

2-2017

# ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO



# ZERGAK

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

EUSKADIKO  
ZERGA-KOORDINAZIORAKO  
ORGANOA



ÓRGANO  
DE COORDINACIÓN  
TRIBUTARIA DE EUSKADI

2017

## ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Miren Itziar Agirre Berriotxoa (Lehendakaria/Presidenta)

Maitane Romero García (Zuzendaria/Directora)

Teresa Viguri Martínez, José Rubí Cassinello, M<sup>a</sup> Victoria Zabala Fernández

## 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  
Telefona/Teléfono: 945/016770 – Faxa/Fax: 945/016771

## ARGITARATZAILEA/EDITA

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

## AZALA/PORADA

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](mailto:hac-tributos@euskadi.eus)

«ZERGAK Gaceta Tributaria del País Vasco» aldizkarian parte hartu nahi dutenek Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa igoarri 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 euskara zein gaztelaniaz, idatz daitezke.

Erredatzio Kontseilua beretzen goredetzen du jasotako artikuluak ragitaratzeko eskubidea, aurrez ebaluatzaile anonimo baten edo bat-zuen iritzia ezagutuko duelarik.

Idazlana arbitratzeak ez du, derrigorrez, bertan jakinatzeko 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

29

Actualidad Bizkaia

39

Actualidad Gipuzkoa

54

Actualidad Unión Europea: Informe sobre Fiscalidad de la UE mayo-noviembre/2016. **Amaia Beloki Gonzalez**  
**Luis Elizondo Lopetegi**

60

## Estudios y Colaboraciones

El impacto del «baby boom» de los 60 en el gasto en pensiones en la CAPV. ¿Querrábrá el sistema? El factor de sostenibilidad

**Juan Carlos Escudero de la Hera.**  
**Jefe del Servicio de Política Tributaria.**  
**Dirección de Administración Tributaria.**  
**Gobierno Vasco**

79

Las notificaciones en el ámbito administrativo y tributario

**Javier Armentia Basterria.**  
**Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava**

107

El incentivo fiscal que se establece sobre la deducción para el fomento de la cultura, tanto para las personas físicas como jurídicas

**Eneritz Ares Romo.**  
**Máster en Asesoría Fiscal por la Cámara de Comercio de Bilbao**

127

El Impuesto sobre las Transacciones Financieras: un ejercicio de cooperación reforzada en el seno de la Unión Europea

**Jorge Esteban Sáez.**  
**Máster en Asesoría Fiscal por la Cámara de Comercio de Bilbao y Asesor fiscal en Asesoría Fisc. Mctil. Lavín, S.L.**

147

## Referencias

## DOCUMENTOS DE INTERÉS

- Texto consolidado de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. 1ª versión en euskera y Tabla comparativa de modificaciones ([enlaces web](#))

165

- Información más relevante relativa al proyecto conjunto de educación tributaria ([enlace web](#)).

165

## CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2017.5.3.1. – IVA: Exención del IVA de los servicios prestados por colaboradores de prensa, consistentes en la redacción de textos a publicar en medios de comunicación digital, sin que resulten exentos los que correspondan a la mera recopilación de datos o informaciones relativas a los productos objeto de los artículos redactados.

167

- CONSULTA 2017.5.3.2. – IVA: Condiciones para la sujeción al IVA de la transmisión de un inmueble y requisitos para la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo derivada de la renuncia a la exención correspondiente a las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones (con lo cual quien ostentaría la condición de sujeto pasivo del Impuesto sería el adquirente y no el transmitente del inmueble).

168

- CONSULTA 2017.5.3.3. – IVA: Tratamiento en el IVA de determinados servicios financiados por una sociedad pública y que son prestados a título gratuito través de otra sociedad pública participada por la anterior, en el marco de un programa de apoyo a las startups.

178

- CONSULTA 2017.5.3.4. – IS: Para la aplicación de la deducción por creación de empleo en el caso de personas o entidades vinculadas debe considerarse la situación conjunta de todas ellas, con independencia de su domicilio. En consecuencia, tratándose de un grupo multinacional, el perímetro de vinculación a considerar para la aplicación de la deducción por creación de empleo será el correspondiente a todas las empresas que integran el grupo.

182

- CONSULTA 2017.6.3.1. – IRPF-IRGF: Sentencia condenatoria de entidad financiera respecto a la comercializa-

ción de un producto financiero estructurado. Tratamiento tributario de las operaciones y rendimientos derivados de la regularización en aplicación de la Sentencia. Las costas judiciales a efectos del IRPF.

191

#### **RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO**

- Resoluciones 12 a 15/2017. Acceso al texto publicado en [www.euskadi.eus](http://www.euskadi.eus)

#### **ESTADÍSTICAS**

**Recaudación por Tributos Concertados de la CAPV enero-octubre 2017. Previsión cierre 2017 y estimación ingresos tributarios 2018. Igor Guinea Palacios**

199

201

## **N**ormativa Tributaria

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

209

# E ditorial



**2**017ko bigarren seihielkoa (Zergak aldizkariaren zenbaki honetako denbora-referentzia, alegia) EAEko zerga-sistemaren alorrean aldi guztiz emankorra izan dela jo daiteke. Arau-jardueraren eta -sorreraren handia izan du ezaugarri, bai Estatuarekiko finantza- eta tributu-harremanen arloan bai tributuaren arloko foru-eskumenak garatzeari berari dagokionez.

Izan ere, EAEren eta Estatuaren arteko tributu-harremanakarautzen dituen esparrua berrikusieta nabarmen eguneratu da, 2017ko uztailaren 19ko Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoak erabakita (EIBM), eta ondoren abenduaren 28ko 10/2017 Legearen bidez formalizatuta, zeinak 12/2002 Legea aldatzen duen (maiatzaren 23koa, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duena). Eta, foru-tributuen eskumena bera erabiltzeari dagokionez, editorial honetan bi jarduera-arlo nabarmendu nahi ditugu. Batetik, araudi autonomoa duten tributu itundu nagusietako aldaketa handiak diseinatzeari buruzkoa (2018ko hasieran izapideak azkenduko diren arau-xedapenen proiekutuan taxututa daude jada) eta, bestetik, iruzur fiskalaren aurkako borrokaren arloko erakundeen arteko elkarlanaren eremuan funtsezko proiektu jakin batzuetan izandako aurrerapenak, hala nola tributu-heziketan eta operadore ekonomikoen fakturazio- eta kobrantza-sistemak kontrolatzeko gailuak ezartzean.

**E**l segundo semestre de 2017, referencia temporal de este número de Zergak, puede calificarse en el ámbito de la fiscalidad del País Vasco como un periodo sumamente productivo, que se ha caracterizado por un alto nivel de actividad y de producción normativa, tanto en el área de las relaciones financiero-tributarias con el Estado como respecto al propio desarrollo de las competencias forales en materia tributaria.

