios de transporte descritos prestados por la entidad A estarán, en todo caso, sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido sin que les resulte de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 7 de la Ley del IVA, sino la sujeción expresa recogida en el mismo precepto. Por lo tanto, la entidad A deberá facturar dichos servicios a los usuarios guipuzcoanos, al CTB o al CCA, según el caso, repercutiendo el tipo impositivo reducido del 10 por ciento en concepto de IVA.

Impuesto sobre Actividades Económicas

Referente al Impuesto sobre Actividades Económicas se informa de lo siguiente:

El Decreto Foral Normativo 1/1993 de 20 de abril por el que se apruebe el Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) dispone en su artículo 1 lo siguiente:

"*1. El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo*

hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del Impuesto.

(…) ….."

En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, cuando en su regla 2ª establece que:

"*El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa.*"

No obstante, el artículo 5.1. a) del Decreto Foral Normativo 1/1993 de 20 de abril por el que se apruebe el Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas dispone que:

1. Están exentos del Impuesto:

a) El Estado, la Comunidad Autónoma del País Vasco, la Diputación Foral de Gipuzkoa y las Entidades Municipales, así como los organismos autónomos y entidades de derecho público de análogo carácter de las citadas Administraciones Públicas territoriales.

En este sentido, el Decreto Foral 80/1991 de 19 de noviembre, por el que se regulan determinados aspectos en relación con la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas regula en su artículo 4 referente a la declaración de alta que:

"*Artículo 4. Declaraciones de alta.*

1. Los sujetos pasivos del Impuesto están obligados a presentar una declaración de alta por cada cuota mínima municipal, provincial o especial estatal que estén obligados a satisfacer con independencia de que se les reconozca o no el derecho a exención.

Quedarán exceptuados de la obligación de presentar referida en el párrafo anterior los sujetos pasivos a los que se refieren las letras a), d) e i) del número 1 del artículo 5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobado por el Decreto Foral Normativo 1/1993, de 20 de abril".

Vistos los estatutos de la entidad Autoridad Territorial del Transporte de Gipuzkoa se observa que, se constituye bajo la forma jurídica de consorcio en los términos previstos en la Norma Foral 6/2007 de 10 de abril, reguladora de las entidades de ámbito supramunicipal del Territorio Histórico de Gipuzkoa y que según dispone en el artículo 3.1 de los estatutos:

"*La Autoridad Territorial del Transporte de Gipuzkoa constituye una entidad de derecho público de naturaleza administrativa, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus finalidades.*"

Por lo que, tratándose de una entidad de derecho público de naturaleza administrativa, este Servicio de Tributos Locales -Sección IAE- considera que la entidad Autoridad Territorial del Transporte de Gipuzkoa no debe constar dada de alta en la matrícula del impuesto sobre Actividades Económicas por los servicios que pueda prestar.

Nota final aclaratoria: A pesar de que en el escrito de consulta indican que la entidad A se encuentra matriculada a efectos de IAE en el epígrafe 847 relativo a servicios de consultoría, debe indicarse que esta activad fue dada de baja con fecha de efectos 31 de diciembre de 2013.

CONSULTA 2016.12.5.1. IVA: Condiciones para la exención o aplicación de un tipo reducido en el IVA en relación con la prestación de diversos servicios en el ámbito de la educación sexual (educación, formación y reciclaje profesional, asesoramiento, terapia, atención telefónica personalizada).

HECHOS PLANTEADOS

La consultante se encuentra incluida en el censo del Impuesto sobre el Valor Añadido como exenta por las actividades de formación en sexología y en el Régimen General por otras operaciones que realizan.

Según detallan en el escrito presentado realizan las siguientes actividades:

1.- De educación sexual dirigidas a todo tipo de colectivos (infancia, juventud personas de la tercera edad, personas con discapacidad…)

2.- Formación y reciclaje profesional de agentes sociales que trabajan o conviven con grupos vulnerables o en riesgo de exclusión social sobre diferentes temas en el ámbito sexual, erótico o convivencial.

3.- Asesoramiento sexual. Según indican no persigue curar.

4.- Terapia sexual

Asimismo indica en el escrito que a efectos del citado impuesto debe considerarse persona joven hasta los 30 años, incluso los 35.

Por último, la consultante gestiona los servicios de atención sexológica personalizada y telefónica realizados en la asesoría de sexualidad para jóvenes que ofrece el Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz de forma gratuita a todos los jóvenes de entre 14-30 años, por los que están repercutiendo el tipo impositivo del 21% por la dificultad de controlar las edades de los jóvenes asistidos.

CUESTIÓN PLANTEADA

1.- Exención por el Impuesto sobre el Valor Añadido o en su defecto aplicación del tipo reducido a los servicios consultados.

2.- Caso que proceda exención o tipo reducido forma de proceder para la aplicación.

CONTESTACIÓN

Cuestión 1ª Planteada

1.- El artículo 20.Uno. 9º del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), dispone que estarán exentas del mencionado impuesto las siguientes operaciones:

"9º. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de posgraduados, 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 sobre el Valor Añadido, aprobado por el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, establece que tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas a efectos de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Norma, aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros Entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate.

En consecuencia con todo lo anterior, la exención prevista en el artículo 20.Uno. 9º de la Norma, 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. 9º de la Norma, debe interpretarse, 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.

b) Un requisito objetivo. 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.

La formación relativa a la sexología y/o educación sexual es materia incluida en los planes de estudios del sistema educativo.

2.- El artículo 20.Uno. 3º de la Norma declara que estará exenta del mismo "la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este Impuesto, tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los Psicólogos, Logopedas y Ópticos, diplomados en Centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas

al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas".

A tales efectos se considerarán servicios de:

a) Diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma.

b) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.

c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades.

Por tanto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades en los términos expuestos anteriormente, prestados por profesionales médicos o sanitarios, según el ordenamiento jurídico, aunque los profesionales médicos o sanitarios que presten los referidos servicios actúen por medio de una sociedad mercantil y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

Por el contrario, no será de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.3º de la Norma a los servicios que no reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, como son los consultados de asesoramiento.

3.- En cuanto al tipo impositivo aplicable a los servicios que no resulten exentos en virtud de lo expuesto en los puntos 1 y 2 anteriores, el artículo 90.Uno de la Norma, dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91.Uno.2. 7º de la Norma dispone que se aplicará el tipo reducido del 10 por ciento a:

"7º.Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8º del apartado uno del artículo 20 de esta ley cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3º del apartado dos.2 de este artículo."

El artículo 20.Uno. 8º de la Norma dispone que estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

"8º. Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

d) Asistencia a minorías étnicas.

e) Asistencia a refugiados y asilados.

f) Asistencia a transeúntes.

g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

h) Acción social comunitaria y familiar.

i) Asistencia a ex-reclusos.

j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

l) Cooperación para el desarrollo.

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos. "

A este respecto, se entiende por asistencia social el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el sector público o por entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad social, destinando medios económicos, personales u organizativos a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social.

En relación con el contrato que tienen con el Ayuntamiento de XXX de información sexológica a través del teléfono, la Dirección General de Tributos en la consulta nº V1609-14 de 20 de junio de 2014 ha señalado en un supuesto similar que no se consideran de asistencia social.

En consecuencia con todo lo anterior, se les informa que a los servicios sujetos y no exentos en virtud de lo expuesto en los puntos 1 y 2 les será de aplicación el tipo impositivo del:

1º.- 10 por ciento a los servicios que se presten en un marco o programa que pudiera considerarse de asistencia social.

2º.- 21 por ciento a los que no tengan la consideración de asistencia social, como son, en particular los de asesoramiento o los del servicio de información telefónica que presta al Ayuntamiento de XXX (estos además no sólo por naturaleza sino también por no estar comprendidos dentro del límite de edad que se establece).

Cuestión 2ª Planteada

Con respecto a las exenciones de los apartados 3º y 8º del artículo 20.Uno de la Norma, si se cumplen los requisitos establecidos no se contempla en la regulación de dichos artículos que deba realizarse ningún trámite ante esta Hacienda Foral para la aplicación de las mismas.

Todo ello sin perjuicio de las obligaciones censales que exige el Decreto Foral 3/2011, de 25 de enero, que regula el Censo de los Contribuyentes y obligaciones censales.

En relación a la aplicación del tipo reducido del 10% previsto en el artículo 91.Uno.2. 7º de la Norma, si se cumplen los requisitos establecidos tampoco la regulación de dicho artículo requiere la realización de ningún trámite ante esta Hacienda Foral.

CONSULTA 2016.12.5.2. IVA: Se encuentran sujetos (y no exentos) del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de abastecimiento de aguas y de saneamiento de aguas residuales y pluviales realizados a favor de los Ayuntamientos que conforman una Mancomunidad Municipal de Aguas.

CUESTIÓN PLANTEADA

Consulta sobre la sujeción a IVA de la prestación del servicio público de abastecimiento de aguas.

CONTESTACIÓN

1.-De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4, apartado uno, de 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 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente: "*Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, 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 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.

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.° 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 XXX presta a favor de los Ayuntamientos se encuentra sujeto y no exento del IVA.

En este sentido, cabe indicar que la actividad de distribución de agua sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido incluye, además del propio suministro y distribución de agua en sentido estricto, todas las operaciones relacionadas con el denominado ciclo integral del agua (fases de captación, suministro, potabilización, distribución de agua potable, alcantarillado y depuración de aguas residuales), de tal forma que cuando una Administración Pública realiza la distribución y suministro del agua incluyendo en la contraprestación de sus operaciones, además de la tasa de suministro, la tasa de saneamiento y alcantarillado, éstas también deberán formar parte de la base imponible del suministro y distribución de aguas sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido que dicha Administración Pública efectúa.

Por consiguiente, 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, efectuadas por la consultante, abarca parte de los servicios relacionados con el ciclo integral del agua. La consultante realiza la distribución y suministro del agua incluyendo en la contraprestación de sus operaciones, además de la tarifa de suministro, la tarifa de saneamiento y de alcantarillado, debiendo éstas también formar parte de la base imponible del suministro y distribución de aguas sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En estas circunstancias, la consultante deberá repercutir sobre el destinatario de la operación la cuota de IVA correspondiente por la prestación del servicio de abastecimiento y saneamiento de aguas efectuada.

Reiterando lo dispuesto en el artículo 7.8º de la Ley 37/1992 cabe concluir que no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por una entidad del Sector Público en virtud de encomiendas de gestión, 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, cuando ostente la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo que tengan la consideración de Administración Pública en los términos previstos en las Ley 37/1992.

Asimismo, tampoco estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por una entidad del Sector Público a favor de una o varias Administraciones Públicas de las que dependa, o de otra Administración pública íntegramente dependiente de las anteriores, cuando dichas Administraciones Públicas ostente la titularidad íntegra de los mismos.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores se entiende sin perjuicio de la sujeción, en todo caso, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios incluidas dentro de la lista de las actividades a que se refiere el artículo 7.8º de la Ley 37/1992 tal y como ocurre en el presente caso.

La concreta aplicación del artículo 7.8º de la Ley 37/1992 al supuesto consultado, en el que existe una sociedad mercantil cuyo capital es de íntegra titularidad pública, perteneciendo a una Mancomunidad conformada por una serie de Ayuntamientos, determina que las prestaciones de servicios realizadas por la consultante que tengan por destinatarias a las Administraciones Públicas de que dependa, esto es, tanto a los Ayuntamientos, como pueda ser en su caso, a la propia Mancomunidad, se encontrarán, con carácter general, no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, esta no sujeción no alcanzará a los servicios consultados al tratarse de servicios para los que la propia normativa del Impuesto exige la sujeción al mismo.

RESUMEN RESPUESTA

Los servicios de abastecimiento de aguas y de saneamiento de aguas residuales y pluviales realizados por XXX a favor de los Ayuntamientos que conforman la Mancomunidad Municipal de Aguas del XXX se encuentran sujetos (y no exentos) del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONSULTA 2016.12.5.3. IVA: Régimen del IVA de los servicios prestados por una Asociación territorial del sector ganadero a sus asociados, en un contexto en que dichos servicios son contratados en ocasiones con la Federación de Asociaciones Territoriales y, además las asociaciones territoriales perciben subvenciones públicas para la financiación de algunos de sus gastos.

HECHOS PLANTEADOS

EL IVA Y LA FACTURACIÓN A LOS SOCIOS

La Asociación de XXX presta anualmente servicios a sus asociados, con objeto de lograr mejoras sectoriales comunes a todos ellos, objetivos que comparte y financia el Departamento de Promoción Económica, Medio Rural y equilibrio Territorial de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Los citados servicios son prestados por la Asociación mediante la contratación de servicios a profesionales y empresas especializadas. Entre las empresas que prestan servicios a los asociados, se encuentra la Federación constituida por las Asociaciones Provinciales.

La facturación de los servicios prestados por la Federación a las Asociaciones Territoriales (Araba, Bizkaia, Gipuzkoa) se realiza en función del número de cabezas de ganado que tienen los asociados de cada territorio. Las Asociaciones facturan a su vez, el importe de los citados servicios a cada asociado en función de su número de animales.

Toda esta facturación, de la Federación a la Asociación y de ésta a los asociados se realiza repercutiendo el 21% del IVA.

La facturación engloba una serie de servicios tendentes a la mejora genética de las razas, a la mejora en los rendimientos obtenidos, a la profilaxis y a la atención veterinaria. Por lo tanto, en todos los casos se trata de una prestación de servicios veterinarios tendentes a la protección y mejora de los rendimientos productivos de las explotaciones ganaderas.

Teniendo en cuenta lo expuesto, surge la siguiente duda:

¿Estamos ante una prestación de servicios a los asociados a facturar con IVA o estamos ante un servicio prestado a los asociados que se considera cuota y en consecuencia estaría exenta de IVA?

¿Se aplicaría el mismo criterio en los servicios prestados por las Asociaciones a los ganaderos y en los prestados por las Federaciones a las Asociaciones?

EL IVA Y LAS SUBVENCIONES EN FUNCIONAMIENTO

A la hora de hacer frente a sus gastos, las Asociaciones perciben subvenciones procedentes de la Diputación Foral de Gipuzkoa que tienen por objetivo la financiación de gastos de asesoría, de coordinación, de programas sanitarios, de mejora genética, etc.

Estas subvenciones se destinan en algunos casos a financiar actividades concretas y en otros sirven para pagar actividades que se podrían considerar más genéricas.

A partir de 2016, el Departamento de Promoción Económica, Medio Rural y Equilibrio Territorial de la Diputación Foral de Gipuzkoa tiene previsto modificar los Convenios de Colaboración de forma que las ayudas serán otorgadas con objeto de lograr objetivos sectoriales globales, sin asignar ayudas a objetivos concretos. Es decir, la ayuda no se desglosará en partidas estancas ligas a servicios concretos sino que la ayuda será única y condicionada a objetivos sectoriales de la propia Asociación y de los asociados.

CUESTIÓN PLANTEADA

¿La subvención percibida dejaría de estar vinculada al precio y en consecuencia no habría en el caso de las citadas ayudas subvenciones con el IVA incluido?

Y si hubiera además operaciones exentas de IVA, tales como cuotas cobradas a socios:

¿Las subvenciones percibidas irían al denominador de la prorrata del IVA?

CONTESTACIÓN

El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), que regula el hecho imponible del Impuesto, 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."

(…)

Tres. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular. (…)"

De acuerdo con el artículo 5 de la Ley 37/1992 del IVA:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario."

(…)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas. (…)"

Teniendo en cuenta lo dispuesto anteriormente, la Asociación consultante tendrá la condición de empresario a efectos del IVA y, en consecuencia, las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice en el ejercicio de su actividad empresarial estarán sujetas al referido Impuesto, tanto las realizadas a favor de sus propios asociados como las efectuadas en favor de terceros.

No obstante, el artículo 20, uno, 12º de la Ley 37/1992 del IVA, dispone que estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

"Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia."

Por tanto, la Asociación consultante realizará operaciones sujetas al IVA que, no obstante, quedarán exentas de acuerdo con el artículo 20, uno, 12º anterior cuando se trate de actividades realizadas para la consecución de su finalidad específica, tengan por destinatarios a sus asociados y no se perciba por ellas una contraprestación distinta a las cuotas fijadas en los estatutos.

Por "cotizaciones fijadas en los estatutos" ha de entenderse todas aquellas cantidades percibidas por la Asociación, que constituyan la contraprestación de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las mismas realizadas en interés colectivo de sus asociados, es decir, a las que todos ellos tengan derecho por igual en tanto que integrantes de dicho organismo con el fin de conseguir el objetivo de la Asociación, con independencia de la forma y periodicidad en que la contraprestación se instrumente.

La exención no es aplicable, en ningún caso, a las operaciones realizadas por la Asociación consultante para quienes no sean miembros de la misma, ni a las operaciones que, aun siendo realizadas para sus miembros, se efectúen mediante contraprestación distinta de las cuotas fijadas en los estatutos de la Asociación.

El mismo criterio se aplicaría a los servicios prestados por la Federación XXX a las Asociaciones.

Respecto a las subvenciones objeto de consulta cabe señalar lo siguiente:

El artículo 78 de la Ley 37/1992 del IVA establece que:

"Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(…)

3º Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

(…)

Tres. No se incluirán en la base imponible:

(…)

4º Las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.

(…)"

En el escrito de consulta se indica que a partir de 2016 la Diputación Foral de Gipuzkoa tiene previsto modificar los Convenios de Colaboración de forma que las ayudas serán otorgadas para lograr objetivos sectoriales globales, sin asignar ayudas a objetivos concretos. Es decir, la ayuda no se desglosará en partidas estancas ligadas a servicios concretos sino que la ayuda será única y condicionada a objetivos sectoriales de la propia Asociación y de los asociados. En este sentido se pregunta si la subvención percibida dejaría de estar vinculada al precio.

No obstante, el consultante no aporta los Convenios de Colaboración a los que hace referencia, por lo que este Servicio no puede emitir un pronunciamiento al respecto.

Finalmente, en lo referente al cómputo de las subvenciones percibidas en el denominador de la prorrata cabe indicar lo siguiente.

El artículo 102 de la Ley 37/1992 del IVA dispone que:

"Uno. La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

(…)"

El artículo 104 de la Ley 37/1992 establece que:

"Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

1.º En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2.º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.

(…)

La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior.

Tres. Para la determinación del porcentaje de deducción no se computarán en ninguno de los términos de la relación:

1.º Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

2.º Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan gravado directamente las operaciones a que se refiere el apartado anterior.

3.º El importe de las entregas y exportaciones de los bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional.

4.º El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

En todo caso se reputará actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo la de arrendamiento.

Tendrán la consideración de operaciones financieras a estos efectos las descritas en el artículo 20, apartado uno, número 18.º de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención.

5.º Las operaciones no sujetas al impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

6.º Las operaciones a que se refiere el artículo 9, número 1.º, letra d) de esta Ley.

Cuatro. A los efectos del cálculo de la prorrata, se entenderá por importe total de las operaciones la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, determinadas según lo establecido en los artículos 78 y 79 de esta Ley, incluso respecto de las operaciones exentas o no sujetas al impuesto.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, en aquellas operaciones en las que la contraprestación fuese inferior a la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido deberá computarse el importe de esta última en lugar de aquélla.

(…)"

Por tanto, las subvenciones vinculadas al precio se computarán en el cálculo de la prorrata, tanto en el numerador como en el denominador de la fracción, si se corresponden con entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y, solamente en el denominador, si se trata de entregas de bienes o prestaciones de servicios que no originen el derecho a la deducción. Por el contrario, las subvenciones no vinculadas al precio (las de capital o las destinadas a cubrir el déficit de explotación y que se entreguen sin ninguna contraprestación a cambio y sin que se realice por la entidad ninguna operación de entrega de bienes o prestación de servicios) no formarán parte del cálculo de la prorrata.

RESUMEN RESPUESTA

La Asociación consultante realizará operaciones sujetas al IVA que, no obstante, quedarán exentas de acuerdo con el artículo 20, uno, 12º anterior cuando se trate de actividades realizadas para la consecución de su finalidad específica, tengan por destinatarios a sus asociados y no se perciba por ellas una contraprestación distinta a las cuotas fijadas en los estatutos.

Por "cotizaciones fijadas en los estatutos" ha de entenderse todas aquellas cantidades percibidas por la Asociación, que constituyan la contraprestación de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las mismas realizadas en interés colectivo de sus asociados, es decir, a las que todos ellos tengan derecho por igual en tanto que integrantes de dicho organismo con el fin de conseguir el objetivo de

la Asociación, con independencia de la forma y periodicidad en que la contraprestación se instrumente.

La exención no es aplicable, en ningún caso, a las operaciones realizadas por la Asociación consultante para quienes no sean miembros de la misma, ni a las operaciones que, aun siendo realizadas para sus miembros, se efectúen mediante contraprestación distinta de las cuotas fijadas en los estatutos de la Asociación.

El mismo criterio se aplicaría a los servicios prestados por la Federación XXX a las Asociaciones.

El consultante no aporta los Convenios de Colaboración a los que hace referencia por lo que este Servicio no puede emitir un pronunciamiento sobre si las subvenciones percibidas son vinculadas al precio o no.

Las subvenciones vinculadas al precio se computarán en el cálculo de la prorrata, tanto en el numerador como en el denominador de la fracción, si se corresponden con entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y, solamente en el denominador, si se trata de entregas de bienes o prestaciones de servicios que no originen el derecho a la deducción. Por el contrario, las subvenciones no vinculadas al precio (las de capital o las destinadas a cubrir el déficit de explotación y que se entreguen sin ninguna contraprestación a cambio y sin que se realice por la entidad ninguna operación de entrega de bienes o prestación de servicios) no formarán parte del cálculo de la prorrata.

CONSULTA 2017.2.7.1. IS: Sobre el cumplimiento de los requisitos previstos en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, para acogerse al régimen especial del capítulo VII de su título VI -considerándose como válidos los motivos económicos indicados y subrogándose la sociedad adquirente en los créditos fiscales de las sociedades transmitentes-, en relación con una operación de reestructuración empresarial consistente en una fusión por absorción de sociedades domiciliadas en territorios forales diversos que pertenecen a un grupo que tributa en régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades y que están íntegramente participadas de forma directa por el mismo socio, que es asimismo quien ostenta la condición de dominante del grupo y que se encuentra sujeto a la normativa del IS de un territorio histórico diferente al de sus sociedades participadas que son objeto de fusión.

HECHOS PLANTEADOS

La sociedad (G), domiciliada en Bizkaia, ostenta, desde que se constituyeron e iniciaron su actividad, el 100% de las participaciones de las sociedades (A), (C), con domicilios la primera en Araba y las dos últimas en Gipuzkoa.

Desde el ejercicio 2016 el grupo de empresas al que pertenecen las cuatro sociedades aplica el Régimen de Consolidación Fiscal del Impuesto sobre Sociedades.

La actividad del grupo es el comercio mayor de vehículos automóviles y sus accesorios, y también su reparación.

El grupo desarrolla su actividad en los tres Territorios Históricos del País Vasco, siendo concesionarios de las marcas R y N. La sociedad (A) es la concesionaria del grupo de la marca N y actualmente opera en los tres Territorios. Las sociedades (C) comercializan la marca N en Irún y Eibar, respectivamente.

Las sociedades (A), (C) pretenden realizar una operación de reestructuración empresarial consistente en una Fusión por Absorción de sociedades íntegramente participadas de forma directa por el mismo socio, siendo (A) la sociedad absorbente (sin aumento de capital) y (C) las sociedades absorbidas, operación definida en el artículo 52.1 de la Ley 3/2009 de Modificaciones Estructurales de la Sociedades mercantiles y en el artículo 101.1.a) de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades.

CENTER

Las sociedades absorbidas (C) tienen los siguientes créditos fiscales pendientes de aplicación a 31-12-2015 que serán transmitidos a la sociedad absorbente (A):

- Bases Imponibles Negativas:
  Ejercicio 2013: 3.706,75 €
  Ejercicio 2014: 71.329,11 €
  Ejercicio 2015: 156.714,14 €

- Deducciones con Límite:

  Ejercicio 2014: 11.723,73 €

  (C)

  Ejercicio 2010: 421,28 €
  Ejercicio 2011: 188.466,52 €
  Ejercicio 2012: 269.885,62 €
  Ejercicio 2013: 103.783,27 €
  Ejercicio 2014: 325.793,19 €
  Ejercicio 2015: 70.537,78 €

- Deducciones con Límite:

  Ejercicio 2011: 10.508,83 €
  Ejercicio 2012: 339,15 €
  Ejercicio 2013: 569.22 €

La operación persigue los siguientes objetivos:

1. Optimizar los recursos humanos y materiales empleados por el grupo en el desarrollo de su actividad en Gipuzkoa. Al integrarlos en una sola sociedad se evitarán duplicidades y se incrementará la eficiencia y eficacia de los mismos en su utilización en el negocio.

2. Obtener sinergias y racionalizar las actividades desarrolladas, lo que permitirá mejorar la competitividad en el mercado.

3. Simplificar la gestión y abaratar los costes administrativos.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si la operación descrita reúne los requisitos previstos en la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades, para acogerse al régimen especial del capítulo VII de su título VI, considerándose como válidos los motivos económicos indicados y subrogándose la sociedad adquirente en los créditos fiscales de las sociedades transmitentes.

CONTESTACIÓN

De los datos aportados en el escrito de consulta, se deduce que (G) es una compañía con domicilio fiscal en Bizkaia, que se encuentra sujeta a la normativa del Impuesto sobre Sociedades de este Territorio Histórico. Además, dicho escrito aclara que (G), (A), (B) y (C) tributan en régimen de consolidación fiscal desde el ejercicio 2016. Por último, atendiendo a la información facilitada, también cabe concluir que G ostenta la condición de dominante del citado grupo, de modo que el mismo debe tributar, igualmente, conforme a lo previsto en la normativa vizcaína del Impuesto (conforme a lo previsto en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades -NFIS-).

En concreto, a estos efectos, el artículo 2.5 de la citada NFIS determina que: "*5. El régimen de tributación de los grupos fiscales regulado en esta Norma Foral será de aplicación a aquéllos en los que a la entidad dominante, de conformidad con lo dispuesto en los apartados 1 a 3 anteriores, le sea de aplicación esta Norma Foral y siempre que a todas las entidades dependientes les sea de aplicación la normativa*

del Impuesto sobre Sociedades de cualquiera de los Territorios Históricos. En el supuesto de grupos fiscales constituidos en los términos establecidos en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 85 de esta Norma Foral, les será de aplicación el régimen de tributación establecido en esta Norma Foral si a la entidad del grupo con mayor volumen de operaciones realizado en el ejercicio anterior le resulta de aplicación lo dispuesto en esta Norma Foral y siempre que a todas las demás entidades que formen parte del grupo les sea de aplicación la normativa del Impuesto sobre Sociedades de cualquiera de los Territorios Históricos. A los efectos de lo dispuesto en este apartado, se considerarán excluidas del grupo fiscal las entidades que estuvieran sujetas a normativa de territorio común. (...)".

Mientras que el artículo 11 de la NFIS señala que: "*1. Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español: (...) b) Los grupos fiscales que tributen conforme al régimen regulado en el Capítulo VI del Título VI de esta Norma Foral. (...)*". A lo que el artículo 83 de la repetida NFIS, incluido en el Capítulo VI del Título V de la misma, añade que: "*El grupo fiscal tendrá la consideración de contribuyente*".

Consecuentemente, si G tributa según lo establecido en la normativa foral vizcaína del Impuesto sobre Sociedades, y es quien ostenta la condición de dominante del grupo fiscal integrado por ella y por las sociedades (A), (B) y (C), dicho grupo quedará igualmente sujeto a la citada normativa foral vizcaína. En cuyo caso, siendo así las cosas, esta Dirección General de Hacienda será la competente para contestar a las preguntas formuladas, incluso aun cuando las mismas afecten a compañías que, si tributaran en régimen individual, estarían sujetas a la legislación alavesa o guipuzcoana.

Las respuestas a las preguntas formuladas por las entidades comparecientes han sido elaboradas partiendo de estas premisas (de que G se encuentra sometida a la legislación vizcaína del Impuesto, y de que es quien ostenta la condición de dominante del grupo en cuestión). Una vez aclarado lo anterior, en lo que respecta específicamente a las consultas planteadas, resulta de aplicación el artículo 101.1 de la NFIS, según el cual: "*1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual: a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad. (...)*".

Este precepto parte del concepto mercantil de fusión, de forma que si la operación pretendida reúne los requisitos establecidos en la normativa mercantil para ser calificada como tal fusión podrá, en principio, acogerse al régimen especial regulado en el Capítulo VII del Título VI de la NFIS. Todo ello, siempre y cuando, lógicamente, además cumpla las restantes condiciones exigidas al efecto.

A este respecto, el artículo 22 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, determina que: "En virtud de la fusión, dos o más sociedades mercantiles inscritas se integran en una única sociedad mediante la transmisión en bloque de sus patrimonios y la atribución a los socios de las sociedades que se extinguen de acciones, participaciones o cuotas de la sociedad resultante, que puede ser de nueva creación o una de las sociedades que se fusionan".

Asimismo, el artículo 49 de la referida Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, recoge que: "*1. Cuando la sociedad absorbente fuera titular de forma directa o indirecta de todas las acciones o participaciones sociales en que se divida el capital de la sociedad o sociedades absorbidas, la operación podrá realizarse sin necesidad de que concurran los siguientes requisitos: 1. La inclusión en el proyecto de fusión de las menciones 2 y 6 del artículo 31 y, salvo que se*

trate de fusión transfronteriza intracomunitaria, las menciones 9 y 10 de ese mismo artículo. 2. Los informes de administradores y expertos sobre el proyecto de fusión. No obstante, el informe de los administradores será necesario cuando se trate de una fusión transfronteriza intracomunitaria. 3. El aumento de capital de la sociedad absorbente. 4. La aprobación de la fusión por las juntas generales de la sociedad o sociedades absorbidas. (...)".

Adicionalmente, en un caso como el que es objeto de consulta, procede tener en cuenta, igualmente, el artículo 52 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, donde se prevé que: *"1. Lo dispuesto para la absorción de sociedades íntegramente participadas será de aplicación, en la medida que proceda, a la fusión, en cualquiera de sus clases, de sociedades íntegramente participadas de forma directa o indirecta por el mismo socio, así como a la fusión por absorción cuando la sociedad absorbida fuera titular de forma directa o indirecta de todas las acciones o participaciones de la sociedad absorbente. 2. Cuando la sociedad absorbida fuese titular de forma indirecta de todas las acciones o participaciones sociales en que se divide el capital de la sociedad absorbente o cuando las sociedades absorbida y absorbente estén participadas indirectamente por el mismo socio, será siempre necesario el informe de expertos a que se refiere el artículo 34 y será exigible, en su caso, el aumento de capital de la sociedad absorbente. Cuando la fusión provoque una disminución del patrimonio neto de sociedades que no intervienen en la fusión por la participación que tienen en la sociedad absorbente o absorbida, la sociedad absorbente deberá compensar a dichas sociedades por el valor razonable de esa participación".*

De la lectura conjunta de los artículos 49 y 52 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, se extraen las reglas específicas aplicables en el ámbito mercantil, entre otras operaciones, a las fusiones de sociedades participadas íntegra y directamente por una tercera entidad. Así, de dichos preceptos cabe extraer que, en estos supuestos (como el planteado), no resulta necesario que la sociedad absorbente aumente su capital para recibir el patrimonio de las sociedades absorbidas. Por lo que, en definitiva, puede afirmarse que la operación proyectada cumplirá las condiciones exigidas desde un punto de vista mercantil para ser considerada como una fusión, incluso aun cuando no se produzca dicha ampliación de capital.

A este respecto, en principio, para la aplicación del régimen fiscal especial objeto de consulta, se exige que los socios de las sociedades que se extinguen como consecuencia de la fusión pasen a ser socios de la sociedad absorbente, tal y como señala el artículo 101.1.a) de la NFIS, donde se establece la necesidad de atribuir a los socios de las sociedades absorbidas valores representativos del capital de la absorbente.

Sin embargo, en una operación como la propuesta, en la que las sociedades absorbidas y la absorbente están íntegra y directamente participadas por el mismo socio persona jurídica, no parece absolutamente necesario que se produzca tal atribución de títulos, ya que, aun cuando no se realice dicha atribución de valores de la sociedad absorbente, al existir un mismo socio único en todas las entidades que participan en la operación (G), su situación patrimonial (la del citado socio único) no variará sustancialmente, en la medida en que seguirá participando en el mismo patrimonio que con anterioridad a la fusión, con la sola particularidad de que, tras ésta, el valor de las participaciones que tenía en las sociedades absorbidas deberá ser adicionado al valor de la participación que ostenta en la absorbente, cumpliéndose así la neutralidad requerida en el Capítulo VII del Título VI de la NFIS para la aplicación del régimen fiscal especial objeto de consulta.

Como consecuencia de todo lo anterior, cabe concluir que la operación planteada, de fusión entre sociedades íntegramente participadas de forma directa por una misma entidad, podrá acogerse al régimen especial regulado en el Capítulo VII del Título VI de la NFIS, aun cuando la absorbente no lleve a cabo ningún aumento de

capital y, por lo tanto, no se produzca ninguna atribución de valores al socio de las absorbidas, siempre y cuando, eso sí, se cumplan los requisitos mercantiles exigibles para que dicha operación pueda ser calificada como tal fusión.

De manera que, en principio, la operación propuesta podrá acogerse al régimen especial previsto en el Capítulo VII del Título VI de la NFIS, en la medida en que, lógicamente, cumpla las restantes condiciones requeridas al efecto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

En lo que hace referencia a la subrogación de la entidad adquirente en los derechos y en las obligaciones de las transmitentes, en las operaciones de reestructuración acogidas al régimen especial por el que se pregunta, el artículo 108 de la NFIS estipula que: "*1. Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 101 de esta Norma Foral determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitente. (...) 3. Las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente podrán ser compensadas por la entidad adquirente. Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente o bien cuando aquélla respecto de ésta se encuentre en alguno de los casos previstos en el artículo 42 de esta Norma Foral, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondientes a dicha participación o a las participaciones que las entidades vinculadas tengan sobre la entidad transmitente y su valor contable. En ningún caso serán compensables las bases imponibles negativas correspondientes a pérdidas sufridas por la entidad transmitente que hayan motivado el deterioro de la participación de la entidad adquirente en el capital de la entidad transmitente o el deterioro de la participación de otra entidad en esta última cuando tengan una relación de vinculación a que se refiere el artículo 42 de esta Norma Foral*".

De forma que, en las operaciones de fusión por absorción acogidas al régimen, se transmiten a la entidad absorbente (en el supuesto planteado, a (A)), los derechos y las obligaciones tributarias de las absorbidas (de (B) y de (C)), entre los que se encuentra el derecho a la práctica de las deducciones y a la compensación de las bases imponibles negativas pendientes de aplicar por parte de estas últimas.

En el caso objeto de consulta, la sociedad absorbente (A) y las absorbidas (B) y (C) forman parte de un mismo grupo de consolidación fiscal, que tributa como un solo contribuyente, de forma que obtiene una base imponible única, y que tiene derecho a minorar su cuota en el importe de las deducciones que genere (calculadas por referencia al conjunto de las sociedades que lo conforman).

No obstante, en el caso planteado, las deducciones y las bases imponibles pendientes de aplicar por parte de (B) y de (C) proceden de ejercicios anteriores al de la constitución del citado grupo fiscal. Por ello, la subrogación regulada en el artículo 108 de la NFIS producirá plenos efectos dentro del mismo, toda vez que, con anterioridad a la fusión, las magnitudes acreditadas por (B) y (C) podrán ser aplicadas por el grupo con los límites correspondientes a las mismas (a (B) y a (C)) en régimen individual, mientras que, tras la fusión, podrán ser aplicadas, igualmente por el grupo, con los límites correspondientes a la sociedad absorbente (A) en régimen individual. Con lo que, en definitiva, (A) se subrogará tanto en el importe de las deducciones y de las bases imponibles acreditadas por (B) y por (C), como en su condición de créditos fiscales previos a la constitución del grupo.

Todo ello, tal y como se deduce de lo previsto en el repetido artículo 108 de la NFIS, y en los artículo 92.2 y 96.2 del mismo texto legal. Así, el artículo 92.2 de la NFIS declara que: "2. *Las bases imponibles negativas de cualquier entidad 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 entidad". Mientras que el artículo 96.2 de la NFIS preceptúa que: "2. *Las deducciones de cualquier sociedad pendientes de aplicar 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*".

Por este mismo motivo, al tratarse de bases imponibles negativas acreditadas por las sociedades absorbidas (B) y (C) con anterioridad a su incorporación al grupo, la consultante (G) no habrá tenido que eliminar los gastos derivados del deterioro de su participación en ellas (consecuencia de las pérdidas soportadas por las mismas), que, en su caso, haya deducido en ejercicios anteriores. Las eliminaciones y las incorporaciones reguladas en los artículos 89 y 90 de la NFIS tienen razón de ser en el régimen de consolidación fiscal, pero no en el de tributación individual, en el que las pérdidas de valor de las participaciones en las filiales no son objeto de eliminación, y resultan plenamente deducibles para la sociedad que tenga que reconocer su deterioro, siempre y cuando, lógicamente, se cumpla los requisitos exigidos para ello (para poder reconocer el citado deterioro).

Consecuentemente, en el supuesto planteado, deberán tenerse en cuenta los límites a la subrogación de la adquirente en el derecho a compensar las bases imponibles negativas acreditadas por las transmitentes, previstos en el artículo 108.3 de la NFIS.

En concreto, los citados límites afectan a dos supuestos:

1) Cuando la entidad adquirente participa en el capital de la transmitente, o bien cuando aquélla se encuentra vinculada a ésta, en los términos establecidos en el artículo 42 de la NFIS. En cuyo caso, la base imponible negativa susceptible de compensación se reduce en el importe de la diferencia positiva existente entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondientes a dicha participación, o a las participaciones que tengan las entidades vinculadas sobre la entidad transmitente, y su valor contable.

2) Además, en ningún caso resultan compensables las bases imponibles negativas correspondientes a pérdidas sufridas por la entidad transmitente que hayan motivado el deterioro de la participación de la entidad adquirente en el capital de la entidad transmitente, o el deterioro de la participación de otra entidad en esta última cuando tengan una relación de vinculación a que se refiere el artículo 42 de la NFIS.

Las sociedades (G), (A), (B) y (C) se encuentran vinculadas entre sí, al pertenecer todas ellas a un mismo grupo mercantil (artículo 42 de la NFIS). Además, según los datos aportados, (G) ostenta la condición de socio único de (B) y de (C) desde su constitución.

Por todo ello, esta Dirección General entiende que, en el caso de que resulte de aplicación el régimen especial objeto de consulta, la sociedad (A) adquirirá el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas acreditadas por (B) y por (C) con anterioridad a la constitución del grupo (a los efectos de lo previsto en el artículo 92.2 de la NFIS, arriba analizado), en las condiciones y con los límites establecidos en el artículo 108.3 de la misma NFIS.

Con lo que, en definitiva, (A) se subrogará en el derecho a compensar las bases imponibles negativas acreditadas por (B) y por (C) con anterioridad a su incorporación al grupo, minoradas en la cuantía del deterioro de la participación en ellas, motivado por las pérdidas correspondientes a dichas bases imponibles negativas, que, en su caso, haya deducido (G).

Por último, en lo que hace referencia al resto de los requisitos exigidos para poder aplicar el régimen especial del Capítulo VII del Título VI de la NFIS, procede tener en cuenta, especialmente, lo establecido en el artículo 114 del citado texto legal, donde se recoge que: "3. *La aplicación del régimen establecido en el presente Capítulo*

requerirá que se opte por el mismo de acuerdo con las siguientes reglas: a) En las operaciones de fusión o escisión la opción se incluirá en el proyecto y en los acuerdos sociales de fusión o escisión de las entidades transmitentes y adquirentes que tengan su residencia fiscal en España. (...) En cualquier caso, la opción a la que se refiere el presente apartado deberá comunicarse al Departamento de Hacienda y Finanzas en la forma y plazo que reglamentariamente se establezca. (...) 4. No se aplicará el régimen establecido en el presente Capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. A estos efectos, se considerarán como tales las operaciones a las que resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 14 y 15 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal, siempre que la operación se encuentre en alguno de los supuestos a que se refiere el párrafo anterior de este apartado. (...)".

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 43 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre, fundamentalmente en lo que se refiere a la comunicación de la opción. Además, a este respecto, también debe tenerse en cuenta lo previsto en la Orden Foral del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas 60/2015, de 9 de enero, por la que se aprueba el modelo 20-R, de Comunicación a efectos de la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

Asimismo, en relación con lo indicado en el apartado 4 del artículo 114 de la NFIS, la Instrucción 10/2005, de 7 de octubre, de la Dirección General de Hacienda, establece en su punto primero que: *"a) El requisito de que la operación de reestructuración empresarial tenga "motivos económicos válidos" es un caso particular de inaplicación de dicho régimen, dependiente del general, a saber, que el objetivo principal de la operación sea el fraude o la evasión fiscal. En consecuencia, como el requisito de que la operación de reestructuración empresarial tenga motivos económicos válidos no se considera autónomo sino un mero caso particular del supuesto general, ello significará que la inaplicación del régimen fiscal requiere, también en este supuesto, el objetivo del fraude o evasión, y al respecto, la ausencia de motivos económicos válidos únicamente sería indicio de tal fraude o evasión. b) La mención señalada en el apartado 3 del artículo 104 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, como "la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal" debe entenderse que sólo se produce cuando hay un ánimo o finalidad de fraude o evasión fiscal".*

A estos efectos, debe tenerse en cuenta lo previsto en la disposición adicional primera de la NFIS, según la cual: *"Todas la referencias contenidas en la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, y a las demás disposiciones reguladoras del Impuesto sobre Sociedades que se derogan por parte de esta Norma Foral, se entenderán referidas a los preceptos correspondientes de esta última".* De modo que lo establecido en la Instrucción 10/2005, de 7 de octubre, de la Dirección General de Hacienda, mantiene su validez incluso tras la entrada en vigor de la nueva NFIS (aplicable a los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2014).

Consecuentemente, esta Dirección General considera que la operación objeto de consulta podrá acogerse al régimen especial por el que se pregunta, siempre que, además de cumplir todo lo indicado en esta respuesta, no tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, en los términos en los que estos conceptos se encuentran definidos en el artículo 114 de la

NFIS y en la Instrucción 10/2005, de 7 de octubre. Esta condición se entiende cumplida en las operaciones en las que no existe simulación y a las que no resulta de aplicación la cláusula antielusión del artículo 14 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGT).