De hecho, el marco regulador de las relaciones tributarias entre el País Vasco y el Estado se ha sometido a un ejercicio de revisión y ha experimentado una importante actualización -acordada por la Comisión Mixta del Concierto Económico (CMCE) de 19 de julio de 2017, posteriormente formalizada mediante la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco- y, en cuanto al ejercicio de la propia competencia tributaria foral, queremos destacar en este editorial dos áreas de actuación: Por un lado, la referida al diseño de importantes cambios en los principales tributos concertados de normativa autónoma ya perfilados en los oportunos proyectos de disposiciones normativas cuya tramitación se ultimará a principios de 2018; y, por otro, en el ámbito de la colaboración institucional en la lucha contra el fraude fiscal, los avances en determinados proyectos clave como son el de educación tributaria y el del establecimiento de dispositivos de control

1. Ekonomia Ituna autogobernuaren zutabeetako bat da. Bertan daude Estatuaren eta EAren arteko tributuen eta finantzen arloko harremanak zuzentzen dituzten arauak. Ondorioz, haren aldaketak lehen mailako garrantzia du, bai eskumenei bai ekonomiari dagokienez. Aipatutako 10/2017 Legearen bidez Ekonomia Itunean egindako aldaketa indarrean den Ekonomia Itunak –maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak onetsiak– izandako hirugarrena da, 2007an (28/2007 Legea) eta 2014an (7/2014 Legea) onartutako ondoren, eta, seguruenik, aldaketa adierazgarrienak gehitzen dituena. Hogei artikuluri baino gehiagorri eragin die, eta hobekuntzak ekarri ditu foru-aldundien tributuak kudeatzeko ahalmenean eta administrazioen arteko koordinazioan.

Legearen hitzaurreak berak sailkatzen duen bezala, hainbat eratako aldaketak egin dira; honako hauek, bestek bestetan:

- Ituna Estatuko araudian izandako lege-aldaketa jakin batzuetara egokitzea (talde fiskalen perimetro berriari buruzkoak, elektrizitatearen gainezko zergaren birformulazioari buruzkoak, ez-egoiliarrek PFEZagatik tributatzeko aukerari buruzkoak, zerga-delituaren erregulazioa Zigor Kodean ezarritako araubide berriarekin bat etorri – hau da, arlo horretarako ikuskapen bakarreko araua eramanez– egokitzeari buruzkoak, eta abar).
- Tributu-figura berriak ituntzea (Gasa, petrólio eta kondensatuak erauztearen balioaren gainezko zerga) eta jada itundutako tributuetan foru-eskumena indartzea, hala nola oinordetzen eta dohaintzen gainezko zergan ez-egoiliarrei eta atzerrian dauden higiezinei dagokienez.
- Tributuen kudeaketa eta administrazioen arteko koordinazioa hobetzea hala nola

de los sistemas de facturación y cobro de los operadores económicos.

1. El Concierto Económico constituye uno de los pilares del autogobierno. En él se contienen las reglas que rigen las relaciones tributarias y financieras entre el Estado y el País Vasco. En consecuencia, su modificación tiene una trascendencia de primer orden, tanto en términos competenciales como económicos. La modificación del Concierto Económico operada mediante la referida Ley 10/2017 es la tercera modificación que experimenta el vigente Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, tras las aprobadas en 2007 (Ley 28/2007) y en 2014 (Ley 7/2014) siendo probablemente la que introduce cambios de mayor significación. Afecta a más de 20 artículos, incorporando mejoras en la capacidad de gestión tributaria de las Diputaciones Forales y en la coordinación entre administraciones.

Tal como clasifica el propio preámbulo de la Ley, se incorporan cambios de diversa índole que se resumen del siguiente modo:

- De adaptación del Concierto a determinados cambios legislativos producidos en la normativa estatal, como los relativos al nuevo perímetro de los grupos fiscales, a la reformulación del Impuesto sobre la Electricidad, a la opción de los no residentes por tributar por el IRPF o a la adaptación de la regulación del delito fiscal de acuerdo con el nuevo régimen establecido en el Código Penal, trasladando a este ámbito la regla de inspección única.
- De concertación de nuevas figuras tributarias (Impuesto sobre el valor de la extracción del gas, petróleo y condensados) y reforzamiento de la competencia foral en tributos ya concertados, como en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en relación con los no residentes y con los inmuebles localizados en el extranjero.
- De mejoras en la gestión tributaria y en la coordinación entre Administraciones

i) ohiko jarduera hasi aurretiko likidazio-aldiei dagozkien BEZeko kuota itzuliak erregularizatzeko prozedura berri bat ezartzea, ii) IFZ esleitzeko eta errebokatzeko arauei buruzko akordioa egitea, iii) Administrazioen arteko elkarlana arautzea tributuak ordainarazteko egiatzatu, ikertu eta informazioa lortzeko jarduerei dagokienez, eta ordainarazteko eta ikusatzeko eskumenak koordinatzeko arau berriak gehitzea lotutako pertsonen edo erakundeen arteko eragiketak erregulatzeko kasuetan eta eragiketak zergadunak aitortu dituen beste modu batera kalifikatzeko kasuetan, baldin eta ordainarazteko mekanismoa ezarri den zeharkako zergetan jasandako edo jasanarazitako kuotak aldatzea badakar horrek.

- Hainbat zergaren konexio-puntuak erregulatzen dituzten manuen aldaketa. PFEZn: i) lan-etekinengatiko atxikipenak ordainarazteko araua aldatzen da lanak edo zerbitzuak EAEn eta lurralde erkidean egiten direnean, eta lantokiaren irizpidea lehenesten da; ii) aurreko irizpidea atzerrian edo itsasontzi, ontzi, ontzi-makina edo itsasoan finkatutako plataformetan eta telelanean egindako lan edo zerbitzuei ere aplikatzen zaie, eta iii) Estatuko sektore publikoko funtzionarioei eta enplegatuei emandako ordainsariei dagozkien atxikipenen diru-sarrerari buruzko araua eguneratzen da.

Sozietateen gaineko zergari eta BEZari dagokienez: i) 7 milioi eurotik 10 milioi euroa igotzen da arautzeko, ordainarazteko eta ikusatzeko eskumena mugatzen duen eragiketa-bolumenaren atalase-zifra; horrenbestez, 10 milioi eurotik behera zerga-egoitzaren administrazioari bakarrik

como i) el establecimiento de un nuevo procedimiento para la regularización de cuotas devueltas de IVA correspondientes a períodos de liquidación anteriores al inicio de la actividad habitual, ii) acuerdo sobre reglas para la asignación y revocación del NIF, iii) regulando la colaboración entre Administraciones en relación con las actuaciones de comprobación e investigación y de obtención de información en orden a la exacción de los tributos e introduciendo nuevas reglas de coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras en supuestos de regularización de operaciones entre personas o entidades vinculadas y de calificación de operaciones de forma diferente a como las haya declarado el contribuyente cuando ello implique una modificación de las cuotas soportadas o repercutidas en los impuestos indirectos en los que se haya establecido el mecanismo de repercusión.

- De modificaciones en los preceptos reguladores de los puntos de conexión de diversos impuestos. En el IRPF: i) se modifica la regla de exacción de las retenciones por rendimientos de trabajo cuando los trabajos o servicios se presten tanto en territorio vasco como en territorio común, priorizando el criterio del centro de trabajo, ii) el criterio anterior se aplica asimismo a los trabajos o servicios prestados en el extranjero o a bordo de buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar y en los casos de teletrabajo y iii) se actualiza la regla relativa al ingreso de retenciones correspondientes a retribuciones satisfechas a funcionarios y empleados del sector público estatal.

En relación con el Impuesto sobre Sociedades y el IVA: i) se eleva de 7 millones de euros a 10 millones de euros la cifra umbral de volumen de operaciones que delimita la competencia normativa, exaccionadora e inspectora, de forma que, por debajo de 10 millones de euros se

tributatzen zaio, sozietate horrek EAEn edo lurralte erkidean jarduten duen alde batera utzita; ii) zuzendu egiten da –erdizka, ordea, ez baitzaie zabaltzen sozietate taldeei-arautzeko eta ikuskatzeko eskumenari buruzko elkarrekikotasunik eza eragiketa-bolumenaren % 75 zerga-egoitzakoa ez den lurralte erkide edo foralean egin denean. Foru-lurralteko araudia bete behar dute, hortaz, zerga-egoitza lurralte erkidean eta 10 milioi euro baino gehiagoko eragiketa-bolumena dituzten zergapekoek, eragiketen % 75 EAEn egin baditzute.

Ez-egoiliarren errentaren gaineko zergari dagokionez, establezimendu iraunkorrik gabekoez-egoiliarreiordainarazietatzultzeko kasu jakin batzuei aplikatu beharreko araua aldatzen da, eta berariazko konexio-puntu bat arautzen da establezimendu iraunkorrik gabeko ez-egoiliarrei loteria eta apustu jakin batzuetako sarien gaineko karga berezia ordainarazteko.

- Hobekuntza teknikoak tributu-figura batzuen konexio-puntuen erregulazioan: i) kreditu-entitateetako gordailuen gaineko zergan, aurrez aurrekoak ez diren merkaturatze-sistemen bidez eta lurraltearen arabera sailkatu ezin diren beste batzuen bidez edukitako gordailuei aplikatu beharreko konexio-puntu zehazten da; ii) zenbait garraiobideren gaineko zerga berezian, zergaren ordainarazpena zerga-egitatea egiten duenaren zerga-egoitzari lotzen zaio, eta, iii) joko-jardueren gaineko zergan, berariazko konexio-puntu bat aurreikusten da jokalariaren egoitza identifikatzea eskatzen ez duten joko-modalitateetarako.
- Hobekuntzak Ekonomia Itunaren III. kapituluan araututako batzordeen edo organoen eraginkortasunean, bereziki: i)

tributa exclusivamente a la Administración del domicilio fiscal con independencia de si dicha sociedad actúa en territorio vasco o común, ii) se corrige –aunque de manera incompleta al no extenderse a los grupos de sociedades– la falta de reciprocidad respecto a la competencia normativa e inspectora cuando el 75% del volumen de operaciones se ha realizado en territorio común o foral distinto del domicilio fiscal. Sometimiento por tanto a normativa de territorio foral de obligados tributarios con domicilio fiscal en territorio común y más de 10 mill. € de volumen de operaciones si el 75% de las operaciones se han realizado en territorio vasco.

Respecto al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, se modifica la regla aplicable a determinados supuestos para la exacción y devolución a no residentes sin establecimiento permanente y se regula un punto de conexión específico para la exacción a no residentes sin establecimiento permanente del Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.

- De mejoras técnicas en la regulación de los puntos de conexión de algunas figuras tributarias: i) en el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito se especifica el punto de conexión aplicable a los depósitos mantenidos mediante sistemas de comercialización no presenciales y otros no susceptibles de territorialización, ii) en el Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte se vincula la exacción del impuesto al domicilio fiscal de quien realice el hecho imponible y iii) en el Impuesto sobre Actividades de Juego se prevé un punto de conexión específico para las modalidades de juego en las que no sea exigible la identificación de la residencia del jugador.

- De mejoras en la eficacia de las comisiones u órganos regulados en el capítulo III del Concierto Económico, en particular:

Koordinaziorako eta Arauen Ebaluaziorako Batzordea; eskumena ematen zaio administrazio batzuek 47 Ter artikulu berrian araututako ordainarazi eta ikusatzeko eskumenak koordinatzeko prozedurekin lotuta egindako ohar batzuei buruz ebazteko, lotutako pertsonen edo erakundeen arteko eragiketak erregularizatzeko kasuetan eta eragiketak kalifikatzeko orduan desadostasuna dagoenean; eta ii) Arbitraje Batzordea, zeinari dagokionez hiru prozedura berri gaitzen diren. Lehenengo biek (prozedura laburtua eta ondoreak zabaltzeo prozedura) bizkortu egingo dituzte espedienteen izapideak eta ebazena, eta hirugarrenak (betearazteko intzidenteak) ebazenen zentzuaren aplikazio praktikoa lagunduko du.

Ekonomia Ituna aldatzea ez da 2017ko uztailaren 19ko Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoak lortu zuen tributo-izaerako akordio bakarra. Nabarmentzkoa da, era berean, lantalde bat sortu zela telekomunikazio, irratia edo telebistako zerbitzuei eta elektronikoki emandakoei aplikatu beharreko araubidea ituntzeko (MOSS araubidea –minileihatila bakarra–). Erakundearteko talde horren ardura dazerbitzu horiei aplikatu beharreko araubideari heltzen dioten enpresaburu eta profesionalek foru-ogasunean bete behar dituzten obligazio formalak eta materialak aztertzea eta mugatzea, eta zeregin horrek garrantzi berezia hartzen du Europako Batzordea proposatzen ari den BEZeko erregulazioaren aldaketen garrantzia aintzat hartuta (ikusi prentsa-oharra <http://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2017/12/05/vat-on-electronic-commerce-new-rules-adopted/pdf>). Baliteke aldaketa horiek iraultza ekartzea Europar Batasunaren barruko eragiketen BEZeko araubidera, eta, dirudienez, MOSS araubidearen eragiketa eta prozedurekin bat datoz; hori dela eta, egokia izan liteke ikuspegi zabalagoa gehitzea lantalde horri agindutako azterketetan.

ij) de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, a la que se atribuye competencia para resolver sobre las observaciones que se planteen por alguna de las Administraciones en relación con los procedimientos de coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras regulados en el nuevo artículo 47 Ter, en supuestos de regularización de operaciones entre personas o entidades vinculadas y de discrepancia en la calificación de operaciones y ii) de la Junta Arbitral, respecto a la cual se habilitan tres nuevos procedimientos. Los dos primeros, procedimiento abreviado y procedimiento de extensión de efectos, aportarán agilidad en la tramitación y resolución de los expedientes y el tercero, incidente de ejecución, favorecerá la aplicación práctica del sentido de las resoluciones.