Según se explica en el escrito de consulta, mediante la reestructuración proyectada, la sociedad (A), concesionaria de la marca de vehículos N, y con presencia en los tres Territorios Históricos del País Vasco, absorberá a (B) y a (C), quienes comercializan vehículos de esa misma marca N en dos localidades distintas de Gipuzkoa (cada una de ellas en una localidad diferente). En este contexto, con la citada reestructuración, se persigue: 1) optimizar los recursos humanos y materiales empleados por el grupo en el desarrollo de su actividad en Gipuzkoa, evitando duplicidades e incrementando la eficiencia y la eficacia de los mismos; 2) obtener sinergias y racionalizar las actividades desarrolladas, lo que permitirá mejorar su competitividad; y 3) simplificar la gestión, abaratando los costes administrativos.

En principio, los motivos alegados pueden considerarse válidos, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 114 de la NFIS y en la Instrucción 10/2005, de 7 de octubre, si bien debe observarse que la valoración del cumplimiento de este requisito exige llevar cabo un examen global de las circunstancias concurrentes en la operación (previas, simultáneas y, especialmente, posteriores), que no es posible realizar en fase de consulta tributaria escrita.

Particularmente, en los casos en los que las razones esgrimidas para justificar las operaciones de fusión son las genéricas y propias de todas las operaciones de esta naturaleza (el ahorro de costes administrativos y de gestión, etc.), resulta especialmente necesario ponderar, o comparar, las mejoras que se puedan conseguir como consecuencia de las mismas, con los beneficios fiscales que, en su caso, puedan obtenerse gracias a ellas, distintos del mero diferimiento, con objeto de así poder determinar cuál es realmente el objetivo principal de la reestructuración.

No obstante, también debe tenerse en cuenta que, el hecho de que existan créditos tributarios pendientes de aplicar en sede de las sociedades absorbidas (bases imponibles negativas y deducciones aún no practicadas), no invalida, por sí mismo, la aplicación del régimen fiscal especial pretendido, en la medida en que, tras la fusión, se continúen realizando las actividades que venían desarrollando las entidades absorbidas (las cuales, además, parecen coincidir con las de la absorbente, o estar plenamente relacionadas con ellas).

CONSULTA 2017.3.5.1. IVA: Tratamiento a efectos del IVA de los distintos servicios médicos de colaboración que la empresa cedente del know how o propiedad industrial relacionado con determinados tratamientos médicos presta a la empresa cesionaria, en el marco de un contrato suscrito entre ambas empresas dedicadas a la prestación de servicios médicos.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una empresa dedicada a la prestación de servicios médicos que va a suscribir un contrato con una empresa domiciliada en Madrid denominada VI, también dedicada a la prestación de servicios médicos.

Según el mismo la consultante se compromete a colaborar con los profesionales médicos de VI para la aplicación del tratamiento de infiltración de plasma rico en plaquetas mediante la cesión del know how o propiedad industrial de la que es titular la entidad consultante en este campo.

Como consecuencia de ello se contemplan una serie prestaciones como son:

a) Facilitar los protocolos y asesoramientos médicos necesarios para la correcta aplicación médica del plasma.

b) El compromiso por parte de VI para utilizar los productos e instrumental médico necesario para cada tratamiento.

c) La consultante se compromete a mantener de forma permanente la formación de VI y sus profesionales para que dispongan del know-how y conocimientos más avanzados en relación con el tratamiento.

d) La consultante facilitará a VI las indicaciones de dimensionamiento, salas, equipamiento para las instalaciones en que VI vaya a implementar dicho tratamiento.

e) VI se compromete a facilitar a la consultante cuanta información posee de los pacientes y que sea requerida y a seguir fielmente las indicaciones médicas, material médico, siguiendo los protocolos de la consultante.

f) VI también se compromete a facilitar de forma semanal a la consultante la información relevante sobre la evolución de los pacientes tratados.

g) La consultante podrá durante horario de atención al público visitar el centro para comprobar que la actividad se desarrolla conforme al acuerdo.

h) El tratamiento que requiera el empleo de plasma o que sea considerado como base para el desarrollo y el análisis científico debe ser previamente autorizado por la consultante.

i) MS como representante de la consultante asume el compromiso de acudir a VI dos veces al mes durante los seis primeros meses del contrato y una vez al mes transcurrido los seis meses.

j) La consultante formará en las instalaciones médicas de VI al personal de esta última.

Por todo ello VI pagará mensualmente a la consultante un porcentaje de los honorarios médicos cobrados a los pacientes.

En virtud de dicho acuerdo la consultante otorga a VI una licencia no exclusiva y limitada en el tiempo y en cuanto al lugar de desarrollo, para el uso de la marca comercial, nombre, logotipo y cualquier otro signo distintivo y otros de derechos de propiedad intelectual.

CUESTIÓN PLANTEADA

1.- Calificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de la totalidad de prestaciones de servicios contenidas en el ámbito del contrato descrito. En concreto, si resultan exentas o no.

2.- Si estuvieran gravadas, tipo impositivo aplicable.

CONTESTACIÓN

En relación con la cuestión planteada, es necesario tener en cuenta lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, C-349/96, y de 29 de marzo de 2007, C-111/05, en las que dicho Tribunal se planteó cuáles deben ser los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente:

"28. Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartados 12 a 14, acerca de la calificación de la explotación de un restaurante, cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate.

29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24).

31. En estas circunstancias, el hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Es cierto que cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de servicio compuesta por varios elementos contra el pago de un precio único, éste puede abogar en favor de la existencia de una prestación única. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias descritas en los apartados 7 a 10 de la presente sentencia se desprende que los clientes entienden comprar dos prestaciones distintas, a saber, una prestación de seguro y una prestación de servicio de registro de tarjetas, entonces sería preciso aislar la parte del precio único relativa a la prestación de seguro, que, en todo caso, quedaría exenta. Para ello, debe seguirse el método de cálculo o de apreciación más sencillo posible (véase, en este sentido, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartados 45 y 46).".

De acuerdo con lo anterior, se deduce que en el caso consultado la cesión del Know-how con todas las obligaciones que comporta para la consultante y la otra parte no es más que una prestación global de los derechos de propiedad industrial, por lo que cabe concluir que estamos ante una prestación de servicios única que en su conjunto recibirá el mismo tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Según el artículo 11.Dos.4º del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma) la cesión de derechos

de propiedad industrial tienen el carácter de prestaciones de servicios.

Por otra parte, el artículo 20.Uno.3º de la Norma declara que estará exenta del Impuesto "la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este Impuesto, tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los Psicólogos, Logopedas y Ópticos, diplomados en Centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.

No obstante, los servicios consultados no son los amparados por la exención del artículo 20.Uno.3º de la Norma, aunque posteriormente se empleen por el destinatario de los mismos en prestar servicios de diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades.

En consecuencia la cantidad económica que perciba la consultante por la cesión de los derechos de propiedad industrial estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONSULTA 2017.3.5.2. IVA: Está sujeta al IVA la cantidad pactada entre dos sociedades en concepto de indemnización por el uso y la comercialización de patentes y diseños en el contexto de un delito contra la propiedad industrial, debiendo formar parte de la base imponible del Impuesto y repercutir la cuota en la factura que se emita para documentar la operación.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es propietaria de unos registros industriales (patentes) para la fabricación de perfiles de aluminio para la construcción de rótulos luminosos.

Esta empresa ha tenido conocimiento de que dichas patentes han sido copiadas por la empresa S, S.L., por lo que presentó querella por delito de la propiedad industrial ante los juzgados dado el uso y comercialización de las citadas patentes que ha hecho la otra empresa.

Posteriormente S, S.L. se pone en contacto con la consultante para llegar a un acuerdo y retirar la querella, alegando que desconocía la existencia de las patentes, alcanzándose un acuerdo por el cual S, S.L. debe entregar a la consultante las matrices inutilizadas para la fabricación de los perfiles y una indemnización de 16.000€.

En el acuerdo se pacta la citada cantidad en concepto de daños y perjuicios producidos, señalándose asimismo que el importe sirve como pago total y finiquito por uso y comercialización de las mencionadas patentes y diseños. Por último se recoge en dicho acuerdo que se reconoce la existencia de cinco perfiles en stock fabricados por S, S.L. y se autoriza a esta última para que fabrique sus propios rótulos y a venderlos. Igualmente la consultante se compromete a ayudar en dar salida y venta a los citados perfiles incluso mediante compra directa.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si debe expedirse factura con el IVA correspondiente o sin él, o bien bastaría con el acuerdo por ambas partes.

CONTESTACIÓN

1.- De acuerdo con lo establecido con el Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), están sujetas al citado 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.

A tales efectos, según dispone el artículo 5 de la Norma, se reputarán empresarios o profesionales quienes realicen actividades empresariales o profesionales, considerándose como tales actividades aquellas 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.

Por otra parte, en relación con la base imponible de las operaciones, el artículo 78 de la Norma establece que:

"*Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.*".

Con independencia de lo anterior, el apartado Tres número 1º del artículo 78 de la Norma, establece que no se incluirán en la base imponible "*las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.*"

Con carácter general, para determinar si existe una indemnización a los efectos del Impuesto, es preciso examinar en cada caso si la cantidad abonada tiene por objeto resarcir al perceptor por la pérdida de bienes o derechos de su patrimonio o, por el contrario, si su objetivo es retribuir operaciones realizadas que constituyen algún hecho imponible del Impuesto.

Respecto a la posible existencia o no de determinadas entregas de bienes y/o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto de hecho descrito, resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 29 de febrero de 1996, Asunto C-215/94, y de 18 de diciembre de 1997, Asunto C-384/95.

En la sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94 (en lo sucesivo, sentencia Mohr), el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si, a efectos de la Sexta Directiva, constituye una prestación de servicios el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor en el marco de un Reglamento comunitario que establece una indemnización por el abandono definitivo de la producción lechera.

El Tribunal de Justicia respondió negativamente a esta cuestión, al declarar que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y que, en un caso como el que se le había sometido, no se daba ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En la sentencia de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95 (en lo sucesivo, sentencia Landboden), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea señaló que, en contra de determinadas interpretaciones del citado razonamiento seguido por el Tribunal en la sentencia Mohr, "*tal razonamiento no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la naturaleza del compromiso asumido*

y este compromiso debe suponer un consumo" (punto 20 de la sentencia).

Con base en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea antes mencionada se considera que en el supuesto de hecho a que se refiere el escrito de consulta la sociedad consultante está cobrando por la utilización de sus patentes que ha realizado la empresa S, S.L., esta operación tiene la naturaleza de una contraprestación o compensación por prestaciones de servicios (cesión de uso), y, por tanto, deberá formar parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, debiéndose repercutir dicho tributo sobre la misma.

De acuerdo con lo expuesto, la cantidad denominada como indemnización que paga la empresa S, S.L. a la consultante, forma parte de la base imponible de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiéndose repercutir la cuota en la factura que se emita para documentar la operación.

CONSULTA 2016.11.5.2. IVA, IS, IRPF: Administraciones competentes y obligaciones tributarias (en relación con IVA, IS, IRPF y otros impuestos) de una empresa con domicilio fiscal en territorio común y volumen de operaciones superior a 7 millones de euros que inicia sus actividades en el País Vasco, donde alquila un local al que está adscrito un número indeterminado de trabajadores.

HECHOS PLANTEADOS

El 16 de septiembre de 2016 la mercantil R, S.L.U., presentó consulta tributaria en la que manifiesta los siguientes hechos:

- Con fecha 9 de febrero de 2016 R, S. L.U. comunicó a la Agencia Tributaria y a la Diputación Foral de Guipúzcoa, mediante los respectivos modelos 036, el inicio de la actividad bajo el epígrafe 622 del IAE (Comercio al por mayor otros productos de recuperación) en el municipio de E, provincia de Guipúzcoa.

- R, S.L.U. es una gran empresa y en 2015 su cifra de negocios es superior a siete millones de euros. Tiene el domicilio fiscal fuera del País Vasco. Ha iniciado su actividad en el País Vasco en febrero de 2016. Tiene trabajadores y alquiler de local en el País Vasco. Presenta modelo consolidado del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), las liquidaciones de IVA son a devolver y está inscrita en el Registro de Devolución Mensual (REDEME).

CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante plantea, a la vista de lo manifestado, las siguientes cuestiones:

- Qué impuestos y la gestión de los mismos (IVA, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y si hubiera otros), debe presentar en la Agencia Tributaria y en la Diputación Foral de Guipúzcoa.

CONTESTACIÓN

1.- Impuesto sobre Sociedades.

El 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, en su redacción dada por la 28/2007, de 25 de octubre (Ley del Concierto), establece, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, lo siguiente:

"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.

Dos. Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si el ejercicio anterior fuese inferior a un año, el volumen de operaciones a que se refiere al apartado Uno anterior será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio.

Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 16, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

(...)"

Por otro lado, con respecto a la exacción del Impuesto sobre Sociedades el artículo 15 de la Ley del Concierto establece que:

"Uno. Corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 7 millones de euros.

Dos. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 7 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales".

Por lo tanto, en relación con la normativa aplicable y la administración competente para la exacción del Impuesto sobre Sociedades se puede concluir lo siguiente:

- Si, como indica la entidad, el volumen total de operaciones en el ejercicio anterior excede de 7 millones de euros y el contribuyente tiene su domicilio fiscal en territorio común, se aplicará la normativa estatal del impuesto siempre y cuando no haya realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco, en cuyo caso, se aplicaría la correspondiente normativa foral.

- Con respecto a la exacción del impuesto, con independencia del lugar donde el contribuyente haya fijado su domicilio fiscal, tributará a ambas Administraciones (la Diputación Foral de Guipúzcoa y la Administración del Estado) en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

- La determinación del volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio se realizará aplicando las reglas para determinar el lugar de realización de las operaciones previstas en el artículo 16 de la Ley del Concierto.

En relación con los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades el artículo 17 de la Ley del Concierto dispone que:

"Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades corresponderán a una u otra Administración, conforme a los criterios establecidos a tal efecto en el presente Concierto para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asimismo, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 12 respecto de la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una u otra Administración.

Dos. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones ingresarán el pago fraccionado del impuesto en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará

la proporción determinada en la última declaración-liquidación del Impuesto.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en la sección 2.ª del capítulo III del presente Concierto Económico, una proporción diferente en los siguientes supuestos:

a) Fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores.

b) Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en el primer párrafo de este apartado.

En todo caso, se considerará que la variación es significativa cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios.

Tres. El pago fraccionado efectivamente satisfecho a cada Administración se deducirá de la parte de la cuota que corresponda a ésta".

La consultante, como sujeto pasivo que debe tributar a ambas Administraciones, deberá ingresar los pagos fraccionados del impuesto en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio en el ejercicio anterior, aplicando a estos efectos la proporción determinada en la última declaración-liquidación del impuesto.

No obstante, si como consecuencia de una ampliación de la actividad, en un ejercicio se produce una variación significativa de la proporción de volumen de operaciones realizado en cada territorio la entidad podrá optar por aplicar una proporción diferente, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.Dos de la Ley del Concierto.

Con respecto a la gestión del impuesto, en los supuestos de tributación a ambas Administraciones, la Ley del Concierto establece en su artículo 18 lo siguiente:

"En los casos de tributación a ambas Administraciones se aplicarán las siguientes reglas:

Primera. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y del País Vasco en proporción al volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio en cada período impositivo.

Segunda. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán ante las mismas, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarías, las declaraciones-liquidaciones procedentes en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas o devoluciones que resulten ante cada una de las Administraciones.

Tercera. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la proporción que a cada una le corresponda".

Por lo tanto, la consultante deberá presentar las declaraciones-liquidaciones del impuesto ante la Administración del Estado y la Diputación Foral de Guipúzcoa, imputando el resultado a cada Administración en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio en el periodo impositivo y haciendo constar la proporción aplicable y las cuotas o devoluciones que resulten.

2.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Ley del Concierto establece, en su artículo 26, lo siguiente:

"El Impuesto sobre el Valor Añadido es un 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".

Por su parte el artículo 27.Uno de la Ley del Concierto señala, con relación a la exacción del impuesto, lo siguiente:

"Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco".

De lo señalado en los artículos anteriores se deduce que, en el caso de que la consultante tenga en el ejercicio anterior un volumen total de operaciones de 7 millones de euros o superior, si realiza operaciones en territorio común y en territorio vasco deberá tributar a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. Para determinar el lugar en que se entienden realizadas las operaciones se deben aplicar los puntos de conexión establecidos en el artículo 28 de la Ley del Concierto.

Con respecto a la gestión del impuesto, en los supuestos de tributación a ambas Administraciones, el Concierto establece en su artículo 29, apartados Uno a Cinco, lo siguiente:

"Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.

Dos. Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente. La proporción provisional aplicable en los períodos de liquidación del primer año natural del ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo según su previsión de las operaciones a realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en la sección 2.ª del capítulo III del presente Concierto Económico, una proporción diferente en los siguientes supuestos:

a) Fusión, escisión y aportación de activos.

b) Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en el primer párrafo de este apartado.

En todo caso, se considerará que la variación es significativa, cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios.

Tres. En la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período, y practicará la consiguiente

regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones.

Cuatro. Los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones.

Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda.

(. ..)"

Por lo tanto si, como se deriva del escrito de consulta, la consultante tiene que tributar en función del volumen de operaciones a ambas Administraciones, deberá aplicar las siguientes reglas:

- El resultado de las liquidaciones del impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las operaciones que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural, tomándose provisionalmente las proporciones del ejercicio anterior.

- No obstante si, como consecuencia de una ampliación de la actividad, se produce en un ejercicio una variación significativa de la proporción de volumen de operaciones realizado en cada territorio la entidad podrá optar por aplicar una proporción diferente, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29.Dos de la Ley del Concierto.

- En todo caso, en la última declaración-liquidación del IVA correspondiente al año natural, el consultante deberá calcular las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período y deberá practicar la consiguiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones.

- La presentación de las declaraciones-liquidaciones se efectúa ante las Administraciones a las que corresponda su exacción. En todo caso debe constar la proporción aplicable y las cuotas resultantes.

3.- Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo.

La consultante manifiesta en su escrito que cuenta con trabajadores en el País Vasco.

El artículo 7 de la Ley del Concierto señala, en relación con las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo, lo siguiente;

"Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco. En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador. (…)"

El citado artículo 7 prevé una regla general en virtud de la cual cada Administración es competente para exigir, conforme a su normativa propia, las retenciones por rendimientos del trabajo que deban practicarse sobre las rentas que se abonen como consecuencia de los servicios o trabajos prestados en su territorio. Es decir, la competencia para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo se atribuye al territorio (común o foral) donde se preste el trabajo.

4.- Otros pagos a cuenta.

La consultante manifiesta en su escrito de consulta que debe ingresar retenciones de profesionales, así como retenciones correspondientes a arrendamientos de locales en el País Vasco.

La Ley del Concierto regula los pagos a cuenta en sus artículos 7 a 12.

En relación a los pagos a cuenta por rendimientos de actividades económicas el artículo 8.Uno señala:

"Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos derivados de actividades económicas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el obligado a retener o a ingresar a cuenta tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

(...)"

El artículo 11.1 regula los pagos a cuenta correspondientes a rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles:

"Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando el obligado a retener o a ingresar a cuenta tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

(...)"

Dado que la consultante manifiesta que su domicilio fiscal se encuentra en territorio común, de la redacción de los artículos transcritos cabe concluir que las retenciones correspondientes a rendimientos derivados de actividades profesionales y rendimientos derivados de arrendamiento de locales en el País Vasco se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado.

CONSULTA 2017.1.4.2. IRPF: Administración competente para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo correspondientes a los trabajadores cedidos por una empresa de trabajo temporal domiciliada en territorio común y sin centro de trabajo en País Vasco a empresas usuarias radicadas en País Vasco. Diferente casuística según el territorio en que los trabajadores cedidos a las empresas usuarias ubicadas en el País Vasco prestan sus servicios. Supuesto de agentes comerciales.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad N EMPRESA DE TRABAJO TEMPORAL S.L, presentó ante la Dirección General de Tributos una consulta tributaria manifestando lo siguiente:

- La consultante es una empresa de trabajo temporal (ETT) con domicilio social en Cantabria y no dispone de centro de trabajo en el País Vasco.

- La consultante cede personal a empresas radicadas en el País Vasco. Los trabajadores cedidos en algunos casos prestan sus servicios en los centros de las empresas usuarias, ubicados bien en Guipúzcoa, bien en Vizcaya. En otros casos los trabajadores cedidos son agentes comerciales que prestan servicios en todas las provincias del País Vasco. En otros casos los agentes comerciales prestan servicios en todo el territorio nacional.

CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante formula la siguiente cuestión:

En qué administración, foral o de territorio común, debe ingresar la empresa de trabajo temporal las retenciones por rendimientos del trabajo de los trabajadores cedidos en cada uno de los siguientes supuestos:

a) Los trabajadores cedidos prestan sus servicios en los centros de las empresas

usuarias, ubicados bien en Guipúzcoa, bien en Vizcaya.

b) Los trabajadores cedidos a las empresas usuarias ubicadas en el País Vasco son agentes comerciales que prestan servicios en todas las provincias del País Vasco.

c) Los trabajadores cedidos a las empresas usuarias ubicadas en el País Vasco son agentes comerciales que prestan servicios en todo el territorio nacional.

CONTESTACIÓN

El artículo 7.Uno a) del Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto), regula los puntos de conexión que permiten determinar la Administración competente para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo:

"Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco. En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.

(. ..) ."