La modificación del Concierto Económico no es el único acuerdo de naturaleza tributaria que se alcanzó por la Comisión Mixta del Concierto Económico de 19 de julio de 2017. Es destacable asimismo el acuerdo de creación de un grupo de trabajo para la concertación del régimen aplicable a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y los prestados por vía electrónica (Régimen MOSS –miniventanilla única–). La labor encargada a este grupo interinstitucional, de analizar y delimitar las obligaciones formales y materiales a cumplimentar ante las Haciendas Forales de los empresarios y profesionales que se acojan al régimen aplicable a estos servicios, cobra especial importancia a la vista de la trascendencia de los cambios en la regulación del IVA recientemente aprobados por el Consejo de la Unión Europea (ver comunicado de prensa <http://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2017/12/05/vat-on-electronic-commerce-new-rules-adopted/pdf>), así como los que está proponiendo la Comisión Europea con el mismo enfoque, que persiguen cerrar de forma definitiva un modelo de IVA comunitario basado en la tributación en el país de destino. Estos cambios pueden significar un vuelco en el régimen IVA de las operaciones intracomunitarias

**2.** Foru-tributuen eskumena bera erabiltzearen esparruan, aurreratu dugu jada aldaketa garrantzitsuak diseinatu direla araudi autonomoa duten tributu nagusietan; funtsean, zuzeneko zergapetzean. Aldaketa horiek testuinguruan kokatzeko, proiektatutako foru arau-xedapenen hitzaurreek beraiek 2013an hasitako zuzeneko zergapetzearen ereduaren aurreko erreformaren emaitzak ebaluatzeko prozesu bat aipatzen dute (balantze positiboarekin amaitu da); hala, erreforma garrantzitsu berri bat planteatu beharrean, gehienbat haren helburuak indartzea planteatu da; funtsean, honako hau zen: zerga-sistematik susperraldi ekonomikoa sendotzen laguntzea finantza-nahikotasuneko printzipioa urritu gabe, ondasun publikoen horriduramaila egokia edukitzeko. Orain proiektatutako aldaketak helburu horiekin bat datozen oro har, baina lortu nahi dute haien egokitu daitezen oraingo testuinguru ekonomikora, inguruabar politikoetara, baldintzatzale tekniko eta juridikoetara eta zerga-sistemaren esparruko nazioarteko joera eta konpromisoetara.

Hori horrela, araudi autonomoa duten hainbat zergari eragiten dioten tributu-neurri ugari proiektatzen dira (PFEZ eta sozietateen gaineko zerga –SZ–, bestek bestek). Horiek, izan ere, hiru foru-lurraldeetan ildoko komun batzuk dituzten arren, lurraldleen araberako berezitasun jakin batzuk ere baditzute –nolabaiteko garrantzia dute batzuek–. Batik bat, lurraldleen arteko alde nabarienak aipatzearen, ez diete tributu-tratamendu bera ematen jarduera ekonomikoa garatzeko berrikuntza teknologikoko eta empresa-kapitalizazioko proiektuak finantzatzea bultzatzen sciatzen diren Europako funts jakin batzuei. Halaber, lurraldeetan proposamen ezberdinak daude hirugarrenek garatutako ikerketa eta garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektuen (I+G+B)

y al parecer están alineados con la operativa y procedimientos del régimen MOSS, por lo que podría ser oportuno incorporar un enfoque más amplio en los análisis encomendados a este grupo de trabajo.

**2.** En el ámbito del ejercicio de la propia competencia tributaria foral, ya hemos anticipado que se han diseñado importantes cambios en los principales tributos concertados de normativa autónoma, básicamente en la imposición directa. Por contextualizar dichos cambios, los propios preámbulos de las disposiciones normativas forales proyectadas refieren un proceso de evaluación de resultados de la anterior reforma del modelo de imposición directa iniciada en 2013, que ha concluido con un balance positivo, por lo que se ha planteado, no una nueva reforma de calado, sino más bien un reforzamiento de los objetivos de aquella, que básicamente se habían definido como: contribuir desde la fiscalidad a la consolidación de la recuperación económica sin menoscabo del principio de suficiencia financiera para el mantenimiento de un nivel adecuado de provisión de bienes públicos. Los cambios proyectados ahora comparten en líneas generales esos objetivos, pero persiguen su adaptación al actual contexto económico, a las circunstancias políticas, a los condicionantes técnicos y jurídicos y a las tendencias y compromisos internacionales en el ámbito de la fiscalidad.

En este contexto se proyectan numerosas medidas tributarias que afectan a varios impuestos de normativa autónoma, entre ellos el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades (IS), que si bien comparten unas directrices comunes en los tres territorios forales, contienen determinadas especificidades territoriales, algunas de cierta significación. En particular, como diferencias territoriales más destacables, no es unánime el tratamiento tributario de determinados fondos europeos que trata de impulsar la financiación de proyectos de innovación tecnológica y de capitalización empresarial para el desarrollo de la actividad económica. Asimismo, difiere la propuesta de cada territorio en relación con el

finantzaketa SZN gehitutako pizgarriari dagokionez, eta lurrealdean arteko bestelako ezberdintasun batzuk ere atzeman dira PFEZren kuotako kenkarien esparruan.

SZren karga-tasa nominalak murriztea izan da segur aski hedabideetan gehien agertu den neurria, baina agerikoa da neurri horretan ez direla islatzen arau-proiektuen ezaugarriak; izan ere, erakundeen webguneetan haien xehetasunak ikusiz egiazta daitekeenez, proiektuok aldaketa ugari dakartzate, eragin garrantzitsua ere badutenak.

Laburbilduz, PFEZren alorreko aldaketa nabarienak honako hauek izan dira, bestek beste: lekualdatutako langileen araubidea aldatzea; mikroenpresetan, duela gutxi sortutako empresa txiki edo ertainetan edo sortu berriean edo izaera berritzalea dutenetan inbertitzeagatiko kenkariaren araudi berria (lurrealdean araberako ezberdintasun batzuk daude horretan), eta berrikuntza bultzatzeko Europako funtsetan inbertitzeagatiko kenkaria (hori ere lurralte guztieta ez da berdina).

SZri dagokionez, batetik, empresa-sarearen lehiakortasuna egiazatzeko eta zerga-sistemaren behar den bilketa-nahikotasuna bermatzeko zenbait neurri gehitu dira, eta, bestetik, Europar Batasunean eta ELGERen eremuan hitzartutako erregulaziora behar bezala egokitu da foru tributu-antolamendua. Bereziki, proiektatutako neurrien artean honako hauek nabarmenzen dira: finantza-gastuen kengarritasuna mugatzea, zergaren tasa nominalak progresiboki murriztea, bai eta gutxieneko tributazioa igotzea, aurreko ekitaldietako zerga-oinarri negatiboak konpentsatzeko mugak jartzea, aparteko mozkinak berriz inbertitzeko araubidea aldatzea eta patent boxeko araubidea egokitzea (jabetza intelektual edo industriala ustiatzeagatiko murriztapena). Kenkariei dagokienez, enplegua sortzeagatiko kenkaria aldatzen da kalitateko

incentivo en el IS a la financiación de proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica (I+D+i) desarrollados por terceros y se detectan otras diferencias territoriales concretas en el ámbito de las deducciones de la cuota en el IRPF.