En este precepto se prevé una regla general en virtud de la cual cada Administración es competente para exigir, conforme a su normativa propia, las retenciones por rendimientos del trabajo que deban practicarse sobre las rentas que se abonen como consecuencia de los servicios o trabajos prestados en su territorio. Es decir, la competencia para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo se atribuye al territorio (común o foral) donde se preste el trabajo.

Asimismo, el citado artículo prevé, para el supuesto de que los trabajos se presten en territorio común y vasco, una presunción que admite prueba en contrario en virtud de la cual los servicios se consideran prestados en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.

A efectos de la aplicación de la citada presunción en el supuesto concreto de trabajadores contratados por una ETI que son objeto de cesión a otras empresas (usuarias) para las que prestan sus servicios debe considerarse que el centro de trabajo al que está adscrito el trabajador cedido es el centro de trabajo de la empresa usuaria.

Por tanto, en los casos en los que el trabajador cedido preste servicios en territorio común y vasco se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se han prestado en el territorio donde se encuentre ubicado el centro de trabajo de la empresa usuaria.

En consecuencia, la contestación a la consulta planteada exige distinguir tres casos:

a) En el caso de los trabajadores cedidos que prestan sus servicios en los centros de las empresas usuarias ubicados en Guipúzcoa y Vizcaya habría que acudir a la regla general establecida en el citado artículo 7.Uno a) del Concierto según la cual la Administración competente para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo será la Diputación Foral competente por razón del territorio de acuerdo con normativa foral que resulte de aplicación, ya que los servicios se prestan en territorio vasco.

b) Respecto a los trabajadores cedidos a las empresas usuarias ubicadas en el País Vasco que son agentes comerciales que prestan servicios en todas las provincias del País Vasco habría que acudir a la regla general establecida en el citado artículo 7.Uno a) del Concierto. Es decir, dado que los agentes comerciales prestan sus servicios en territorio del País

Vasco la Administración competente para la exacción de tas retenciones por rendimientos del trabajo será la Diputación Foral competente por razón del territorio de acuerdo con la normativa foral que resulte de aplicación.

c) En relación con los trabajadores cedidos a las empresas usuarias ubicadas en el País Vasco que son agentes comerciales que prestan servicios en todo el territorio nacional (territorio común y vasco) será aplicable la presunción establecida en el artículo 7.Uno a). Por tanto, en este caso se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se han prestado en territorio vasco por ser éste el territorio donde se ubican los centros de trabajo de adscripción de los trabajadores.

CONSULTA 2017.3.3.1. IRPF: Administración competente para la exacción del IRPF y tratamiento de la deducción por vivienda en relación con contribuyente residente en territorio foral que venía aplicando deducción por vivienda junto con su cónyuge y que se traslada por razones laborales a territorio común (volviendo a su vivienda de territorio foral exclusivamente los fines de semana), donde adquiere una nueva vivienda.

HECHOS PLANTEADOS

En 2005, la consultante adquirió, junto a su marido, una vivienda en Vizcaya, provincia donde ambos trabajaban y residían. Hasta la declaración de la renta 2015 han estado desgravándose, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la Hacienda Foral de Vizcaya (declaraciones individuales), por el préstamo que obtuvieron para financiar dicha vivienda.

En 2015, la consultante, por razones laborales, tuvo que trasladarse a Madrid, donde adquirió una vivienda, incurriendo en un nuevo préstamo También, cambió el padrón a Madrid. Su marido sigue residiendo en la vivienda de Vizcaya. La consultante viaja prácticamente todos los fines de semana a dicha vivienda de Vizcaya.

CUESTIÓN PLANTEADA

Ante qué Administración (estatal o foral) debe presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) por el período impositivo 2016 y siguientes.

En caso de tener que presentarla ante la Hacienda estatal, si, con arreglo a la normativa estatal del impuesto, tiene derecho a aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual por las cantidades que satisface por el préstamo que le fue concedido para financiar la vivienda situada en el País Vasco.

Si, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la Hacienda estatal, tiene derecho a deducir por el préstamo obtenido en 2015 por la adquisición de la nueva vivienda.

CONTESTACIÓN

El artículo 4 (ámbito de aplicación) 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 de noviembre), en adelante LIRPF, dispone:

"1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio español.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra. (...)".

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo), al respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece:

"Artículo 6. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

Dos. 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 relación con la residencia habitual, el artículo 43 del mismo texto legal establece:

"Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional. Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (...)".

Conforme a lo dispuesto anteriormente, la residencia habitual del contribuyente en un territorio viene determinada por la permanencia de este en dicho territorio un mayor número de días del periodo impositivo y aunque se establece la presunción de permanencia allí donde radique su vivienda habitual, esta presunción quedará sin efecto como consecuencia de la permanencia del contribuyente en un territorio distinto.

A este respecto se ha de tener en cuenta que la residencia es una cuestión de hecho que se deberá acreditar por cualquier medio de prueba valido en Derecho.

En este sentido, cabe señalar que el simple empadronamiento no constituye, por sí mismo, elemento suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad, como tampoco lo es el hecho de trasladar el domicilio fiscal a un lugar determinado.

En el presente caso, la consultante trasladó, por motivos laborales su residencia a Madrid en el año 2015, ciudad en la que trabaja desde entonces, por lo que, en la medida en que haya permanecido en Madrid un mayor número de días del periodo impositivo 2016, la consultante será considerada residente habitual en Madrid y, en consecuencia, será la Hacienda estatal la competente para la exacción del impuesto (suponiendo que presente declaración individual).

En lo referente a la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en la normativa estatal del impuesto, debe señalarse que, con efectos desde 1 de enero de 2013, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE de 28 de diciembre), ha suprimido el apartado 1 del artículo 68 de la LIRPF, que regulaba la deducción por inversión en vivienda habitual.

No obstante lo anterior, la citada Ley 16/2012 ha añadido una disposición transitoria decimoctava en la LIRPF que regula un régimen transitorio que permite practicar dicha deducción a aquellos contribuyentes que cumplan determinados requisitos. En concreto dicha disposición establece lo siguiente:

"Disposición transitoria decimoctava. Deducción por inversión en vivienda habitual.

1. Podrán aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual en los términos previstos en el apartado 2 de esta disposición:

a) Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013 o satisfecho cantidades con anterioridad a dicha fecha para la construcción de la misma.

b) (...).

c) (…).

En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición o construcción de dicha vivienda en un periodo impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, salvo que hubiera resultado de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2° de esta Ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

2. La deducción por inversión en vivienda habitual se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.1, 70.1, 77.1 y 78 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, sin perjuicio de los porcentajes de deducción que conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009 hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma.

3. Los contribuyentes que por aplicación de lo establecido en esta disposición ejerciten el derecho a la deducción estarán obligados, en todo caso, a presentar declaración por este Impuesto y el importe de la deducción así calculada minorará el importe de la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica del Impuesto a los efectos previstos en el apanado 2 del artículo 69 de esta Ley.

4. (...)".

De lo anteriormente dispuesto se desprende que a partir de 1 de enero de 2013 se suprime la deducción por inversión en vivienda habitual para todos los contribuyentes si bien, se introduce un régimen transitorio para aquellos contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013, que podrán

seguir aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual.

Ahora bien, al respecto debe tenerse en cuenta que para acceder al citado régimen transitorio será necesario, además, que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición de dicha vivienda en un periodo impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, salvo que hubiera resultado de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2º de esta Ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

En el caso de que resulte de aplicación el citado régimen transitorio, la deducción se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.1, 70.1, 77.1, y 78 de la Ley del Impuesto en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, sin perjuicio de los porcentajes de deducción que conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009 hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma Igualmente, de acuerdo con la disposición transitoria duodécima del Reglamento del Impuesto (aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, BOE del día 31), resultará de aplicación lo establecido en el capítulo 1 del Título IV del Reglamento del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

El artículo 68.1.1º de la LIRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, establece la configuración general de la deducción determinando que, con arreglo a determinados requisitos y circunstancias, los contribuyentes podrán aplicar una deducción por inversión en su vivienda habitual. Dicha deducción se aplicará sobre *"las cantidades satisfechas en el periodo de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual"* de los mismos. Asimismo dispone la formación de la base de deducción, en los siguientes términos:

"La base máxima de esta deducción será de 9.040 euros anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, y demás gastos derivados de la misma. En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.".

El concepto de vivienda habitual a efectos de la consolidación de las deducciones practicadas por su adquisición o rehabilitación se recoge en el artículo 68.1.3º de la LIRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, y, en su desarrollo, en el artículo 54 del Reglamento del Impuesto (también, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012), que considera como tal, con carácter general, *"la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años"*, salvo fallecimiento del contribuyente o concurrencia de las circunstancias que exijan el cambio de domicilio referidas en el apartado 1 de dicho artículo. Para considerar que la vivienda constituye la residencia habitual del contribuyente desde su adquisición, *"debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras"*, salvo se produzcan las circunstancias que impidan la ocupación de la vivienda en dicho plazo y a las que se refiere el propio artículo.

De los preceptos citados se concluye que a efectos de poder practicar la deducción por inversión en vivienda habitual se requiere, con carácter general, que en el contribuyente concurran dos requisitos: adquisición, aunque sea compartida, de la vivienda propia y que dicha vivienda constituya o vaya a constituir su residencia habitual Con independencia de cómo se instrumente su financiación, del estado

civil del contribuyente y, en su caso, del régimen económico matrimonial.

La vivienda habitual se configura, conforme criterio manifestado reiteradamente por este Centro Directivo, desde una perspectiva temporal que exige una residencia continuada por parte del contribuyente, lo cual requiere su utilización efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, circunstancias que no se ven alteradas por las ausencias temporales. No obstante, en aquellos casos en los que por duplicidad de domicilios pudiera haber dudas sobre cuál es el que constituye la residencia habitual, las exigencias de continuidad y permanencia otorgarían el carácter de habitual a aquel domicilio donde se residiera por más tiempo a lo largo de cada periodo impositivo, puesto que un contribuyente no puede tener más de una vivienda habitual en cada momento.

Dicha residencia es una cuestión de hecho que deberá ser concretada a partir de circunstancias previstas normativamente Si el contribuyente entiende que una determinada edificación tiene la consideración de vivienda habitual, para hacer valer su interés deberá poder acreditar los hechos constitutivos del mismo por cualquier medio de prueba válida en derecho (conforme disponen los artículos 105 y 106 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre); correspondiendo su valoración a los órganos de gestión de inspección de la Administración tributaria, a su requerimiento.

En este sentido, cabe señalar que, el simple empadronamiento no constituye, por sí mismo, elemento suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad, como tampoco lo es el hecho de darse de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas o trasladar el domicilio fiscal a lugar determinado.

Todo inmueble que haya adquirido la consideración de vivienda habitual del contribuyente como consecuencia de cumplir con los requisitos contenidos en el artículo 54 del RIRPF la mantendrá en tanto continué constituyendo su residencia habitual a título de propietario, perdiendo tal condición desde el momento en que deje de concurrir cualquiera de los dos requisitos –pleno dominio o residencia habitual- respecto del mismo.

En el presente caso, la consultante manifiesta que, en el año 2015 y por motivos laborales, trasladó su residencia a Madrid, donde adquirió una vivienda.

Por tanto, desde el momento en que haya dejado de residir en la vivienda de Vizcaya por fijar su nueva residencia en Madrid, habrá incumplido uno de los requisitos para la práctica de la deducción, por lo que no podrá aplicar la misma por las cantidades que, a partir de dicho momento, haya satisfecho para la adquisición de la vivienda de Vizcaya.

Por otra parte, en cuanto a la posibilidad de que la consultante practique la deducción por las cantidades que satisface por la vivienda que adquirió en Madrid, dado que dicha vivienda habría sido adquirida por la misma con posterioridad a 1 de enero de 2013, no resultará aplicable el citado régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual y, en consecuencia, la consultante no podrá aplicar la deducción por tales cantidades.

CONSULTA 2017.4.4.1. IVA, IS: Determinación del lugar de realización de una batería de operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios de naturaleza diversa (relacionadas con la actividad informática) realizadas por una sociedad mercantil con domicilio fiscal en territorio foral y volumen de operaciones superior a 7 millones de euros, a efectos de calcular el porcentaje de tributación en el IVA e IS correspondiente a cada Administración tributaria.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una sociedad mercantil con domicilio fiscal en Bizkaia que, en 2015, tuvo un volumen de operaciones superior a 7 millones de euros. Según indica, en 2016, efectuó las siguientes operaciones:

1) entregas de bienes tangibles, transportados directamente (sin pasar por sus almacenes) desde las instalaciones de los fabricantes, ubicada tanto dentro como fuera de la Unión Europea (pero, según parece, en todo caso, en el extranjero) hasta los establecimientos de sus clientes en territorio común; 2) entregas de bienes tangibles transportados directamente (sin pasar por sus almacenes) desde las instalaciones de los fabricantes, ubicadas tanto dentro como fuera de la Unión Europea (pero, según parece, en todo caso, en el extranjero), hasta los establecimientos de sus clientes en otros países de la Unión Europea; 3) entregas de licencias o máquinas virtuales desde el sistema informático ubicado en sus oficinas de Bilbao; 4) prestaciones de servicios de formación, tanto en sus oficinas de Madrid y de Bilbao, como en las sedes de sus clientes; 5) e instalación de máquinas en los establecimientos de sus clientes, bien en territorio común, en el País Vasco, o en Portugal. En este último caso, de instalación de máquinas en los establecimientos de sus clientes, la compareciente desplaza el personal necesario desde sus oficinas de Madrid o de Bilbao.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer en qué territorio, común o foral, se deben considerar realizadas las operaciones descritas, conforme a los puntos de conexión del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de cara a calcular el porcentaje definitivo de tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a cada Administración tributaria en el ejercicio 2016.

CONTESTACIÓN

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación, en primer lugar, el artículo 27 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (el Concierto Económico), aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo, relativo a la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde se regula que:

"Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primero. 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.

Segundo. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercero. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde

efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

Dos. Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. (...)

Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 28, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Cuatro. La exacción del Impuesto correspondiente a las operaciones relacionadas con el tráfico intracomunitario de bienes se realizará, salvo los supuestos especificados en los apartados siguientes de este artículo, en los términos especificados en el apartado Uno anterior. (...)".

Mientras que el artículo 28 del mismo Concierto Económico, referido al lugar de realización de las operaciones en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que:

"Uno. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

A) Entregas de bienes:

1.° 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: (...)

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 5 por 100 del total de la contraprestación.

Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio vasco 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 100 del total de la contraprestación. (...)

B) Prestaciones de servicios:

1. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio:

2. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior, las prestaciones directamente relacionadas con bienes Inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco.

3. Asimismo, se exceptúan de lo dispuesto en los apartados anteriores las operaciones de seguro y capitalización, respecto de las cuales se aplicarán las reglas contenidas en el artículo 32 del presente Concierto Económico (...)".

Por su parte, el artículo 29 del Concierto Económico, correspondiente a la gestión e inspección del Impuesto, prevé que:

"Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.

Dos. Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas

en función de las operaciones del año precedente. La proporción provisional aplicable en los períodos de liquidación del primer año natural del ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo según su previsión de las operaciones a realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente. (...)

Tres. En la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período, y practicará la consiguiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones.

Cuatro. Los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones.

Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda. (...)".

En el Territorio Histórico de Bizkaia, estos preceptos se encuentran desarrollados en la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre (NFIVA), cuyo artículo 2 bis señala que:

"Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se efectuará por esta Diputación Foral ajustándose a las siguientes normas:

1.ª 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.ª 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.ª 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 Bizkaia, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en este artículo y con independencia del lugar en el que esté situado su domicilio fiscal.

Dos. Se entenderá por volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. (...)

Tres. Se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de conformidad con los puntos de conexión establecidos en el apartado 4 siguiente, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Cuatro. 1. A los efectos de este Impuesto, las operaciones sujetas se entenderán realizadas en Bizkaia de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Entregas de bienes.

A) Las entregas de bienes muebles corporales cuando desde el Territorio Histórico de Bizkaia se realice la puesta a disposición del adquirente. En el supuesto de que los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando aquéllos se encuentren en Bizkaia al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones: (...)

b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera de Bizkaia, si los trabajos de preparación y fabricación se hubieran realizado en este 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 Bizkaia las entregas de elementos industriales con Instalación en este territorio si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan fuera del mismo y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación (...)

2.ª Prestaciones de servicios.

A) Las prestaciones de servicios cuando se efectúen desde Bizkaia.

B) Se exceptúan de lo dispuesto en la letra anterior las prestaciones relacionadas directamente con bienes inmuebles, que se entenderán realizadas en Bizkaia cuando en este territorio radiquen dichos bienes.

C) Asimismo, se exceptúa de lo dispuesto en las letras anteriores las operaciones de seguro y capitalización, respecto de las cuales se aplicarán las reglas contenidas en el artículo 5 del Decreto Foral Normativo 2/1997, de 16 de septiembre, del Impuesto sobre las Primas de Seguros. (...)".

Adicionalmente, el artículo 167.Cuatro de la citada NFIVA indica que:

"Cuatro. Deberán presentar autoliquidación ante esta Diputación Foral y además, a las correspondientes Administraciones tributarias de los territorios en los que operen los sujetos pasivos, cuyo volumen de operaciones en el año anterior hubiese excedido de 7 millones de euros, cuando operen en Bizkaia y además, en otro u otros territorios. A estos efectos se observarán las siguientes reglas:

1.ª Cuando un sujeto pasivo opere en más de un territorio y en razón a su volumen de operaciones deba tributar a más de una Administración, el resultado de la liquidación del impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción, que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.

2.ª Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente. La proporción provisional aplicable en los perlados de liquidación del primer año natural del ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo según su previsión de las operaciones a realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente. (...)

3.ª En la última autoliquidación del impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período y practicará la consiguiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones.

4.ª En las autoliquidaciones que presenten estos sujetos pasivos constarán, en todo caso, las proporciones aplicables y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones. (...)".

De conformidad con todo lo anterior, en lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido, los contribuyentes con un volumen de operaciones en el ejercicio anterior de más de 7 millones de euros (en el supuesto planteado, en 2015), deben tributar ante las Administraciones de los territorios (común o forales) en los que operen durante el año natural de que se trate (en nuestro caso, en 2016), en proporción al importe de las contraprestaciones (excluido el propio Impuesto sobre el Valor Añadido) correspondientes a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios gravadas o exentas con derecho a deducción que realicen en cada uno de ellos durante dicho año natural (en 2016), según las reglas de localización del artículo 28 del Concierto Económico.

Con carácter general, durante el año, los contribuyentes han de aplicar las proporciones

provisionales derivadas de las operaciones que realizaron en el ejercicio anterior. No obstante, en la última declaración-liquidación del año, deben calcular las proporciones definitivas correspondientes al mismo, y, en su caso, tienen que regularizar las declaraciones efectuadas, en los períodos de liquidación previos, ante cada una de las Administraciones afectadas.

De modo que, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, de cara a calcular el porcentaje de tributación correspondiente a cada Administración, sólo han de tenerse en cuenta las operaciones (entregas de bienes y prestaciones de servicios) efectivamente gravadas (sujetas y no exentas) y las exentas con derecho a deducción (con exención plena). Con lo que, en definitiva, a estos efectos, no han de computarse ni las operaciones no sujetas al Impuesto (en un caso como el planteado, por entenderse realizadas fuera de su ámbito de aplicación territorial), ni las exentas sin derecho a deducción (con exención limitada). Concretamente, a este respecto, el artículo 94 de la NFIVA, relativo a las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, regula que:

"Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. (...)

c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Norma Foral, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2.º de este apartado. (...)".

Por todo ello, en lo que hace referencia al Impuesto sobre el Valor Añadido de 2016, para calcular los porcentajes definitivos de tributación de la consultante ante las Administraciones de cada uno de los territorios en los que ha operado a lo largo del mismo, conviene analizar, en primer término, lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto, con objeto de identificar las operaciones realizadas por ella que estén efectivamente gravadas (sujetas y no exentas), y las exentas con derecho a deducción (sin tomar en consideración, por lo tanto, las no sujetas y las exentas sin derecho a deducción), para, posteriormente, localizar dichas operaciones (así identificadas) en uno u otro territorio, atendiendo a los puntos de conexión del artículo 28 del Concierto Económico, arriba transcrito (y extraer los porcentajes de tributación correspondientes a las referidas Administraciones).

Identificación de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios gravadas o exentas con derecho a deducción.

Sobre este particular, el artículo 4 de la NFIVA prevé que:

"Uno. Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

El concepto de entrega de bienes se encuentra regulado en el artículo 8 de la NFIVA, según el cual:

"Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de tirulos representativos de dichos bienes. (...)

Dos. También se considerarán entregas de bienes: (...)

6. Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra.

7. El suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material. A estos modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario. (...)".

Mientras que, por su parte, el artículo 11 de la NFIVA, relativo al concepto de prestaciones de servicios, establece que:

"Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Norma Foral, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular se considerarán prestaciones de servicios: (...)

16. El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte. En particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario".

Según los datos aportados, la consultante realiza entregas de bienes, tal y como las mismas se encuentran definidas en el artículo 8 de la NFIVA (como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales), que son transportados directamente desde las instalaciones de sus proveedores (en otros países de la Unión Europea o en territorios terceros) hasta las de sus clientes (en territorio común o en otros Estados de la Unión Europea).