Probablemente la reducción de los tipos de gravamen nominales en el IS haya sido la medida con mayor impacto mediático, pero es evidente que esta medida no debe caracterizar unos proyectos normativos que, como puede contrastarse mediante el acceso a su detalle a través de las respectivas webs institucionales, incluye una batería de modificaciones muy numerosa y con incidencia e impacto efectivo también relevante.

A modo de resumen, pueden señalarse como modificaciones más destacables, en el ámbito del IRPF, la modificación del régimen de personas trabajadoras desplazadas, la nueva regulación de la deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación o de carácter innovador, respecto a la que se registran algunas diferencias territoriales, o la deducción por inversión en fondos europeos para el impulso de la innovación, que tampoco registra unanimidad territorial.

Por lo que se refiere al IS se introducen, por un lado, una serie de medidas dirigidas a asegurar la competitividad del tejido empresarial y a garantizar la necesaria suficiencia recaudatoria del sistema fiscal y por otro lado, las pertinentes adaptaciones del ordenamiento tributario foral a la regulación acordada en la Unión Europea y en el ámbito de la OCDE. En particular, son destacables de entre las medidas proyectadas, la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros, la reducción de forma progresiva de los tipos nominales del impuesto, así como el incremento de la tributación mínima, la introducción de limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, la modificación del régimen de reinversión de beneficios extraordinarios y la adaptación del régimen de patent box

eta behar bezala ordaindutako lanpostuak sor daitzen laguntzeko; kenkarien muga murrizten da, eta muga jartzen zaie halakorik ez duten kenkariei. Horrez gain, ordainketa zatikatua egiteko obligazioa ere gehitzen da erakunde jakin batzuetarako, baina horretatik kanko uzten dira txikienak.

**3.** Editorial honetan nabarmendu dugun hirugarren gaia iruzur fiskalaren aurkako borrokan erakundeek izan beharreko elkarlanari dagokio; prebentzio estrategien arloko funtsezko bi proiektutan izandako aurrerapenei buruzkoa da, hain zuzen ere. Batetik, tributu-heziketa, gazte-gaztetatik hezkuntza-ingurunean kontzientziazio fiskal handiagoa bultzatzen saiatzen dena, eta, bestetik, operadore ekonomikoen fakturazio-eta kobraintza-sistemak kontrolatzeko gailuak ezartzeko proiektua, TicketBAI izenekoa. Urte anitzeko proiektuak dira biak ala biak, eta Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Batzordeak eginiko baterako planetan sartu dira (batzorde hori Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren barruan sortu zen, 2013ko urriaren 14ko erabakiaren bidez, Eusko Jaurlaritzak aurretiaz eskatutakoari jarraikiz, eta bertan hiru foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak parte hartzen dute). Proiektuak eritmo onean garatzen ari dira, aurreikusitako egutegien arabera.

Tributu-heziketako proiektuari dagokionez, erakundearteko hitzarmen bat sinatu zen 2017ko uztailean, EAEko ikastetxeetan hezkuntza-programa bat garatzeko –ekonomia eta zerga-sistemari buruzko unitate didaktiko komun bat ezartzea xede duena–, eta, ondoren, hainbat ekimen abian jarri ziren Hezkuntza Sailaren laguntzarekin ikastetxeen arreta lortzearren. Gainera, adituen lankidetza ere kontratatu zen unitate didaktikoa irakasteko orduan ikastetxe horiek aholkatu eta laguntzeko. Aurreikusitakoaren arabera, 2017-2018ko ikasturtean tributu-heziketako programa hori jada interesa agertu duten EAEko 100

(reducción por explotación de la propiedad intelectual o industrial). En lo que respecta a las deducciones, se modifica la deducción por creación de empleo al objeto de favorecer la creación de puestos de trabajo de calidad y debidamente remunerados, se reduce el límite de las deducciones y establece un límite para deducciones que carecen de él. Adicionalmente se incorpora la obligación de efectuar un pago fraccionado para determinadas entidades, excluyendo a las de menor dimensión.

**3.** La tercera cuestión sobre la que hemos querido poner énfasis en este editorial se enmarca en el ámbito de la colaboración institucional en la lucha contra el fraude fiscal, y se refiere a los avances en dos de los proyectos clave en el área de las estrategias preventivas como son el de educación tributaria, que trata de promover una mayor concienciación fiscal desde una edad temprana, en el entorno educativo y el del establecimiento de dispositivos de control de los sistemas de facturación y cobro de los operadores económicos, denominado proyecto TicketBAI. Ambos proyectos de carácter plurianual, incorporados en los planes conjuntos elaborados por 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 tres Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco), se vienen desarrollando a buen ritmo, según los calendarios previstos.

Respecto al proyecto de educación tributaria, tras la firma en julio de 2017 del convenio interinstitucional 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 CAE, se pusieron en marcha diversas iniciativas para captar el interés de los centros, con la colaboración del Departamento de Educación, y se formalizó la contratación de colaboración experta para la asesoría y apoyo a dichos centros en la impartición de la unidad didáctica. Se estima que durante el curso escolar 2017/2018 este programa de educación tributaria

ikastetxetan baino gehiagotan emango dute, DBHko 4. mailan eta Batxilergoko 1. eta 2. mailetan. Hartarako, zerbitzu publikoei eusten parte hartzeko balioak eta iruzurren aurreko tolerantziarik eza ikasleen artean bultzatzea helburu nagusitzat duten unitate didaktiko batzuk garatzen eta egunerazen lan egin dute foru-aldundiek. Unitate didaktiko horiek oinarri hartuta, material didaktiko eta laguntza-tresna nahikoak garatu dira, eta horiek irakasleen zein ikasleen eskura jartzen dira.

Aipatutako bigarren proiektuari dagokionez (operadore ekonomikoen fakturazio- eta kobrantza-sistemak kontrolatzeko gailuak ezartzekoa, alegia), berariaz sortutako erakundearteko lantaldeak (foru-aldundiek, Eusko Jaurlaritzak eta Nafarroako Ogasunak parte hartzen dute bertan) nazioarteko esperientziaren azterketa amaitu zuen 2017ko bigarren seihilekoan; azterketa horrek agerian utzi zuen jada era horretako sistemaren bat ezartzea orokorrazela nazioartean, ELGEren gomendioekin bat etorri. Horrez gain, lantalde horren barruan dauden aukerak aztertu eta langile tekniko espezializatuekin batera egiaztatu dituzte. Gaur egun, irtenbide teknologikoa zehazteko lanean ari dira -laguntza tekniko eta aholkularitzako kanpo-zerbitzuek parte hartuta-, etorkizuneko ezarpenari begirako beharrezko urrats modura (2019tik aurrera ezartzea aurreikusten da), betiere fase pilotu batean saiatu eta araudia behar bezala egokitzen ondoren.

**“Zergak gaur egun”** atalean zehatz-mehatz adierazita dago foru-erakundeek aipaturiko aldean onartu eta zergen arloan aldizkari honen erreferentziako epean (2017ko uztaila-azaroa) izan duten araugintza-jarduera guztia. Halaber, foru-aldundietako zerga-araudiaren edo zergapolitikaren zerbitzuek gaurkotasunagatik edo esanahi bereziagatik nabarmendu dituzten xedapen batzuen iruzkina ere egin dugu. Foru tributu-sistemetan, zenbait arau- eta

se impartirá en más de 100 centros escolares de la CAE que ya han confirmado su interés, en los cursos de 4º de la ESO, 1º y 2º de Bachiller. Para ello, las Diputaciones Forales han trabajado en el desarrollo y actualización de unas unidades didácticas que tienen entre sus objetivos centrales promover en el colectivo estudiantil los valores de participación en el sostenimiento de los servicios públicos y la tolerancia cero frente al fraude. A partir de estas unidades didácticas, se ha desarrollado suficiente material didáctico y herramientas de apoyo que se ponen a disposición del profesorado y del colectivo estudiantil.

En cuanto al segundo proyecto enunciado, el del establecimiento de dispositivos de control de los sistemas de facturación y cobro de los operadores económicos, durante el segundo semestre de 2017, el grupo de trabajo interinstitucional específico creado, con participación de las tres Diputaciones Forales, el Gobierno Vasco y la Hacienda de Navarra, concluyó el análisis de la experiencia internacional, que ya había evidenciado la generalización de la implantación de alguna modalidad de este tipo de sistemas en el ámbito internacional, en línea con las recomendaciones de la OCDE. Adicionalmente, en el seno de este grupo de trabajo se han explorado las distintas alternativas y se han contrastado con personal técnico especializado. Actualmente se trabaja -con la participación de unos servicios externos de asistencia técnica y consultoría- en la definición de la solución tecnológica, como paso necesario para proceder a su futura implantación prevista a partir de 2019, previa experimentación en una fase piloto y una vez formalizada la oportuna adecuación normativa.

La actividad normativa de las instituciones forales en materia tributaria durante el periodo de referencia de esta revista (julio - noviembre 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

erregelamendu-aldaketa onartu dira, eta eragina izan dute zerga gehienetan: batetik, arau-eskumena duten eta, ondorioz, arautzeko diskrezzionalitatea duten zergetan, eta, bestetik, Ekonomia Itunaren arabera Estatuaren arauen arabera zuzendu beharreko tributuetan.

Erreferentziako epe horretan arau-xedapenen bidez aurrera ateratako tributu-ekimenen artean, BEZA kudeatzeko sistema berria –Informazioa Berehala Emateko Sistema (IBES) deitutako-aplikatzeko behar diren arau-egokitzapenak nabarmendu behar dira. Sistema hori indarrean jartzen denez geroztik, hau da, 2018ko urtarrilaren 1etik aurrera, enpresek plataforma informatiko baten bidez helaraziko dizkiete foru-ogasunei BEZeko erregistro-liburuetan jasotako fakturazio-erregistroak. Horrela, Ogasunek denbora errealean jakingo dute zergadun batek eragiketa guztietai zenbateko BEZA jasanarazi eta jasan duen. Informazio horri esker Ogasunek egiaztatu ahal izango dute bai zergadun horrek bai haren bezero edo hornitzaleek eginiko BEZeko autoliquidazioak egiazkoak diren.

Era berean, «Zergak gaur egun» atalean erregelamendu-mailako tributu-izaerako araugintza-ekimen batzuen iruzkina egin dugu, besteak beste. Zehazki, ekimen horiek zerikusia dute informazio-trukeari eta nazioarteko lankidetzari buruzko nazioarteko akordioetara eta EBko zuzentarauetara egokitu beharrarekin; zerga-oinarriaren higaduraren eta mozkin-lekualdaketaren aurka borrokatzeko BEPS ekintza-planaren barruan, hain zuen.

Europar Batasuneko gaurkotasun fiskalaren kronikak, Euskadik Bruselan duen Delegazioak egindakoa bera, 2017ko ekainetik azarora gertatu diren aldaketa nabarmenenak biltzen ditu, eta zazpi atal handitan banatzen da: i) sarrera, ii) sozietateen fiskalitatea, iii) BEZA, iv) zerga bereziak, v) administrazio-lankidetza, vi) prozedurak eta azken atala vii) txostenak eta argitalpenak.

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.

Entre las iniciativas tributarias que se han formalizado mediante disposiciones normativas en el periodo de referencia, cabe destacar las adaptaciones reglamentarias necesarias para la aplicación del nuevo sistema de gestión del IVA denominado Suministro Inmediato de Información (SII). A partir de la entrada en vigor de este sistema, el 1 de enero de 2018, a través de una plataforma informática las empresas aportarán a las Haciendas Forales los registros de facturación que integran los Libros registro de IVA. De este modo, las Haciendas conocerán en tiempo real el IVA que ha repercutido y que ha soportado un contribuyente en todas sus operaciones. Esta información permitirá a las Haciendas comprobar la veracidad de las autoliquidaciones de IVA que realicen tanto este contribuyente como sus clientes o proveedores.

Asimismo en la sección de "Actualidad Fiscal" se comentan, entre otras, un grupo de iniciativas normativas de naturaleza tributaria de orden reglamentario vinculado con la necesaria 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 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 junio y noviembre de 2017, estructurándose en siete grandes apartados: i) introducción, ii) fiscalidad de las sociedades, iii) IVA, iv) impuestos especiales, v) cooperación administrativa, vi) procedimientos y un último apartado vii) sobre informes y publicaciones.

Sarrerak gainetik azaltzen ditu Estoniako lehendakaritzaren (2017ko bigarren seihioko) lehentasunak. Hain zuzen ere, Estoniak, Bulgaria eta Austriarekin batera, 2017ko uztailaren 1etik 2018ko abenduaren 31ra arte lehendakaritza 18 hilabetez txandaka hartuko duten hiru herrialdeen taldea osatzen du; epe luzerako helburuak finkatuko dituzte horiek eta programa erkidea landuko dute. Zuzeneko fiskalitate-arloan, seihiokoaren lehentasunak –uztailaren 11ko ECOFINen aurkeztuak– gehienbat honako hauek izan dira: lankidetza aritzen ez diren jurisdikzio fiskalen zerrenda komun bat egitea, eta finantza-bitartekariei eta aholkulariei nahitaezko arauak ezartzeari buruzko eztabaidea bultzatzea. Zeharkako fiskalitate-arloan, berriz, Estoniako lehendakaritzaren programaren ardatza izan da BEZeko behin betiko sistema bat –kontsumoaren ordez zergapetza oinarritzat duenari– buruzko negoziazioak hastea, merkataritza elektronikorako BEZaren erreforma amaitzea eta argitalpen elektronikoen tasa murritzuei buruzko eztabaideak bukatzea.

Sozietaeten fiskalitateari dagokionez, lau gairi heldu diegu: i) sozietaeten gaineko zergaren zerga-oinarri komunari buruzko Zuzentara Proposamenaren gaineko eztabaidea, zeina bi fasetako ikuspegi baten lehen fasea den: lehenik, zuzentara horren bitartez, zergaren zerga-oinarria kalkulatzeko arauak erregulatzea, eta, bigarrenik, beste zuzentara baten bidez, konsolidazioari buruzko akordioa egitea; ii) urriaren 10eko ECOFINen onartzea EBko zergapetze bikoitzeko auziak ebazteko mekanismoak indartzen dituen zuzentara; iii) enpresen fiskalitateari buruzko Jokabide-kodearen bilerak (5 seihiokoan); tresna hori, juridikoki luteslea ez bada ere, estatu kideak bai lotzen dituela kaltegarri iritzitako neurri fiskalak indargabetzera; eta iv) Europako Batzordearen ekonomia digitalaren fiskalitateari buruzko jakinarrapena eta dagokion jendaurreko kontsulta.