Además, atendiendo a dichos datos, también presta los siguientes servicios, según lo establecido en el artículo 11 de la NFIVA: a) entregas de licencias y de máquinas virtuales, desde un sistema informático situado en sus oficinas de Bilbao; b) servicios de formación, que lleva a cabo tanto en sus oficinas de Madrid y de Bilbao, como en las sedes de sus clientes; y c) servicios de instalación de máquinas en los establecimientos de sus clientes, ubicados en el País Vasco, en territorio común, o en Portugal.

A todos estos efectos, para dar respuesta a la pregunta formulada, se ha partido de la premisa, no verificable con la información facilitada, de que la compareciente realiza distintas operaciones autónomas (las cinco que enumera en el escrito presentado), que se encuentran sujetas a las reglas de localización del Impuesto de forma independiente (de modo que pueden resultar localizadas en territorios diferentes), y no operaciones complejas para cada cliente, conformadas por todas las prestaciones que cita en el escrito presentado (o por parte de ellas), que deban localizarse en un único territorio, atendiendo a su naturaleza conjunta.

No obstante, en lo que respecta a las operaciones de instalación de máquinas, que la consultante parece conceptuar como prestaciones de servicios independientes, también se analizará la posibilidad de que las mismas no sean contratadas por los clientes de forma aislada, sino que se encuentren vinculadas con las entregas de maquinaria que lleva a cabo la propia entidad (a cuya instalación se comprometa con dichos clientes).

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, para determinar cuándo una operación que se encuentre compuesta por varios elementos ha de ser considerada como una prestación única, y cuándo debe ser desagregada en distintas prestaciones que tengan que tributar separadamente, ha de atenderse a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), particularmente, en un supuesto como el planteado, a lo indicado en su Sentencia de 27 de octubre de 2005, asunto C-41/04, entre otras.

Concretamente, a este respecto, el TJUE ha establecido que, si bien, con carácter general, cada operación debe ser considerada como distinta e independiente, ha de tenerse en cuenta que, para no alterar la funcionalidad del Impuesto, las operaciones que constituyan una prestación única desde el punto de vista económico, no tienen que ser desagregadas artificialmente. Por lo que es importante buscar, en cada caso, los elementos característicos de la operación de que se trate, de cara a determinar si el contribuyente realiza para cada consumidor, entendido como un consumidor medio, una prestación única, o varias prestaciones principales. A estos efectos, no resulta relevante el modo en el que se fije el precio pactado, ya que lo mismo puede acordarse un precio único para prestaciones diferentes, que cabe desglosar en sus distintos componentes el importe correspondiente a una sola prestación.

De modo que, conforme a lo dispuesto por el TJUE, existirá una operación única cuando deba entenderse que uno o varios de sus elementos constituyen la prestación principal, mientras que los demás conforman prestaciones accesorias a ella (a la prestación principal), en el sentido de que no tienen un fin en sí mismas para la clientela, sino que únicamente son el medio para disfrutar de la referida prestación principal en las mejores condiciones. En cuyo caso, se aplicará la tributación correspondiente a la referida operación principal. También estaremos ante una operación única, cuando las distintas tareas efectuadas por el sujeto pasivo del Impuesto estén tan estrechamente ligadas entre sí que, objetivamente tomadas, formen una sola prestación económica para el consumidor (entendido como un consumidor medio), cuya desagregación resulte artificial.

Una vez aclarado lo anterior, procede indicar que, según lo dispuesto en el artículo 4 de la NAVA, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que realiza la entidad consultante quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que deban entenderse realizadas dentro de su ámbito de aplicación territorial.

Así, en lo que hace referencia al lugar de realización de las entregas de bienes, el artículo 68 de la NFIVA prevé que:

"El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto:

1. Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicie en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior cuando el lugar de iniciación de la expedición o del transporte de los bienes que hayan de ser objeto de importación esté situado en un país tercero, las entregas de los mismos efectuadas por el importador y, en su caso, por sucesivos adquirentes se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

2. Las entregas de los bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición cuando la instalación se ultime en el referido territorio y siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados. (...)".

De conformidad con lo indicado en este precepto, las entregas de los bienes que no llegan a entrar en ningún momento en el territorio de aplicación del Impuesto, sino que son transportados directamente, y sin pasar por el mismo (sin ser importados y sin que se efectúe su adquisición intracomunitaria en él), desde las instalaciones de los proveedores de la consultante, ubicadas en otros países de la Unión Europea o en territorios terceros, hasta las

sedes de sus clientes, situadas también fuera del repetido territorio de aplicación del Impuesto, no se encuentran sujetas aquí al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Consecuentemente, en el supuesto planteado, las entregas de bienes que efectúa la consultante a clientes establecidos en otros Estados de la Unión Europea no estarán sujetas aquí al Impuesto sobre el Valor Añadido, al entenderse realizadas fuera de su ámbito espacial, en la medida en que, según los datos aportados, se trata de ventas de mercancías que no llegan a entrar en ningún momento en el territorio de aplicación del Impuesto (sino que son transportadas directamente desde las instalaciones de los proveedores hasta las de los clientes finales, situadas, en todo caso, fuera del reiterado territorio de aplicación del Impuesto).

Todo ello, lógicamente, sin perjuicio de la tributación que corresponda a estas operaciones en los territorios en los que deban entenderse efectuadas.

Asimismo, la consultante también realiza entregas de bienes a clientes establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto (según indica, en territorio común), en cuyo caso, las mercancías son transportadas directamente desde las instalaciones de los proveedores, situadas en territorios terceros o en otros países de la Unión Europea, hasta los establecimientos de los citados clientes (en territorio común).

Estas entregas se entenderán realizadas dentro del territorio de aplicación del Impuesto, y, por lo tanto, estarán sujetas al mismo, si es la consultante quien realiza la importación de las mercancías, o su adquisición intracomunitaria, o si las adquiere a los importadores, a quienes lleven a cabo su adquisición intracomunitaria, o a sucesivos adquirentes de unos o de otros, según el caso, pero no si son sus clientes quienes efectúan dichas importaciones o adquisiciones intracomunitarias.

A este respecto, a la vista de los escasos facilitados, para elaborar esta respuesta se ha partido de la presunción de que, en estas operaciones, es la consultante quien introduce las mercancías en el territorio de aplicación del Impuesto (quien las importa, o quien realiza su adquisición intracomunitaria), y no sus clientes.

De forma que, siendo así las cosas, las entregas subsiguientes de las citadas mercancías, llevadas a cabo por la consultante a favor de sus clientes, estarán sujetas aquí al Impuesto sobre el Valor Añadido, como entregas interiores, según las reglas de localización previstas en los apartados Uno y Dos del artículo 68 de la NFIVA.

En otro caso, si fueran los clientes de la compareciente quienes importaran los bienes, o quienes realizaran su adquisición intracomunitaria en el territorio de aplicación del Impuesto, las entregas previas, efectuadas por la consultante, no estarían sujetas aquí al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por último, en los supuestos a los que se refiere el artículo 68.Dos.2 de la NFIVA (de entregas de bienes con instalación o montaje que implique su inmovilización), estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las transmisiones de los bienes cuya instalación se ultime en el territorio de aplicación de dicho Impuesto, pero no las de los elementos que sean instalados o montados fuera del citado territorio, y queden inmovilizados allí. Esta regla de localización del Impuesto resultará aplicable tanto a las propias entregas de las máquinas de que se trate, como a los servicios accesorios de instalación o montaje de las mismas, ya que, en estos casos, estaremos ante operaciones únicas (de entregas de bienes con instalación o montaje) que deberán tributar como tales (de forma única).

De manera que, lo que la consultante denomina como servicios de instalación de máquinas, tributarán aisladamente, conforme a las reglas de localización de las prestaciones de servicios reguladas en los artículos 69 y 70 de la NFIVA (que se analizan más adelante), en la medida en que se trate de operaciones independientes de las entregas de bienes que lleva a cabo. Por el contrario, si nos encontramos ante servicios

de instalación o montaje (con inmovilización) accesorios a las entregas de bienes que realiza la consultante, resultara de aplicación la regla especial del artículo 68.Dos.2 de la NFIVA (con lo que las operaciones tributarán de forma única, en el territorio en el que se ultime la instalación, con inmovilización, de los bienes).

En lo que se refiere a las reglas de localización de las prestaciones de servicios, con carácter general, el artículo 69 de la NFIVA establece que:

"Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Norma Foral, en los siguientes casos:

1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto. (...)

Tres. A efectos de esta Norma Foral, se entenderá por: (...)

4. Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medíos electrónicos y, entre otros, los siguientes:

a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.

b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.

c) El suministro de programas y su actualización.

d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.

e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.

f) El suministro de enseñanza a distancia. A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica. (...)".

Esta disposición debe ser completada con lo previsto en el artículo 70 de la NFIVA, en el que se recogen determinadas reglas especiales de localización. Así, este artículo 70 de la NFIVA señala que:

"Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los siguientes servicios:

1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio. Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.

c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.

d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.

e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.

f) Los de alquiler de cajas de seguridad.

g) La utilización de vías de peaje.

h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario. (...)

3.° El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio.

4.° Los prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto. (...)

7.° Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal: (...) b) Los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes, c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores. (...)

Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio: 1.° Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Norma Foral cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal. (...) 4.° Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión".

El concepto de servicios prestados por vla electrónica se encuentra desarrollado en el Reglamento de Ejecución (UE) n. 0 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, cuyo artículo 7 especifica que:

"1. Las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información. (...)".

Por su parte, el artículo 31 bis del mismo Reglamento de Ejecución (UE) n.° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, en su redacción dada, con efectos desde el pasado 1 de enero de 2017, por el Reglamento de Ejecución (UE) n° 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, determina, con respecto a los servicios vinculados a bienes inmuebles, que:

"1. Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE sólo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes en cuestión. Se considerará que los servicios tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los siguientes casos: a) cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos; b) cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.

2. El apartado 1 abarcará, en particular: (...); m) la instalación o el montaje de máquinas o equipos que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles. (...)

3. El apartado 1 no abarcará: (...) f) la instalación o el montaje, el mantenimiento y la reparación, inspección o supervisión de máquinas y equipos que no sean ni vayan a convertirse en bienes inmuebles. (...)".

Finalmente, el artículo 32 del repetido Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, correspondiente a los servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, indica que:

"1. Los servicios relacionados con el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares a que se refiere el artículo 53 de la Directiva 2006/112/CE comprenderán las prestaciones de servicios cuyas características fundamentales consistan en la concesión del derecho de acceso a tales manifestaciones a cambio de una entrada o de un pago, incluido el pago de un abono, de un abono de temporada o de una cotización periódica.

2. El apartado 1 se aplicará, en particular, a: (...) c) el derecho de acceso a manifestaciones educativas y científicas, como conferencias y seminarios. (...)".

En el supuesto planteado, se presume que los destinatarios de los servicios que presta la entidad compareciente son empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (y no consumidores finales).

Partiendo de esta premisa, y teniendo en cuenta que la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido no contiene ninguna regla especial de localización, ni para las transmisiones de licencias o de máquinas virtuales, aun cuando sea por vía electrónica, ni para los servicios de instalación de máquinas que no se encuentren relacionados con bienes inmuebles (y que no resulten accesorios de ninguna entrega de bienes), cuyos destinatarios sean, en ambos casos, empresarios o profesionales, estas prestaciones quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el destinatario de las mismas tenga la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente, o en su defecto, su domicilio o residencia habitual en el territorio de aplicación del Impuesto, y se trate de servicios destinados efectivamente a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia. Todo ello, en lo que respecta a las licencias y, más en general, a los servicios prestados por vía electrónica, siempre y cuando, no resulte aplicable la regla especial del artículo 70.Dos de la NFIVA, que se analiza más adelante.

Los servicios de instalación de máquinas relacionados con bienes inmuebles, se entienden prestados en el lugar donde radique el inmueble de que se trate. De modo que, asumiendo que no resulte aplicable la regla especial del artículo 70.Dos de la NFIVA, los servicios de entrega de licencias o máquinas virtuales, según parece, por vía electrónica, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el destinatario de los mismos sea un empresario o profesional que tenga la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente, o en su defecto, su domicilio o residencia habitual en el territorio de aplicación del Impuesto, y se trate de servicios destinados efectivamente a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia (pero no cuando la citada sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia, radique fuera del referido territorio de aplicación del Impuesto).

Esta misma regla de localización también se aplica a los servicios de instalación de máquinas no relacionados con bienes inmuebles, cuyos destinatarios sean empresarios o profesionales. Los servicios de instalación de máquinas relacionados con bienes inmuebles se localizan en el territorio donde radiquen dichos inmuebles. Con lo que, en definitiva, cabe concluir que no se encuentran sujetos aquí al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de instalación de

máquinas prestados materialmente en Portugal para empresarios o profesionales radicados en ese país (independientemente de que se trate de servicios relacionados con bienes inmuebles, o no).

Además, como ya se ha indicado más arriba, los servicios de instalación o montaje accesorios a entregas de bienes, tributan conforme a las reglas aplicables a estas últimas (de forma única con las entregas de bienes de las que dependan). No obstante, en lo que respecta a las transmisiones de licencias, y, más en general, a los servicios prestados por vía electrónica, procede tener en cuenta la cláusula de cierre del artículo 70.Dos de la NFIVA, arriba transcrito, según el cual:

"*Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:*

1º Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Norma Foral, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal. (...)

4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión".

Este artículo 70.Dos de la NFIVA recoge una regla especial de cierre, mediante la que se pretende localizar en el territorio de aplicación del Impuesto determinadas prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva tenga lugar en el mismo, cuando, por aplicación de las reglas generales de los artículos 69 y 70 .Uno de la NFIVA, se deban considerar localizadas fuera de la Comunidad. De modo que este precepto regula una cláusula de cierre basada en criterios económicos (de utilización o explotación de los servicios), más que en elementos jurídicos (de seguimiento de la ruta contractual de las operaciones).

De cara a la aplicación de esta cláusula de invalidación del criterio de gravamen jurídico, basado en la ruta contractual de las operaciones, deben tenerse en cuenta las siguientes precisiones:

1) Lo previsto en este artículo 70.Dos de la NFIVA únicamente resulta de aplicación a los servicios que se citan expresamente en él (considerados desde un punto de vista objetivo), entre los que se encuentran los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de la NFIVA cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal (incluidos los de cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares otros) y los prestados por vía electrónica.

2) Adicionalmente, esta cláusula de cierre sólo entra en funcionamiento cuando el destinatario de la operación reúne los requisitos exigidos en cada caso, atendiendo al tipo de servicios de que se trate. Particularmente, en lo que se refiere a los servicios enumerados en el apartado Dos del artículo 69 de la NFIVA, la repetida cláusula de cierre sólo entra en funcionamiento cuando el destinatario de la prestación tiene la condición de empresario o profesional, y actúa como tal, mientras que, en el caso de los servicios prestados por vía electrónica, dicha cláusula se aplica con independencia de la condición del destinatario.

3) Asimismo, procede tener en cuenta que, para que opere esta cláusula de cierre del artículo 70.Dos de la NFIVA, es necesario que la aplicación de las reglas generales de localización del artículo 69 de la NFIVA (y del apartado Uno del mismo artículo 70, también de la NFIVA) a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Comunidad, conduzca a su localización fuera de la Comunidad.

4) Finalmente, el repetido artículo 70.Dos de la NFIVA exige que los servicios de que se trate sean utilizados o explotados efectivamente, desde un punto de vista económico, en el territorio de aplicación del Impuesto. El cumplimiento de

este requisito debe ser valorado, caso por caso, atendiendo a la naturaleza de cada servicio. Además, tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicación de esta .regla especial ha de estar relacionado, de alguna forma, directa o indirecta, con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del Impuesto.

En lo que hace referencia a este requisito; de utilización o explotación efectiva de los servicios prestados entre empresarios o profesionales, ha de realizarse un análisis en dos fases:

1) Se deben localizar las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. De modo que sólo cabrá aplicar lo dispuesto en el artículo 70. Dos de la NFIVA, si esta localización conduce a considerar que dichas operaciones deben entenderse realizadas dentro del territorio de aplicación del Impuesto.

2) Ha de analizarse la relación que exista entre las citadas operaciones y los servicios que se pretende localizar, de cara a establecer si se produce una explotación o utilización efectiva de éstos (de los servicios) en la realización de aquéllas (de las repetidas operaciones), o no. Esta relación puede ser directa o indirecta.

Todo ello, con independencia de que el destinatario de los servicios disponga de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto, o no, ya que lo único que debe analizarse es si existe vinculación entre los servicios recibidos y las operaciones que, en su caso, lleve a cabo el destinatario de los mismos dentro del territorio de aplicación del Impuesto.

A todos estos efectos, la Comisión Europea se pronunció sobre la aplicación de esta norma de uso efectivo y disfrute de nuestro artículo 70.Dos de la NFIVA a los servicios de estudio de mercado, en su papel de trabajo nº 781, de 27 de enero de 2014, del Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En ese documento, la Comisión indicó que el artículo 59 bis de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006 (equivalente al artículo 70.Dos de la NFIVA) no exige atender al lugar en el que el proveedor realiza materialmente el servicio de que se trate, sino que la cláusula de uso efectivo en él regulada hace referencia a una actividad del destinatario de la prestación, que la consume en un determinado lugar (y no al sitio en el que el proveedor lleva a cabo su actividad). En consecuencia, la Comisión rechazó que deba aplicarse este precepto por el mero hecho de que el proveedor preste sus servicios en (o desde) un Estado miembro de la Unión Europea. Además, la Comisión estimó que, para poder aplicar la cláusula de cierre prevista en el artículo 70.Dos de la NFIVA, debe tomarse en consideración la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro donde se lleva a cabo materialmente el mismo.

De modo que si el destinatario de los servicios rea liza operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en dicho Estado miembro relacionadas con las prestaciones que adquiere, o tiene previsto realizarlas, cabrá establecer un vínculo entre unos (los servicios) y otras (las operaciones sujetas) que permita aplicar la cláusula de uso efectivo. Por tanto, para que proceda aplicar la regla de uso y disfrute efectivo de los servicios objeto de consulta, es necesario que los mismos sean utilizados (o vayan a ser utilizados) por el destinatario en la realización de operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido que lleve a cabo, o que tenga previsto llevar a cabo, dentro del territorio de aplicación del Impuesto.

En cuanto a los servicios de formación, de lo indicado en el artículo 70.Uno.3º de la NFIVA se deduce que los servicios de acceso (entrada) a manifestaciones culturales, científicas o educativas, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, se localizan en el territorio donde tengan lugar efectivamente las referidas manifestaciones.

Consecuentemente, en principio, los servicios de acceso a los cursos de formación que imparte la entidad consultante se entenderán realizados

en el territorio de aplicación del Impuesto, cuando los mismos tengan lugar materialmente en dicho territorio. De forma que no estarán sujetos al repetido Impuesto los servicios de esta naturaleza que preste materialmente en otro sitio distinto. Todo ello, con independencia del lugar donde estén establecidos los destinatarios (empresarios o profesionales).

No obstante, esta regla especial del artículo 70.Uno.3° de la NFIVA no resulta aplicable a los servicios de organización de cursos (formación) para empresarios o profesionales, dirigidos a su personal, los cuales se localizan atendiendo a la regla general del artículo 69.Uno.1 de la NFIVA.

De manera que estos servicios de organización de cursos (formación) para empresarios o profesionales, dirigidos a su personal, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el destinatario de los mismos sea un empresario o profesional que tenga la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente, o en su defecto, su domicilio o residencia habitual en el territorio de aplicación del Impuesto, y se trate de servicios destinados efectivamente a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia, pero no cuando la citada sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia, radique fuera del referido territorio de aplicación del Impuesto (con independencia de dónde se presten materialmente).

Por último, en lo que se refiere a los servidos de formación localizados en el territorio de aplicación del Impuesto, el artículo 20 de la NFIVA, relativo a las exenciones en operaciones interiores, regula que:

"Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...)

9. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios. La exención no comprenderá las siguientes operaciones: 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. (...)".

Esta exención no resulta aplicable, en ningún caso, a los servicios de enseñanza o adiestramiento en las técnicas o en el manejo de determinadas máquinas o programas de ordenador que tengan carácter accesorio a operaciones de venta, arrendamiento, cesión de uso u otras similares de los mismos (de las citadas máquinas y/o programas).

En el escrito de consulta no se aportan datos suficientes como para valorar si los servicios de formación que presta la entidad consultante cumplen los requisitos exigidos en el artículo 20.Uno.9° de la NFIVA para estar exentos. Si así fuera, dichos servicios constituirían operaciones exentas sin derecho a deducción, que, por lo tanto, no deberían ser tomadas en consideración a los efectos que nos ocupan.

Lugar de realización de las operaciones gravadas con derecho a deducción a efectos de los artículos 28 y 29 del Concierto Económico

Tal y como se ha expuesto anteriormente, en lo que hace referencia al Impuesto sobre el Valor Añadido, para fijar el porcentaje de tributación definitivo atribuible a cada una de las Administraciones competentes para su exacción, deben tenerse en cuenta únicamente las contraprestaciones correspondientes a las operaciones gravadas y a las exentas con derecho a deducción, efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural de que se trate (en este caso, 2016). Para lo cual, han de localizarse dichas operaciones en uno u otro territorio (común o foral), conforme a los puntos de conexión fijados en el artículo 28 del Concierto Económico.

Así, según lo dispuesto en el artículo 28.Uno, letra A), apartado 1°, del Concierto Económico, las entregas de bienes muebles corporales, distintos de los transformados por quien efectúa la operación y de los elementos industriales objeto de instalación, se entienden realizadas en el territorio desde el que el contribuyente los pone a disposición del adquirente. Cuando los bienes deben ser transportados para su puesta a disposición del adquirente, las entregas en cuestión se consideran efectuadas en el lugar en el que se encuentren los mismos al tiempo de iniciarse su expedición o transporte.