El apartado introductorio describe a grandes rasgos las prioridades de la presidencia de Estonia, a quien ha correspondido su ejercicio durante el segundo semestre de 2017 y que, junto con Bulgaria y Austria integra el grupo de tres países (trío) que en el periodo de 18 meses comprendido entre 1 de julio de 2017 y 31 de diciembre de 2018 rotarán la presidencia y fijan unos objetivos a largo plazo y elaboran el programa común. En el área de fiscalidad directa, las prioridades del semestre –que fueron presentadas en el ECOFIN de 11 de julio– se han orientado principalmente en la elaboración de una lista común de jurisdicciones fiscales no cooperativas y en impulsar el debate sobre la imposición de reglas obligatorias a los intermediarios financieros y asesores. Por otra parte, en el área de la fiscalidad indirecta, el programa de la presidencia de Estonia se ha centrado en el inicio de las negociaciones sobre un sistema definitivo del IVA basado en la imposición en el lugar de consumo, en ultimar la reforma del IVA para el comercio electrónico y en concluir las discusiones sobre los tipos reducidos de las publicaciones electrónicas.

En cuanto a la fiscalidad de las sociedades, se abordan cuatro cuestiones: i) el debate sobre la Propuesta de Directiva sobre una base imponible común del impuesto sobre sociedades, primera fase de un enfoque en dos fases, primero, a través de esta directiva, regulación de las reglas de cálculo de la base imponible del impuesto y segundo, mediante otra directiva, acuerdo relativo a la consolidación, ii) la aprobación en el ECOFIN de 10 de octubre de la Directiva que refuerza los mecanismos de resolución de litigios sobre la interpretación de los convenios de doble imposición en la UE, iii) las reuniones (5 durante el semestre) del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, instrumento que si bien no es jurídicamente vinculante, sí compromete a los estados miembros a derogar las medidas fiscales consideradas perniciosas y iv) la comunicación de la Comisión Europea sobre la fiscalidad de la economía digital y la correspondiente consulta pública.

BEZaridagokionez, Estoniaren lehendakaritzapean ECOFIN Kontseiluko lantaldeak landu dituen bost gai nagusiak aipatzen ditu EBko fiskalitateari buruzko txostenak. Lehenik eta behin, urriaren 10eko ECOFINen aurkeztutako behin betiko BEZeko sistemaren proposamena, zeinak hiru proposamen legegile (zuzentara bat eta bi erregelamendu) eta Batzordearen jakinarrapen bat ekarri baititu; sistema errazagoa eta iruzurrari hobeto aurre egiten diona lortu nahi du; horretarako, mugaz gaindiko eragiketak estatu kide bakoitzaren barruan egindako barne-eragiketak bezalaxe kargatzea du oinarri. Behin betiko sistema berriaren funtsezko lau printzipio zehaztu dira: BEZaren salbuespena kentzea Europar Batasunaren barruko entregetan; zerbitzu elektronikoetan jada dagoenaren antzeko leihatila bakarra; helmugan zergapetzeko printzipioa, eta fakturazio-arauak simplifikatzea. Txostenaren BEZari buruzko atalak aipatzen duen bigarren jardueragunea zuzentara proposamena da; oraindik erabaki gabe dago, eta argitalpen elektronikoen BEZ tasa muritzuak aplikatzeko aukera eman nahi du. Hirugarrenik, ondasun-hornidurei eta zerbitzu-prestazioei, atalase jakin baten gainetik, subjektu pasiboaren inbertsio-mekanismo bat aldi baterako aplikatzeko proposamena. Laugarrenik, BEZaren arauak hobetzeko proposamenak aipatzen dira, merkataritza elektronikoa eta lineako negoziak erraztearren. Proposamen horien ondorioz akordio bat lortu da abenduaren 5eko ECOFINen, eta, haren bidez, zuzentara bat eta bi erregelamendu egin dira, funtsean zerbitzu digitalen minileihatila bakarra urruneko salmentara zabaltzeko; horrez gain, lineako plataformen esku uzten dute bideratzen dituzten urruneko salmenten gainekeo BEZa biltzeko erantzukizuna. Azkenik, hizpide izandako azken gaia Europako Batzordeak BEZaren arrailari buruz eginiko azterlanari dagokio (BEZagatik aurreikusitako diru-sarreren eta egiaz bildutakoen arteko aldea). Azterlan horren arabera, EBko estatuek, BEZaren kontzeptuan, 152.000 milioi euro galdu zituzten guztira 2015ean.

16 Zerga bereziei buruzko atalak 2008/118/EE  
Zuzentaraua, araubide orokorrari buruzkoa,

Respecto al IVA, el Informe sobre Fiscalidad en la UE refiere cinco grandes temas en los que se ha centrado la actividad de los Grupos de trabajo del Consejo ECOFIN durante la presidencia de Estonia. En primer lugar, la propuesta de sistema del IVA definitivo presentada en el ECOFIN de 10 de octubre y que se traduce en tres propuestas legislativas (una directiva y dos reglamentos) y una comunicación de la Comisión y que persigue un sistema más sencillo y menos vulnerable al fraude, basado en el gravamen de las operaciones transfronterizas del mismo modo que las operaciones internas realizadas dentro de cada estado miembro. Se han apuntado cuatro principios fundamentales del nuevo sistema definitivo: eliminación de la exención del IVA en las entregas intracomunitarias, ventanilla única similar a la que ya funciona respecto a servicios electrónicos, principio de imposición en destino y simplificación de las normas de facturación. El segundo foco de actividad al que se refiere el apartado sobre IVA del Informe, la propuesta de directiva, pendiente aún de acuerdo, que permite aplicar tipos de IVA reducidos a las publicaciones electrónicas. En tercer lugar, la propuesta de aplicación temporal de un mecanismo de inversión de sujeto pasivo a los suministros de bienes y prestaciones de servicios por encima de determinado umbral. En cuarto lugar, se hace referencia a las propuestas para mejorar las normas del IVA a fin de facilitar el comercio electrónico y los negocios en línea, que finalmente han culminado en un acuerdo en el ECOFIN de 5 de diciembre por el que se adopta una directiva y dos reglamentos que, básicamente, amplían la miniventanilla única de los servicios digitales a las ventas a distancia y atribuyen a las plataformas en línea la responsabilidad de recaudar el IVA sobre las ventas a distancia que facilitan. Por último, la quinta cuestión abordada se refiere al estudio elaborado por la Comisión Europea sobre la brecha del IVA (diferencia entre los ingresos por IVA estimados y los realmente recaudados), según el cual los estados miembros de la UE perdieron un total de 152.000 millones de euros en concepto de IVA en 2015.