En lo que aquí interesa, estas reglas de localización del artículo 28.Uno, letra A), apartado 1° del Concierto Económico han sido interpretadas por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 13 de abril de 2011, de 9 de febrero de 2016, de 13 de diciembre de 2016, o de 31 de enero de 2017, entre otras, de las que se deduce que, en un supuesto como el planteado, en el que el contribuyente adquiere mercancías en el extranjero que son transportadas directamente desde las instalaciones de sus proveedores en el exterior hasta las de sus clientes (sin pasar, en ningún momento por sus instalaciones), a efectos del Concierto Económico, debe entenderse que las entregas que rea liza se localizan en el lugar en el que disponga de los medios materiales y humanos necesarios para poder llevarlas a cabo (para poder realizar estas operaciones de compraventa y distribución). La determinación de este lugar se fundamenta en cuestiones de hecho que deben ser analizadas por la propia entidad y que, en su caso, podrán ser comprobadas por la Administración competente en el marco de los oportunos procedimientos tributarios.

No obstante, de conformidad con lo establecido en el artículo 28.Uno.A) 1°, letra b) del Concierto Económico, las entregas de elementos industriales con instalación se entenderán realizadas en el territorio en el que se efectúen los trabajos de preparación y fabricación, siempre que el coste de la instalación o del montaje no exceda del 15 por 100 del total de la contraprestación, ya que, en caso contrario (si el coste de la instalación o del montaje excede del 15 por 100 del total de la contraprestación), dichas entregas se considerarán efectuadas en el territorio donde tenga lugar la referida instalación o el montaje de los bienes de que se trate.

Finalmente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 28.Uno, letra B), del Concierto Económico, las prestaciones de servicios distintas de las directamente relacionadas con bienes inmuebles y de las operaciones de seguro y capitalización, se entienden realizadas en el País Vasco, y dentro de él en Bizkaia, cuando sean efectuadas desde este Territorio Histórico.

Las prestaciones de servicios directamente relacionadas con bienes inmuebles se consideran realizadas en el territorio donde radiquen los mismos.

A todos estos efectos, como también se ha aclarado ya más arriba, para elaborar esta respuesta, se ha partido de la premisa, no verificable con los datos aportados, de que la entidad consultante realiza distintas prestaciones principales, que pueden quedar localizadas en territorios diferentes (las cinco que enumera en el escrito presentado), y no operaciones complejas para cada cliente, conformadas por todas las

tareas que menciona en la consulta (o por parte de ellas), para analizar lo cual deben tenerse en cuenta los criterios fijados al respecto por el TJUE, particularmente, en su Sentencia de 27 de octubre de 2005, asunto C-41/04.

No obstante, en lo que respecta a las operaciones de instalación de máquinas, que la consultante parece conceptuar como prestaciones de servicios independientes, también se ha tenido en cuenta la posibilidad de que las mismas no sean contratadas por los clientes de forma aislada, sino que se encuentren vinculadas con las entregas de maquinaria que lleva a cabo la propia entidad (a cuya instalación se comprometa con dichos clientes).

Conclusiones.

Partiendo de todas las consideraciones anteriores, y teniendo en cuenta los distintos tipos de operaciones que, según parece, realiza la consultante, esta Dirección General entiende lo siguiente para cada una de ellas:

1) Entregas de bienes a clientes establecidos en territorio común, que son transportados directamente desde las instalaciones de los proveedores en el exterior hasta las de los compradores, sin pasar por los almacenes de la compareciente en Bizkaia. A efectos de lo indicado en el artículo 28.Uno, letra A), apartado 1°, del Concierto Económico, estas operaciones (de compraventa) se localizarán en el territorio, común o foral, en el que la consultante disponga de los medios materiales y humanos necesarios para llevarlas a cabo. Si se trata de entregas de elementos industriales con instalación o montaje cuyo coste exceda del 15 por 100 del total de la contraprestación, las mismas se entenderán realizadas en el territorio donde tenga lugar la referida instalación o el montaje.

No obstante, para calcular los porcentajes de tributación definitivos en el Impuesto sobre el Valor Añadido, sólo deberán tomarse en consideración todas estas entregas, en la medida en que estén efectivamente sujetas a gravamen en el territorio de aplicación del mismo (artículo 29.Uno del Concierto Económico).

2) Entregas de bienes a clientes situados en otros países de la Unión Europea, con transporte directo de las mercancías desde las instalaciones de los proveedores (también otros países de la Unión Europea, o en territorios terceros) hasta las de los compradores. A efectos del Concierto Económico, estas operaciones (de compraventa) se localizarán en el territorio, común o foral, en el que la consultante, disponga de los medios materiales y humanos necesarios para llevarlas a cabo.

Sin embargo, en la medida en que, según parece, se trata de operaciones localizadas fuera del territorio de aplicación del Impuesto, conforme a lo indicado en el artículo 68 de la NFIVA (y, por lo tanto, no sujetas al mismo), la consultante no deberá tenerlas en cuenta a efectos del cálculo de los porcentajes de tributación a que se refiere el artículo 29.Uno del Concierto Económico.

3) Entregas de licencias o de máquinas virtuales efectuadas desde el sistema informático situado en las oficinas de Bilbao.

Partiendo de que, según parece, se trata de operaciones que tienen la consideración de servicios en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, los mismos se entenderán localizados en Bizkaia, en la medida en que la consultante afirma que los presta desde el sistema informático ubicado en sus oficinas de Bilbao. De cara a calcular los porcentajes de tributación definitivos del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el artículo 29.Uno del Concierto Económico, únicamente deberán tomarse en consideración los servicios sujetos al Impuesto (no los localizados fuera de su ámbito espacial).

4) Prestación de servicios de formación, en las oficinas de la consultante situadas tanto en Madrid, como en Bilbao, así como en las instalaciones de los clientes. Estos servicios se entienden realizados en el territorio desde el que los preste la entidad compareciente.

En lo que respecta a los cursos impartidos materialmente en las oficinas de las que dispone la entidad consultante en Madrid y en Bilbao,

con carácter general, se entenderá que estas circunstancias concurren en las instalaciones en las que se imparta materialmente la formación de que se trate.

Por su parte, los cursos que imparta en los establecimientos de sus clientes, se considerarán realizados desde las oficinas en las que la entidad consultante contrate y organice estos servicios, y desde las que desplace el personal necesario para prestarlos.

No obstante, de cara a calcular los porcentajes de tributación definitivos del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el artículo 29.Uno del Concierto Económico, la consultante no deberá tener en cuenta estos servicios, si los mismos se encuentran exentos conforme a lo previsto en el artículo 20.Uno.9º de la NFIVA, ni tampoco si, aun cuando no estando exentos, deben considerarse realizados fuera del territorio de aplicación del Impuesto, según todo lo indicado más arriba.

5) Servicios de instalación de máquinas en las sedes de los clientes, bien en territorio común, en el País Vasco, o en Portugal, desplazando al personal necesario para ello desde sus oficinas de Madrid o de Bilbao.

A efectos del Concierto Económico, estos servicios se entenderán realizados desde las oficinas en las que la entidad los contrate y organice, y desde las que desplace el personal necesario para llevarlos a cabo.

No obstante, en el caso de que se trate de servicios directamente relacionados con bienes inmuebles, los mismos se considerarán realizados donde radiquen estos últimos (los inmuebles), según lo indicado en el artículo 28.Uno B) 2º del Concierto Económico.

Adicionalmente, en el caso de que se trate de servicios accesorios a entregas de bienes con instalación o montaje, deberá otorgarse un tratamiento único a cada operación en conjunto, de modo que las mismas se entenderán realizadas íntegramente en el territorio donde proceda localizar las entregas en cuestión (tanto en lo que respecta a la transmisión, en sí misma considerada, como en lo que hace referencia a los servicios accesorios de instalación o montaje).

Los servicios no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, por entenderse prestados fuera de su ámbito espacial, según lo indicado en los artículos 69 y 70 de la NFIVA, no deberán ser tenidos en cuenta, de cara al cálculo de los porcentajes de tributación a que se refiere el artículo 29.Uno del Concierto Económico.

Impuesto sobre Sociedades.

Por último, aun cuando no se pregunta por el Impuesto sobre Sociedades, procede señalar que, en lo que respecta a este Impuesto, el artículo 15 del Concierto Económico prevé que:

"Uno. Corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 7 millones de euros.

Dos. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 7 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el art/culo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales".

A lo que el artículo 16 del mismo Concierto Económico añade que:

"Se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes:

A) Entregas de bienes:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

Esta regla tendrá las siguientes excepciones: (...)

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 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 100 del total de la contraprestación. (...) B) Prestaciones de servicios:

1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco, cuando se efectúen desde dicho territorio.

2.º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco.

3.º Asimismo, se exceptúan de lo dispuesto en los apartados anteriores las operaciones de seguro y capitalización, respecto de las cuales se aplicarán las reglas contenidas en el artículo 32 del presente Concierto Económico. (...) D) Las operaciones que, con arreglo a los criterios establecidos en este artículo, se consideren realizadas en el extranjero, se atribuirán a una u otra Administración en Igual proporción que el resto de las operaciones. (...)".

De donde se deduce que, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se aplican los mismos puntos de conexión que en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si bien deben calcularse los porcentajes de tributación ante cada Administración atendiendo a las contraprestaciones correspondientes a todas las entregas de bienes y a todas los prestaciones de servicios realizadas por el contribuyente (y no sólo a las efectivamente gravadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido y a las exentas con derecho a deducción del mismo).

A este respecto, las operaciones que, con arreglo a los criterios establecidos en el artículo 16 del Concierto Económico, se consideren realizadas en el extranjero, deben atribuirse a una u otra Administración en igual proporción que el resto de las operaciones.

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto	Acceso a texto resolución
20/2016	43/2011 44/2011 45/2011 46/2011 47/2011 48/2011 49/2011 50/2011 51/2011 52/2011 53/2011	Cambio de domicilio fiscal personas físicas-jurídicas. Inadmisión del conflicto. Resuelve la JACE que la Administración promotora del conflicto no estaba legitimada para su promoción, que debió efectuar la Administración demandada al ser la que pretendía el cambio de domicilio. Declara que, no existiendo conflicto, prevalece la presunción de certeza del domicilio declarado por la SICAV y señala qué Administración es competente para la devolución de las cuotas del IS.	res_1620_c.pdf
21/2016	54/2015	Retenciones trabajo - excepción OO.AA y entidades públicas empresariales (art. 7.Dos). La transformación, en el ámbito de la Administración del Estado, de un organismo autónomo en una entidad de derecho público distinta de los OO.AA y entidades públicas empresariales no es determinante a efectos de alterar la competencia respecto a las retenciones del trabajo correspondientes a los empleados adscritos a dichas organizaciones. Se sigue aplicando por tanto a la entidad afectada la regla general del art 7 del Concierto, del lugar de prestación de los trabajos o servicios.	res_1621_c.pdf
22/2016	54/2011 55/2011 57/2011 58/2011 60/2011 61/2011 63/2011 64/2011 65/2011 66/2011 67/2011	Determinación del domicilio fiscal personas jurídicas. El domicilio fiscal de la sociedad cuyo objeto es la promoción, construcción y alquiler de inmuebles no está situado en el lugar en el que se desarrolla dicha actividad, sino donde se centraliza la gestión administrativa y la dirección. Es decisivo para la JACE el lugar en que se ha liquidado el ITP y AJD de una operación concreta.	res_1622_c.pdf

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto	Acceso a texto resolución
23/2016	68/2011 69/2001 70/2011 71/2011 72/2011 73/2011 74/2011 75/2011 76/2011 79/2011 80/2011	Determinación del domicilio fiscal personas jurídicas (energía eólica). Acumulación de 11 expedientes. El domicilio fiscal de la sociedad no se encuentra donde se localizan las infraestructuras eólicas, sino donde se centraliza la gestión administrativa y la dirección de la empresa. JACE resuelve la terminación del conflicto aceptando el allanamiento de una de las partes, por coherencia con fallo del Tribunal Supremo en conflicto similar.	res_1623_c.pdf
24/2016	81/2011 82/2011 83/2011 85/2011 86/2011 99/2011 12/2012 20/2015 49/2015	Determinación del domicilio fiscal personas jurídicas. La JACE resuelve que el domicilio fiscal en el periodo en cuestión se encontraba en el lugar declarado por la SICAV y admitido sin objeción por ambas Administraciones durante más de quince años.	res_1624_c.pdf
25/2016	40/2012	Discrepancia respecto al volumen de operaciones. Terminación y archivo por desaparición sobrevenida del objeto del conflicto tras acuerdo (actas únicas formalizadas entre las Administraciones en conflicto) por el que no resulta cantidad alguna a transferir entre las Administraciones.	res_1625_c.pdf
26/2016	9/2013	Discrepancia respecto al volumen de operaciones. Terminación y archivo por desaparición sobrevenida del objeto del conflicto tras acuerdo (actas únicas formalizadas entre las Administraciones en conflicto) por el que no resulta cantidad alguna a transferir entre las Administraciones.	res_1626_c.pdf
27/2016	34/2014	Discrepancia respecto al volumen de operaciones. Terminación y archivo por desaparición sobrevenida del objeto del conflicto tras acuerdo (actas únicas formalizadas entre las Administraciones en conflicto) por el que no resulta cantidad alguna a transferir entre las Administraciones.	res_1627_c.pdf

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto	Acceso a texto resolución
28/2016	43/2015	Discrepancia respecto al volumen de operaciones. Terminación y archivo por desaparición sobrevenida del objeto del conflicto tras acuerdo (actas únicas formalizadas entre las Administraciones en conflicto) por el que no resulta cantidad alguna a transferir entre las Administraciones.	res_1628_c.pdf
1/2017	33/2015	Modificación del porcentaje de volumen de operaciones por la Administración sin competencia inspectora. Inadmisión por extemporánea. Incumplimiento del plazo de 2 meses para requerir la inhibición.	res_1701_c.pdf
2/2017	4/2012	Domicilio fiscal personas jurídicas. La JACE mantiene el criterio de su Resolución 18/2016. Prevalece la presunción legal de certeza del domicilio fiscal declarado por OT y admitido por la Administración promotora del conflicto sin una efectiva oposición durante años.	res_1702_c.pdf
3/2017	6/2012	Domicilio fiscal personas jurídicas. La JACE mantiene el criterio de su Resolución 18/2016. Prevalece la presunción legal de certeza del domicilio fiscal declarado por OT y admitido por la Administración promotora del conflicto sin una efectiva oposición durante años.	res_1703_c.pdf
4/2017	10/2015	Retenciones trabajo - excepción OO.AA y entidades públicas empresariales (art. 7.Dos del Concierto Económico). La JACE mantiene la fundamentación de su Resolución 15/2016 y entiende que la continua evolución de la caracterización normativa de las entidades de la Administración Institucional, impide una interpretación literal y no finalista del párrafo 2º del apartado 2 del Concierto. Resuelve que las Diputaciones Forales ostentan la competencia para la exacción de las retenciones del OT a sus funcionarios y empleados, por trabajos realizados en el País Vasco.	res_1704_c.pdf
5/2017	30/2012	Domicilio fiscal personas jurídicas. Inadmisión por extemporánea, en base al art. 13.2 del Reglamento JACE, por lo que obvia pronunciarse sobre la cuestión de fondo.	res_1705_c.pdf
6/2017	5/2012	Domicilio fiscal personas jurídicas. Inadmisión por extemporánea, en base al art. 13.2 del Reglamento JACE, por lo que obvia pronunciarse sobre la cuestión de fondo.	res_1706_c.pdf

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto	Acceso a texto resolución
7/2017	30/2012	Administración competente para la exacción del IVA. Operaciones de entrega de carburante en estaciones de servicio a transportistas a través un sistema de tarjetas. La JACE entiende que las operaciones realizadas por el OT son entregas de bienes. Refiere Sentencia del Tribunal Supremo núm. 2595/2016.	res_1707_c.pdf
8/2017	21/2012	Domicilio fiscal personas físicas. No siendo posible determinar la residencia habitual ni por el criterio de permanencia ni por el de existencia de un principal centro de intereses en un concreto territorio, la residencia habitual se fijará en el territorio de la última residencia declarada por el OT a efectos del IRPF. [CE Art. 43. Uno Tercera].	res_1708_c.pdf
9/2017	13/2012	Procedimiento cambio domicilio fiscal personas jurídicas art. 43. Nueve Concierto Económico. Inadmisión por extemporánea al no haberse respetado los requisitos procedimentales de carácter temporal establecidos en el Concierto Económico y en el Reglamento de funcionamiento de la Junta Arbitral (art. 13.2): "Los conflictos se promoverán en el plazo de un mes a contar desde la ratificación expresa o tácita".	res_1709_c.pdf
10/2017	93/2011	Lugar de realización de operaciones a efectos de determinar el % del volumen de operaciones correspondiente a cada territorio en relación con el IS – IVA. Empresa con instalaciones en territorio común y foral. Traslado del producto entre ambas instalaciones previa a la puesta a disposición del cliente. Inicio de expedición o transporte vs territorio del último proceso de transformación.	res_1710_c.pdf
11/2017	30/2012	Acumulación de 2 expedientes. Localización del lugar de realización de operaciones a efectos de determinar el % del volumen de operaciones correspondiente a cada territorio en relación con el IVA. Empresa comercializadora de carburante que utiliza instalaciones de terceros situadas en territorio distinto de su domicilio fiscal. Utilización tarjetas de pago emitidas por la empresa comercializadora de carburante.	res_1711_c.pdf

RECAUDACIÓN DE LA CAE POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN 2016

I. DATOS GLOBALES DE LA RECAUDACIÓN 2016

Al cierre del ejercicio de 2016 la recaudación consolidada por tributos concertados de las Diputaciones Forales ha ascendido a **12.950.726 miles de euros**, tasa que ha supuesto una **variación interanual del 2,7%** y una **ejecución sobre la última previsión** realizada el pasado octubre del **99,4% (**95,9% sobre presupuesto**).**

Respecto a la previsión establecida en octubre pasado, la imposición directa ha registrado una progresión mayor a la esperada (101,1%) mientras que la indirecta no ha alcanzado el objetivo (97,9%).

En lo que se refiere a la **imposición directa**, su moderado avance (3,5%) se ha basado en la evolución del IRPF y en las menores devoluciones extraordinarias derivadas de regularizaciones del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con el Estado respecto al ejercicio anterior.

La recaudación por IRPF ha registrado una tasa de crecimiento final del 4,1%, llegando prácticamente a cumplir la previsión de octubre (99,9% de ejecución sobre la misma) y mejorando la previsión presupuestaria inicial (100,2%). Su comportamiento ha reflejado el positivo resultado de la campaña de la renta 2015 (con una mejora de la cuota diferencial neta del 43,9%) y los avances moderados de las retenciones por rendimientos de trabajo (2,8%) y de los pagos fraccionados (2,3%). El resto de componentes -con especial repercusión en lo que se refiere a las retenciones por rendimientos de capital que se han visto afectadas por la rebaja de tipos impositivos aprobada por el Estado- han registrado unos ingresos inferiores a los del ejercicio anterior.

Esta negativa evolución de las retenciones por rendimientos de capital y de las ganancias patrimoniales ha tenido también reflejo en la recaudación final por el Impuesto sobre Sociedades, que ha disminuido un 3,5%. Aunque lejos de la previsión presupuestaria inicial, respecto a la realizada en octubre los ingresos se han situado holgadamente por encima (109,8%) como consecuencia del importante aumento de ingresos en el segundo y tercer pago fraccionado –el que abonan las sociedades sujetas a normativa común– tras los cambios normativos aprobados por el Estado (elevación de tipos impositivos y restablecimiento de un pago mínimo).

La recaudación derivada de la **imposición indirecta** se ha incrementado a una tasa del 1,9%, quedando así lejos de la tasa de incremento fijado en la previsión de octubre (4,1%).

Esta desviación se ha centrado en el comportamiento final del IVA, cuya recaudación total ha crecido un 1,4%, lo que ha supuesto un grado de cumplimiento respecto a la previsión del 97,8%, es decir, 110,2 millones de euros menos de los previstos.

Destaca el exiguo incremento de la recaudación por IVA de gestión propia (0,9%). Al igual que en el año anterior, la evolución de los precios en el ámbito de la energía, sobre todo en la primera parte del año, no ha permitido una expansión de la recaudación por este impuesto acorde con la positiva dinámica del consumo. En todo caso debe tenerse en cuenta que en el ámbito del Estado, con los datos al mes de noviembre, si bien el IVA operaciones interiores había mostrado un mejor comportamiento situándose en el 2,9%, se ha observado que gran parte de la mejora de la actividad económica estaba acarreando un incremento de las importaciones, reflejándose en un avance del 9,9% del IVA importaciones.

De los impuestos más importantes que gravan consumos específicos de bienes, la recaudación por el Impuesto Especial s/ Hidrocarburos ha

tenido un comportamiento favorable (4,0%) mientras que los ingresos por el IE s/Labores del Tabaco se han reducido (-1,7%). La recaudación global de los Impuestos Especiales de fabricación y del Impuesto sobre la electricidad ha registrado un avance del 2,3%, quedándose a 2,3 puntos porcentuales respecto a la previsión de octubre.

DISTRIB. TERRITORIAL	Alava	Bizkaia	Gipuzkoa
Variación interanual (sin Ajustes DD.FF.)	2,5%	2,6%	2,9%
Rec. tot. contabilizada:			
Peso relativo	15,7%	51,9%	32,4%
Variación interanual	2,2%	3,1%	2,3%
Ejec. presupuestaria	96,8%	95,1%	96,9%

En definitiva, se han recaudado **338.096 m€ más que en el ejercicio anterior**, que provienen principalmente del aumento de la recaudación bruta en gestión propia (328.096 m€). La disminución del volumen de devoluciones en gestión propia (12.236 m€) ha tenido una contribución menor en el aumento de la recaudación de 2016. Finalmente, la aportación de los Ajustes con la Agencia Tributaria ha sido negativa (menores ingresos que en 2015 en una cuantía de 2.236 miles de euros).

En cuanto a la **recaudación bruta** relativa a la gestión propia la tasa de incremento se ha situado en un 2,3% en 2016, por encima del incremento de 2015 (0,7%), debido a la positiva evolución de los ingresos brutos por impuestos especiales (4,5%).

Por otra parte, las **devoluciones** relativas a la gestión propia en 2016 disminuyeron ligeramente (0,4%) siendo la caída del año anterior superior (3,9%).

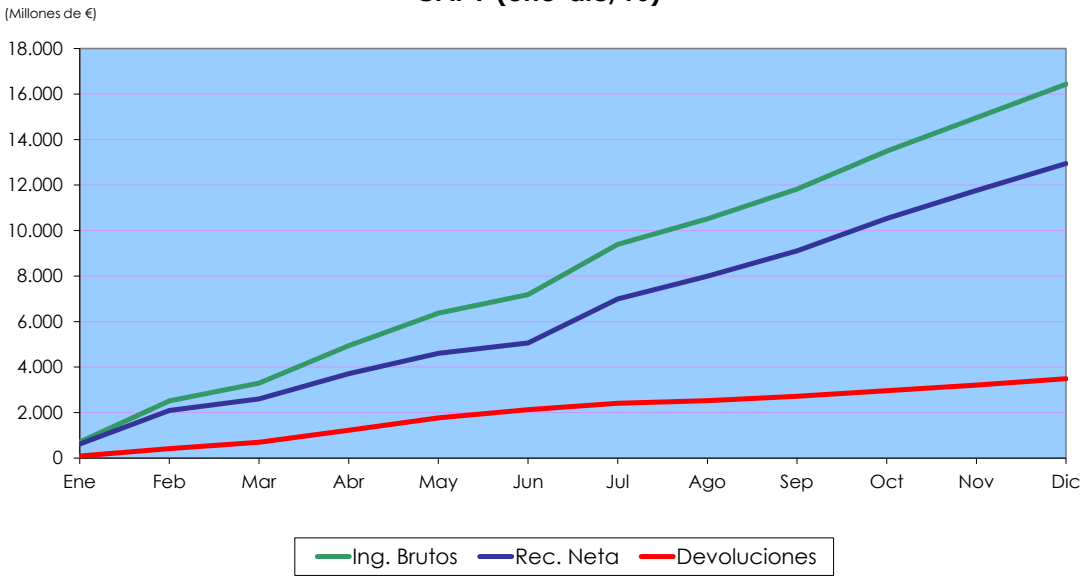
Respecto a los ingresos provenientes de los **Ajustes con la Agencia Tributaria**, éstos han sido de una cuantia ligeramente inferior (-0,2%) a los de 2015.

En el **análisis por figuras tributarias**, se observa que el aumento recaudatorio se ha visto impulsado principalmente por el IRPF.

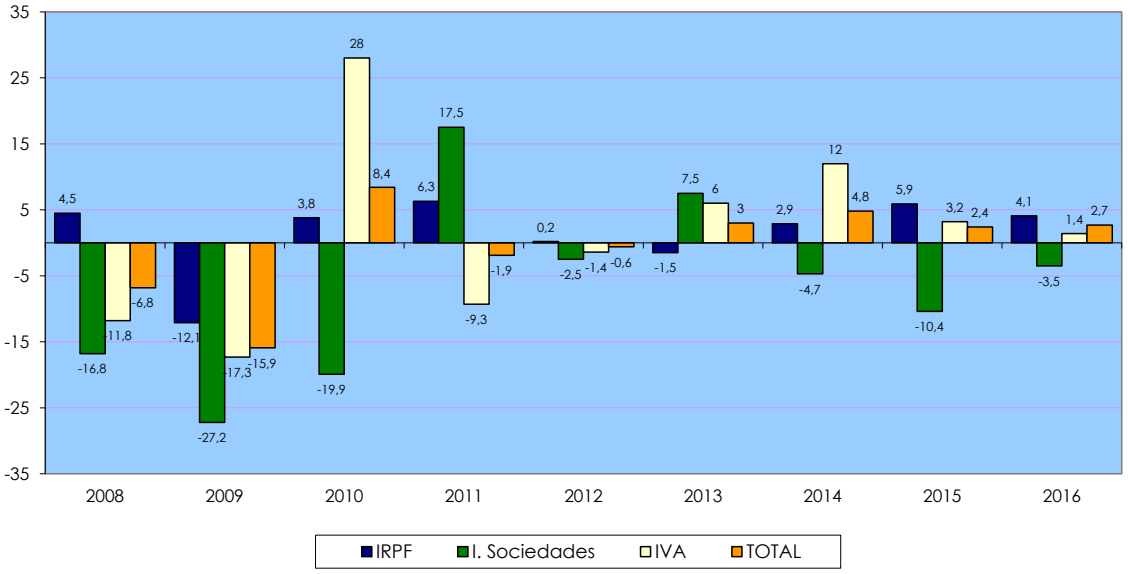
(miles de euros)

IRPF	192.167
I. Sociedades	(36.348)
IVA	70.047
II.EE. Fabricación	31.906
Otros tributos e Ingresos Tributarios	80.324
TOTAL	**338.096**

TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS
CAPV (ene-dic/16)



INGRESOS POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN LA CAPV
Evolución porcentual sobre el año anterior



En términos porcentuales, tal y como se muestra en el gráfico que sigue, el mayor avance recaudatorio, entre los impuestos más significativos, corresponde también al IRPF.

II. IRPF

Tras el importante incremento de recaudación en 2015 (5,9%), en el cierre de este año, la recaudación por IRPF ha moderado su ritmo de crecimiento en 1,8 puntos porcentuales y se ha situado en el 4,1%. El impulso, al igual que en el ejercicio anterior, ha procedido fundamentalmente del positivo comportamiento de la Cuota Diferencial neta (43,9%).

La recaudación de retenciones por **Rendimientos del Trabajo** – el componente del IRPF de mayor peso recaudatorio- ha mostrado en 2016 un moderado avance del 2,8%. Dicha evolución está alineada con la realidad del mercado laboral de la CAE, en el que tanto la ocupación (1,2%) como los salarios (incremento salarial medio en los convenios vigentes: 1,0%) han evolucionado positivamente.

La evolución de la recaudación por retenciones por **Rendimientos de Capital Mobiliario** en 2016 ha sido negativa (-13,8%), debido, por un lado, al deterioro en el importe de las rentas sujetas –en especial, las retribuciones de los depósitos bancarios- y por otro, a la reducción del tipo de retención aplicable a estos rendimientos aprobada por el Estado. Durante 2016 el tipo de retención en vigor se ha situado en el 19%; mientras a principios de 2015 el tipo de retención fue del 20% y a partir del 12 de julio de 2015 el tipo de retención pasó a ser del 19,5%.

La recaudación hasta diciembre por retenciones por **Rendimientos de Capital Inmobiliario** ha reflejado en todos los territorios variaciones negativas por el efecto de la bajada de tipos impositivos citada en el párrafo anterior, siendo los ingresos globales un 2,9% inferiores a los de 2015.

La recaudación por retenciones sobre **Ganancias Patrimoniales** ha registrado durante todo el año disminuciones importantes en todos los territorios, y ha cerrado el año con una caída del 44,5%. Por un lado, hay que tener en cuenta que en 2015 se produjo un fuerte incremento de estos rendimientos (59,7%) y por otro, la reducción de los tipos de retención también ha contribuido a la caída.

La recaudación por retenciones del **Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas** ha sido de 15.347 miles de euros frente a los 42.406 miles de euros del año pasado. Esta variación se explica por el computo de ingresos en 2015 correspondientes a periodos anteriores (28.725 miles de euros) tras producirse la concertación de este gravamen a principios de 2014 (cuya aplicación se retrotraía a 1 de enero de 2013 -fecha de entrada en vigor del gravamen en el Estado, según el acuerdo alcanzado por la Comisión Mixta del Concierto Económico).

La recaudación por **Pagos Fraccionados** ha registrado en 2016 un incremento del 2,3%, tras desacelerarse en el último tramo del año el ritmo de crecimiento que alcanzaba a agosto (5,6%).

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.

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 (23,4%).

A final de año, la Cuota Diferencial Neta ha mostrado un resultado más favorable (43,9%) como consecuencia de una mejora interanual en los ingresos registrados en la mensual de noviembre que recoge parte de la recaudación (entorno al 40%) de las autoliquidaciones con Cuota Diferencial positiva derivadas de la campaña de la renta.

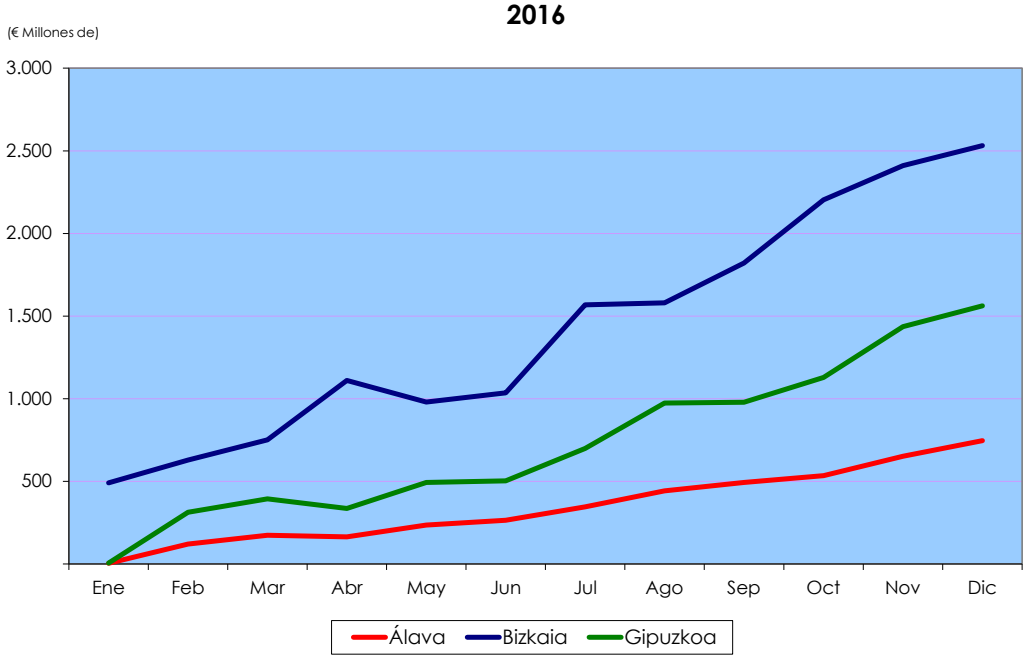
Las cifras de cierre de ejercicio de la Cuota Diferencial Neta han sido las siguientes:

(miles de euros)

	2015	2016	% Δ
Rec. íntegra y Residuos	553.795	639.242	15,4
Devoluciones	(877.535)	(820.863)	6,5
Rec. líquida	**(323.740)**	**(181.621)**	**43,9**

La evolución por territorios históricos puede observarse en el siguiente gráfico:

RECAUDACIÓN CAPV POR IRPF
2016



III. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las Diputaciones Forales han recaudado por el I. sobre Sociedades a 31 de diciembre un total de **1.002.703 m€,** lo que supone 36.348 m€ menos que en el año anterior, esto es, una **tasa interanual del -3,5%.**

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 2014. El importe de devoluciones realizadas fue inferior respecto al que se materializó a principios de 2015.

En el segundo trimestre del año la recaudación por la Cuota Diferencial del impuesto disminuyó un 64,2% debido al desfavorable resultado de los ingresos por el primer pago fraccionado de 2016 de las empresas sujetas a normativa común. En esta caída de la recaudación por el pago fraccionado han tenido una importancia relevante algunas modificaciones normativas como la entrada en vigor de rebajas en los tipos impositivos aplicables y la desaparición de medidas transitorias de años anteriores: tipos incrementados para las mayores empresas, incorporación de los dividendos a la base, tributación mínima,...

La campaña del Impuesto sobre Sociedades de 2015 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 reflejó en su conjunto una disminución de ingresos (5,2%). Por territorios, en Bizkaia se registraron unos ingresos inferiores a los del ejercicio anterior, en gran parte motivados por las mayores amortizaciones realizadas por las empresas que se acogieron a la actualización de balances en 2013. En Álava y Gipuzkoa, por el contrario, los resultados de la campaña fueron positivos.

Tras ingresarse el grueso de la recaudación de la campaña de sociedades, la recaudación acumulada a agosto por Cuota Diferencial neta se situó en un -14,5%.

En el último trimestre del año, los ingresos por Cuota Diferencial experimentaron una importante mejoría por la incidencia recaudatoria que tuvo en el segundo y tercer pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades la aprobación por parte del Estado de una elevación de tipos impositivos y del restablecimiento de un pago mínimo.

Así, finalmente, la recaudación por **Cuota Diferencial neta a diciembre de 2016 se incrementó un 1,9%**.

La evolución por territorios históricos puede observarse en el gráfico a principio de la siguiente página.

IV. IMPUESTO SOBRE VALOR AÑADIDO

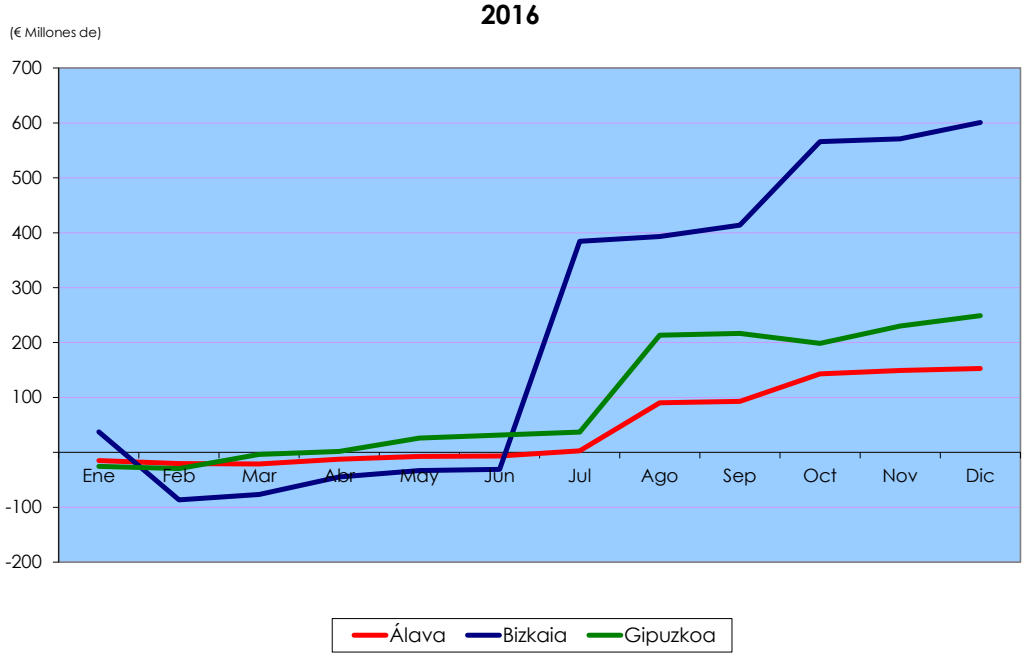
La recaudación total por IVA **se ha incrementado al cierre de 2016 un 1,4%** alcanzando una cifra de ingresos de 5.014.405 m€ en valores absolutos.

En cuanto a la gestión propia, el crecimiento de la recaudación se ha situado en el **0,9%.** Este exiguo crecimiento se produjo como consecuencia, por un lado, de un aumento en **las devoluciones efectuadas por este impuesto (2,9%)** y por otro, debido a la **debilidad en el crecimiento de los ingresos (1,5%).**

Desde abril el aumento de los ingresos brutos se mantuvo en un intervalo entre el 0,3% y el 1,5%. Este comportamiento refleja el lastre que en el IVA de gestión propia ha podido suponer el débil crecimiento de los precios de la energía.

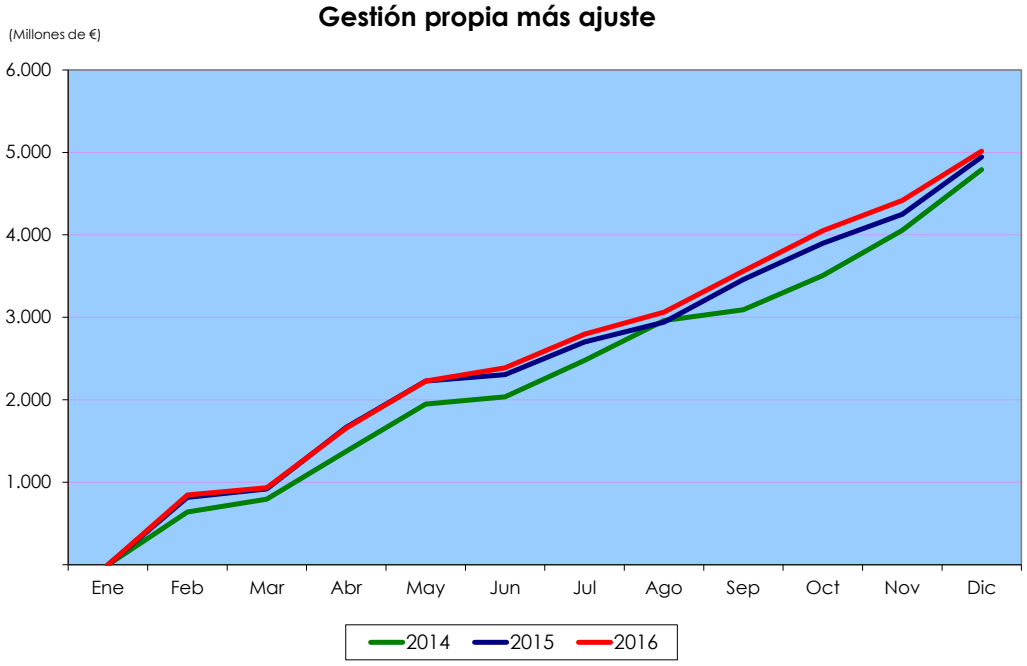
Siguiendo el procedimiento habitual, establecido por la Comisión Mixta del Concierto Económico,

RECAUDACIÓN CAPV POR I. SOCIEDADES
2016



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 2015 y a los cuatro trimestres de 2016, 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):

RECAUDACIÓN CAPV POR IVA
Gestión propia más ajuste



(miles de euros)

	Importaciones	Operaciones interiores	TOTAL
TOTAL	993.669	344.280	1.337.949

V. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN e IE DE ELECTRICIDAD

La recaudación por **impuestos especiales de fabricación de gestión propia** ha crecido un 4,6% en 2016 con un avance muy uniforme en todos los impuestos, exceptuando el de Alcohol y Productos Intermedios que ha sufrido una caída de ingresos.

El dinamismo mostrado por la economía vasca en los últimos trimestres ha propiciado un aumento en el consumo de gasolinas y gasóleos, que a su vez ha repercutido en un incremento de la recaudación en 2016 por el **impuesto especial sobre hidrocarburos** -excluido el tramo autonómico- de un 4,3%. La recaudación asociada al tipo autonómico, por su parte, ha reflejado una expansión muy importante (179,7%) como consecuencia de que algunas Comunidades Autónomas han reestablecido este gravamen (entre ellas, con gran incidencia, Navarra). En cualquier caso, este importe se deriva al Estado vía ajuste.

La recaudación por el **impuesto especial sobre labores del tabaco** ha estado registrando importantes aumentos recaudatorios desde principios de año. Este impuesto está sufriendo en los últimos años fuertes oscilaciones alternando años de disminuciones con aumentos en un contexto de ocasionales episodios de acaparamiento y de cambios en los hábitos de consumo entre las distintas labores, provocados circunstancialmente por las modificaciones de los gravámenes. La recaudación hasta agosto había aumentado un 6,3%. Después, el ritmo de crecimiento de los ingresos ha ido moderándose hasta cerrar el año con una tasa del 4,2%.

En cuanto a la recaudación del **impuesto que grava el consumo de alcohol**, que tiene escaso peso recaudatorio, su variación interanual ha sido notablemente más negativa (-9,4%) que la del ejercicio anterior (-4,7%). Sin embargo, la recaudación por el **impuesto que grava el consumo de cerveza**, tras la importante caída registrada en 2015 (-16,5%), ha registrado un incremento moderado (3,6%).

Por último, cabe mencionar el incremento de la recaudación por el **Impuesto Especial de Electricidad** (4,8%) debido a la positiva dinámica económica y como consecuencia de compararse con el ejercicio 2015 cuya recaudación sufrió un importante retroceso (-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 ha ascendido a 1.643.567 m€, lo que supone una variación interanual del 4,6%.

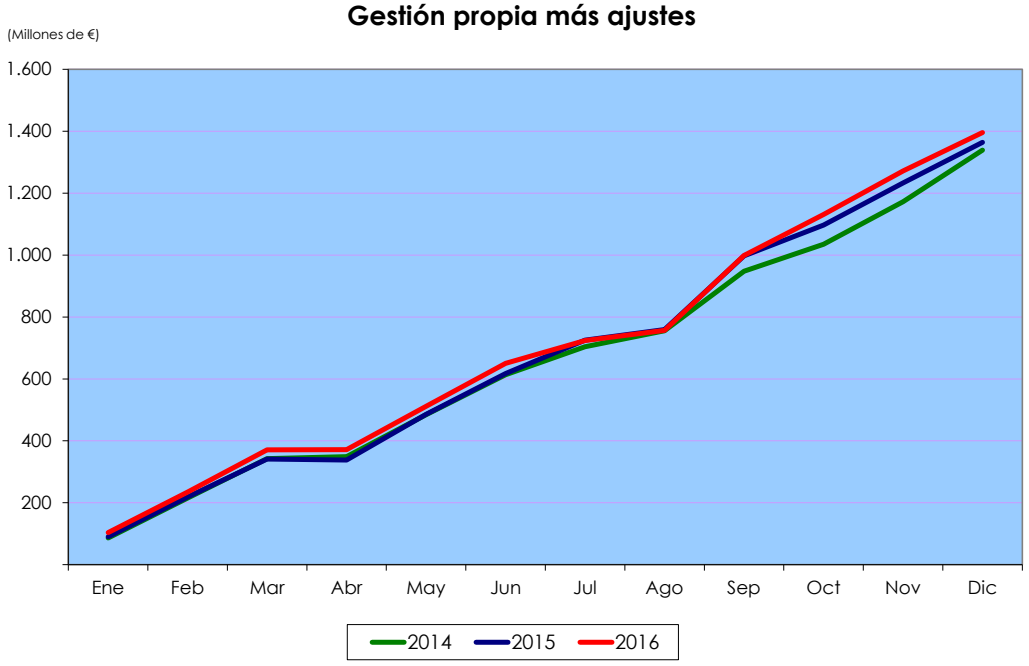
Asimismo se han practicado trimestralmente los Ajustes con la Administración del Estado, resultando un importe negativo de 247.417 m€, repartido entre las Diputaciones Forales según los coeficientes horizontales vigentes en 2016:

(miles de euros)

	Alcohol y P. Interm.	Hidrocar.	Tabaco	Cerveza	Total
TOTAL	42.687	(328.827)	20.926	17.797	(247.417)

Evolución tasas interanuales (%)								
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Alcohol	(6,7)	8,8	(0,7)	(12,7)	(13,1)	(2,7)	(4,7)	(9,4)
Hidrocarburos	(2,0)	(0,2)	(6,4)	(3,7)	14,4	(0,1)	3,5	4,9
Tabaco	0,5	1,8	(14,8)	15,8	(6,0)	5,7	(3,9)	4,2
Cerveza	7,8	17,3	(1,5)	(13,4)	(12,8)	(26,2)	(16,5)	3,6
Media ponderada	**(1,4)**	**0,5**	**(8,5)**	**0,8**	**8,6**	**1,1**	**1,6**	**4,6**

RECAUDACIÓN CAPV POR II.EE FABRICACIÓN
Gestión propia más ajustes



La **recaudación con la incorporación de los Ajustes practicados** se incrementó un 2,2%, al ser el saldo neto de los Ajustes más favorable respecto al ejercicio de 2015.

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 a comienzo de página.

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 2016 ha sido negativa (-2.388,6 miles de euros), como consecuencia de algunas regularizaciones del impuesto pendientes con el Estado.

- La recaudación por el **I. s/ Sucesiones y Donaciones** ha cerrado el ejercicio disminuyendo un 2,4% interanual, hasta alcanzar un ingreso consolidado de 110.978,4 miles de euros.

- La recaudación por el **I. s/ Patrimonio/Riqueza y Grandes Fortunas** en 2016 ha crecido un 6,8% interanual, tras registrar el año anterior una reducción interanual del 0,9%.

- 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 32.135,2 miles de euros lo que supone una disminución del 13,9%.

- 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 24.323,2 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 2016, más la autoliquidación del impuesto de 2015. Respecto a 2015, la cuantía recaudada ha sido similar (-0,4%).

- Por tercer año consecutivo la recaudación global del **I. s/ Transmisiones Patrimoniales** y del **I. s/ Actos Jurídicos Documentados** se ha incrementado notablemente (10,4%), 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 aumentado en 2016 un 8,6% gracias en parte al Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente 8 (PIVE 8) que estuvo vigente hasta finales de julio del año pasado y que ha contribuido a dinamizar sustancialmente el mercado de vehículos nuevos.

- La recaudación por el **I. s/Primas de Seguros** ha cerrado el ejercicio un 2,4% por encima de la recaudación de 2015, hasta sumar una recaudación total de 74.175,9 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 2016 ha sido de 2.521 miles de euros, lo que ha supuesto un 16,3% menos que en 2015.

- **Impuesto sobre Actividades de Juego**, vigente en el Estado desde mayo de 2011. La recaudación de 2016 ha sido de 4.943 miles de euros, es decir, un 20,6% superior al importe de 2015.

- En el apartado de impuestos extinguidos se refleja un importe negativo de 9.587 miles de euros de los cuales el grueso corresponde 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 2016, la recaudación que engloba los tres apartados de la **Tasa de Juego** se ha incrementado un 6,8%. Por conceptos impositivos, destaca el positivo comportamiento de los ingresos por Bingo (54,9%) mientras que los otros apartados han registrado valores más moderados: Así, Casinos y otros: 5,0% y Máquinas y Aparatos Automáticos: 1,4%.

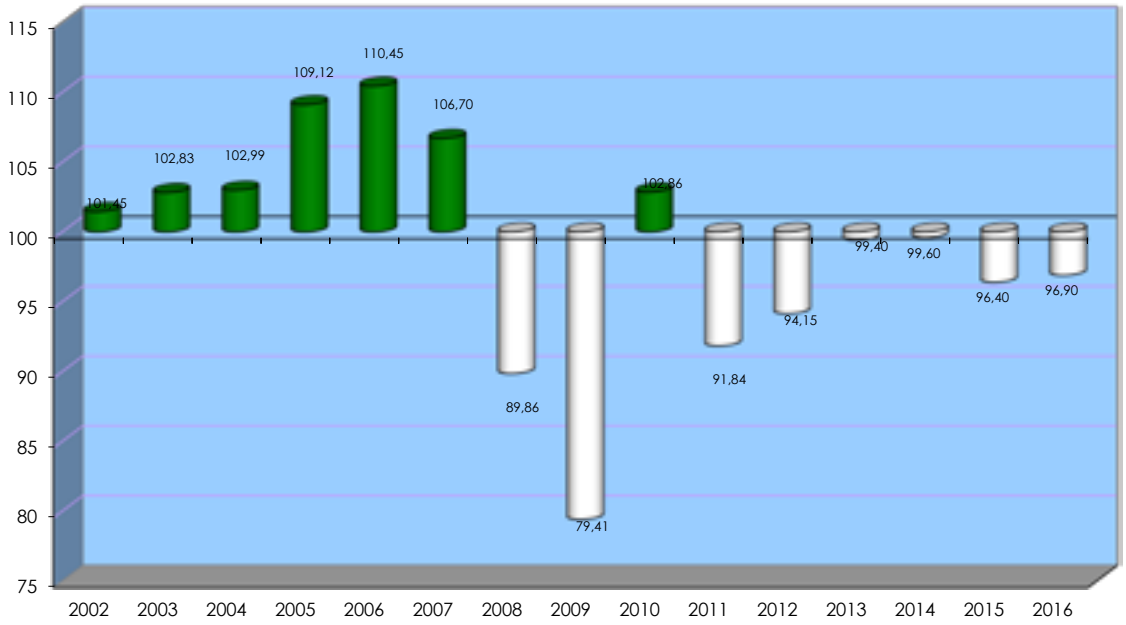
- Finalmente, la recaudación por los conceptos de **recargos, intereses de demora y sanciones** ha aumentado un 3,6%, hasta situarse en los 76.482 miles de euros.

RECAUDACIÓN C.A.P.V. ene-dic/2016

(en euros)

	ARABA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV 2016	CAPV 2015	(%)
IMPUESTOS DIRECTOS						
Impto. s/Renta Personas Físicas:						
Retenc. Rdtos. Trabajo y Activ. Profes.	731.706.264	2.394.682.110	1.471.306.478	4.597.694.852	4.473.912.720	2,8
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	18.129.418	86.998.116	45.530.391	150.657.925	174.820.500	(13,8)
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	8.857.247	44.994.855	25.615.938	79.468.040	81.803.577	(2,9)
Retenc. Ganancias Patrimoniales	2.949.702	12.341.146	14.168.725	29.459.573	53.045.080	(44,5)
Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterias	1.410.470	4.053.973	9.882.417	15.346.860	42.406.152	(63,8)
Pagos Fracc. Profes. y Empres.	24.907.339	67.726.257	56.207.427	148.841.023	145.432.173	2,3
Cuota Diferencial Neta	(41.180.615)	(79.675.078)	(60.765.169)	(181.620.862)	(323.740.499)	43,9
Total IRPF	**746.779.825**	**2.531.121.379**	**1.561.946.207**	**4.839.847.411**	**4.647.679.703**	**4,1**
Impto. s/Sociedades:						
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	18.129.418	86.998.116	45.530.384	150.657.918	174.820.493	(13,8)
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	8.857.247	44.994.855	25.615.916	79.468.018	81.803.555	(2,9)
Retenc. Ganancias Patrimoniales	2.949.702	12.341.146	14.168.724	29.459.572	53.045.078	(44,5)
Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterias						
Cuota Diferencial Neta	122.929.316	456.396.004	163.791.687	743.117.007	729.381.479	1,9
Total I. Sociedades	**152.865.683**	**600.730.121**	**249.106.711**	**1.002.702.515**	**1.039.050.605**	**(3,5)**
Impto. s/Renta No Residentes	7.307.888	(22.447.730)	12.751.235	(2.388.607)	(54.610.414)	95,6
Impto. s/Sucesiones y Donaciones	11.235.272	57.936.985	41.806.178	110.978.435	113.688.408	(2,4)
I.s/Patrimonio/Riqueza y Grandes Fortuna	17.430.847	73.043.215	70.853.571	161.327.633	151.035.767	6,8
I.s/Depósitos en las Entidades de Crédito	3.042.340	13.680.165	7.600.670	24.323.175	24.428.417	(0,4)
I.s/Producción de energía eléctrica	5.263.749	16.273.275	10.598.196	32.135.220	37.304.462	(13,9)
I.s/Prod. residuos generados energia nucle.						
I.s/Almacen. combustible/residuos radiactivos						
Impuestos Extinguidos						
Total Impuestos directos	**943.925.604**	**3.270.337.410**	**1.954.662.768**	**6.168.925.782**	**5.958.576.948**	**3,5**
IMPUESTOS INDIRECTOS						
IVA Gestión Propia	602.203.462	1.861.757.222	1.212.495.126	3.676.455.810	3.645.245.961	0,9
IVA. Gestión DF	429.777.744	2.440.935.178	805.742.888	3.676.455.810	3.645.245.961	0,9
IVA. Ajuste DDFF	**172.425.718**	**(579.177.956)**	**406.752.238**			
Impto. s/Transmisiones Patrimoniales	13.260.770	58.663.287	49.423.677	121.347.734	101.715.883	19,3
Impto. s/Actos Jurídicos Documentados	5.693.999	19.020.247	14.482.990	39.197.236	43.645.226	(10,2)
I.E. s/Determinados Medios de Transporte	3.160.885	8.560.699	6.225.039	17.946.623	16.524.986	8,6
II.EE. Frabricación propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedio	1.577.519	4.877.018	3.176.225	9.630.762	10.633.501	(9,4)
Hidrocarburos	198.064.994	612.332.804	398.790.203	1.209.188.001	1.152.611.998	4,9
Labores tabako	58.152.377	179.782.439	117.085.799	355.020.615	340.755.864	4,2
Cerveza	508.892	1.573.279	1.024.620	3.106.791	2.997.589	3,6
Electricidad	10.912.499	33.736.810	21.971.564	66.620.873	63.589.355	4,8
I.E. s/Carbón						
Impto. s/Primas de Seguros	9.706.516	40.757.217	23.712.216	74.175.949	72.461.868	2,4
Impto. s/Actividades de juego	1.357.923	1.987.025	1.598.066	4.943.014	4.099.783	20,6
I.s/Gases fluorados de efecto invernadero	174.302	1.123.133	1.223.532	2.520.967	3.010.628	(16,3)
Impuestos extinguidos	(1.570.510)	(4.854.389)	(3.162.115)	(9.587.014)	(11.284.424)	15,0
Total Impuestos indirectos	**903.203.628**	**2.819.316.791**	**1.848.046.942**	**5.570.567.361**	**5.446.008.218**	**2,3**
TASAS Y OTROS INGRESOS						
Tasas de juego	6.892.054	25.217.769	12.109.571	44.219.394	41.420.229	6,8
Recargos, Demora y Sanciones	5.297.403	47.986.986	23.197.646	76.482.035	73.856.914	3,6
Total Tasas y Otros Ingresos	**12.189.457**	**73.204.755**	**35.307.217**	**120.701.429**	**115.277.143**	**4,7**
TOTAL GESTIÓN PROPIA	**1.859.318.689**	**6.162.858.956**	**3.838.016.927**	**11.860.194.572**	**11.519.862.309**	**3,0**
IVA. Ajuste Aduanas	162.762.925	503.193.806	327.711.922	993.668.653	786.901.804	26,3
IVA. Ajuste Op. Interiores	56.393.122	174.343.573	113.543.662	344.280.357	512.209.901	(32,8)
Total Ajuste IVA	**219.156.047**	**677.537.379**	**441.255.584**	**1.337.949.010**	**1.299.111.705**	**3,0**
Ajustes impuestos Especiales:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	6.992.063	21.616.489	14.078.036	42.686.588	42.527.817	0,4
Hidrocarburos	(53.861.817)	(166.517.853)	(108.447.052)	(328.826.722)	(305.873.681)	(7,5)
Labores tabaco	3.427.681	10.596.933	6.901.399	20.926.013	41.832.817	(50,0)
Cerveza	2.915.113	9.012.289	5.869.377	17.796.779	15.168.974	17,3
Total Ajustes Imptos Especiales	**(40.526.960)**	**(125.292.142)**	**(81.598.240)**	**(247.417.342)**	**(206.344.073)**	**(19,9)**
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	**2.037.947.776**	**6.715.104.193**	**4.197.674.271**	**12.950.726.240**	**12.612.629.941**	**2,7**

EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA (%)



VII. EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA EN 2016

La recaudación consolidada por gestión propia de las Diputaciones Forales se ha quedado 3,8 puntos porcentuales por debajo de la cifra de su presupuesto inicial (96,2%).

La imposición directa se sitúa en el 97,7% sobre su partida presupuestaria, mientras que la ejecución del capítulo de impuestos indirectos alcanza el 94,4%.

El grado de ejecución del presupuesto inicial se reduce 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 (en su conjunto se han situado en un 93,8% del importe presupuestado) y las tasas y otros ingresos (102,2%).

VIII. RECAUDACIÓN DE LA CAE POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN EL PERIODO ENERO-ABRIL DE 2017

Durante el primer cuatrimestre del ejercicio de 2017, la recaudación líquida de las Diputaciones Forales, por tributos concertados de los Capítulos I, II y III, asciende a **4.114.503,9 m€ (miles de euros)**, lo que representa una tasa de variación interanual del 10,9**%** respecto a la acumulada a abril de 2016. La **mayor recaudación** registrada ha sido de 403.224,7 m€ y procede de las figuras tributarias siguientes:

IRPF	71.051
I. Sociedades	172.717
IVA	149.804
II.EE. Fabricación	(725)
Otros tributos e Ingresos Tributarios	10.377
TOTAL	**403.225**

[Cuadro 7]

Las Diputaciones Forales han recaudado por **tributos concertados de gestión propia** en el intervalo de enero a abril **3.835.490,2 m€ de euros**, un 10,5% más que en el mismo periodo del año pasado. Desde principios de año la recaudación por gestión propia empezó a registrar incrementos recaudatorios importantes que se fundamentaron inicialmente en una notable reducción del volumen de devoluciones en el impuesto sobre sociedades, añadiéndose después una expansión sustancial de los ingresos

de los principales impuestos indirectos: IVA e IE s/ hidrocarburos.

En abril, ya cerrado el ciclo de devoluciones del impuesto sobre sociedades derivado de la campaña desarrollada en 2016 se computaron la mayor parte de los ingresos del primer pago fraccionado de aquellas sociedades sujetas a normativa comun. En comparativa interanual el resultado ha sido muy positivo gracias a la aprobación por el Estado de dos reformas normativas consecutivas en el año anterior (RDL 2/2016, de 30 de septiembre y RDL 3/2016, de 2 de diciembre).

El efecto de la primera de ellas (RDL 2/2016, de 30 de septiembre), que ha afectado a los ingresos de abril, va a ser, no obstante, de carácter transitorio en la medida en que el segundo pago fraccionado de 2016 se calculó de acuerdo a los preceptos aprobados por dicha norma.

A la buena marcha de la recaudación por el impuesto sobre sociedades, se ha unido en abril la consolidación de la dinámica recaudatoria que registraban los principales impuestos indirectos, IVA e IE s/hidrocarburos.

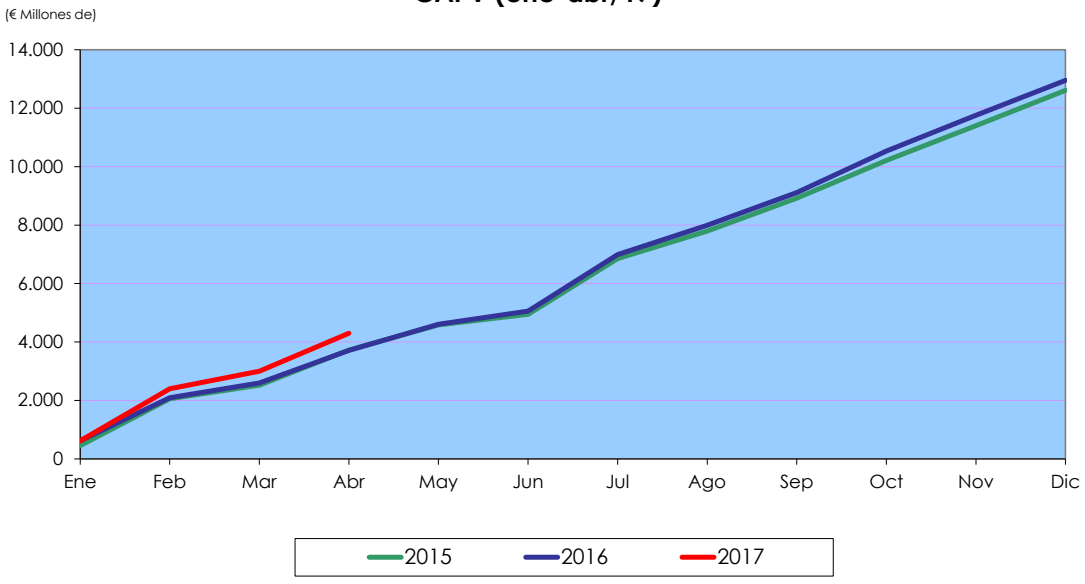
La recaudación por **Ajustes con el Estado,** por su parte, se ha comportado también positivamente (15,5%) gracias al aumento de ingresos por Ajuste IVA con el Estado, especialmente por el concepto de importaciones.

El Ajuste por el IE s/hidrocarburos ha tenido una evolución negativa, incrementándose la cuantía a abonar al Estado en un 12,3%.

Por componentes, la **recaudación bruta** acumulada ha registrado un notable incremento interanual del 6,0%, sustentado básicamente en el avance de los ingresos por el total de IVA y en el positivo resultado del primer pago fraccionado de las empresas sujetas a normativa común. Las **devoluciones,** por su parte, han disminuido un 8,9% respecto a las registradas a abril de 2016, debido principalmente a la importante reducción del volumen de devoluciones realizadas en el impuesto sobre sociedades.

	Ene-abr/16	Ene-abr/17	%Δ
Rec. íntegra y Residuos	4.930.327	5.225.349	6,0
Devoluciones	(1.219.047)	(1.110.845)	8,9
Rec. líquida	3.711.279	4.114.504	10,9

TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS
CAPV (ene-abr/17)



Normativa Tributaria

En el link que adjuntamos a continuación, se puede acceder a los boletines mensuales elabora-dos por la Dirección de Administración Tributaria, sobre la normativa tributaria publicada por las DD.FF. (BOTHA, BOB y BOG), el Gobierno Vasco (BOPV), la Comunidad Foral de Navarra (BON) y el Estado (BOE)

http://www.euskadi.eus/informacion/boletin-de-normativa-tributaria-dat/web01-a2ogazer/es/

Asimismo, desde cada uno de los boletines mensuales reseñados, se puede acceder al docu-mento Pdf o similar, de forma individual, de cada una de las normas en su formato de publicación electrónica, pulsando el icono incluido en el margen superior derecho de cada disposición.

IVAP

HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

ZERGAK
ZERGAK
ZERGAK

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA



ORGANO
DE COORDINACION
TRIBUTARIA DE EUSKADI