El apartado relativo a los Impuestos Especiales alude al Informe sobre la aplicación y evaluación

aplikatu eta ebaluatzearen gaineko txostenak aipatzen du, eta ebaluazio horren ondorioak laburbiltzen ditu. Oro har, ontzat hartzen da EMCsren bidezko mugimendu-kontrolaren nahitaezko automatizazioa (Zerga bereziei lotutako produktuen mugimenduak kontrolatzeko sortutako EBko sistema informatikoa), baina horren gogobetegarriak ez dira, ordea, kontsumorako jada saldutako salgaiak beste estatu kide batera lekualdatzea arautzen duten xedapenak.

Administrazio-lankidetzaren eremuan bi gairen iruzkina egin da. Lehenik, 2011/16/EB Zuzentaraua aldatzeko zuzentaraus-proposamena, jakinarazi beharreko mugaz gaindiko mekanismoei lotuta fiskalitatearen arloan informazio-truke automatikoa egin beharrari dagokionez (Administrazio-lankidetzari buruzko 6. zuzentaraua). Proposamen horrek bitartekariak behartzen ditu zerga-administrazioari agresiboa izan daitekeen zerga-plangintzako mekanismoak jakinazteria horietan beren lan-jardueraren barruan dihardutenean. Uztailaren 11ko ECOFIN Kontseiluan aurkeztu zen eta maila teknikoan eztaba idatzi dute zuzeneko fiskalitateari buruzko lantildearen hainbat bileratan 2017ko bigarren seihilekoaren barruan. Bigarrenik, administrazio-lankidetzaren alorrean, ondore fiskaletarako lankidetza aritzen ez diren jurisdikzioen zerrendaren berri ematen da. Abenduaren 5eko ECOFIN Kontseiluan berriki onartutako ondorioetan jasota dago zerrenda hori.

Halaber, EBren fiskalitateari buruzko txostenak, 2017ko ekaina-azaroa aldikoak, Prozeduren atalean, honako hauen berri ematen du: i) estatu kide jakin batzuk araudia behar bezala egokitzera bultzatuz Batzordeak egindako hiru irizpen arrazoitu, ii) epatzeko bi gutun, zehazki Alemaniari eta Hungariari zuzenduta, EBko BEZari buruzko arauak ez betetzeagatik, iii) arau-hausteko prozedurei buruz artxibatutako hiru gai, zeinetan eragindako estatu kideek artxibatzea ekarri zuten neurri zuzentzaileak hartu zituzten. Europar Batasuneko Justizia Auzitegira (EBJA) egindako bidaltzeei dagokienez, Batzordeak

de la Directiva 2008/118/CE sobre el régimen general y resume las conclusiones de dicha evaluación. En líneas generales se considera satisfactoria la automatización obligatoria del control de movimientos bajo el EMCS (sistema informático UE creado para el control de movimientos de productos objeto de Impuestos Especiales), pero se demuestran menos satisfactorias las disposiciones que regulan el traslado a otro estado miembro de mercancías ya despachadas para el consumo.

En el ámbito de la cooperación administrativa son objeto de comentario dos cuestiones. Primero, la propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación (DAC 6). Esta propuesta, que impone a los intermediarios la obligación de revelar a la administración tributaria los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva cuando participen en ellos en el ejercicio de su actividad profesional, fue presentada en el Consejo ECOFIN de 11 de julio y se ha debatido a nivel técnico en diversas reuniones del grupo de trabajo de fiscalidad directa a lo largo del segundo semestre de 2017. En segundo lugar, en el ámbito de la Cooperación administrativa, se informa sobre la lista de jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales, contenida en unas Conclusiones aprobadas recientemente, en el Consejo ECOFIN de 5 de diciembre.

Asimismo, el informe sobre fiscalidad UE del periodo junio-noviembre de 2017, en su apartado de Procedimientos, se hace eco de: i) tres dictámenes motivados emitidos por la Comisión instando a determinados estados miembros a que adapten su normativa convenientemente, ii) dos cartas de emplazamiento, dirigidas en concreto a Alemania y a Hungría, por infringir las normas de la UE sobre el IVA, iii) tres asuntos archivados relativos a procedimientos de infracción respecto a los cuales los estados miembros afectados han adoptado las medidas correctoras que motivan su archivo.

eskatuta Auzitegietara eramandako kasu bat aipatzen dalaburki, eta kasu horrek Eliza katolikoak Spainiak dituen zerga-salbuespenei eragiten die eta ondoriozatzen du estatu-laguntzatzat har daitezkeela jarduera ekonomikoei dagokienez emanez gero.

Azkenik, Europar Batasuneko Fiskalitateari buruzko txostenen eta argitalpenen azken atalean bi dokumentu interesgarri aipatzen dira, «TAXATION PAPER No. 68 - Effectiveness of tax incentives for venture capital and business angels to foster the investment of SMEs and start-ups» eta «TAXATION PAPER 69: Towards a European R&D Incentive? An assessment of R&D Provisions under a Common Corporate Tax Base», eta eskuratzeko helbideak adierazten dira.

**“Azterlanak eta Kolaborazioak”** atalean lau artikulu ditugu oraingo honetan. Lehenengoak, «1960ko hamarkadaren baby boomaren eragina EAEko pensioen gastuan. Porrot egingo du sistemak? Iraunkortasunaren faktorea» izenburua duenak, diru-sarreren eta gastuen arteko oreka dakarten faktore nagusiak aztertzen ditu Gizarte Segurantzako sistemaren bideragarritasuna zehazten duen ekuazioan. Egileak, Juan Carlos Escudero Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Saileko Zerga Politika Zerbitzuko buruak, iraganean egindako lan baten planteamenduak eta ondorioak berrikusi eta eguneratzeko aukera aipatu du gaiari heltzeko arrazoi pertsonal gisa. Lan hori duela 25 urte inguru argitaratutako *Las pensiones más allá del año 2000* liburuaren jaso zuen.

Zergak aldzkariaren atal honi hasiera ematen dion artikuluan berrikusi egin ditu Gizarte Segurantzako sistema baten bilakaeran eragiten duten faktoreak, guztiak ez badira, bai eragin handiena dutenak. Lehenik, faktore demografikoa aztertuz, EAEko biztanleriaren etorkizuneko proiekzioa egiteko biziraupentaula batzuk kalkulatu ditu, haren banaketa zein

Respecto a las remisiones al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) se incluye una breve referencia a un caso llevado a los Tribunales a instancias de la Comisión, que afecta a las exenciones fiscales de las que disfruta la Iglesia católica en España y concluye que pueden constituir ayudas de estado si se otorgan respecto de actividades económicas.

Por último, en el apartado final de Informes y Publicaciones sobre Fiscalidad en la Unión Europea se relacionan dos documentos de interés, «TAXATION PAPER No. 68 - Effectiveness of tax incentives for venture capital and business angels to foster the investment of SMEs and start-ups» y «TAXATION PAPER 69: Towards a European R&D Incentive? An assessment of R&D Provisions under a Common Corporate Tax Base», indicando las correspondientes direcciones de acceso.

La Sección de **“Estudios y Colaboraciones”** se compone en esta ocasión de cuatro artículos. El primero de ellos, bajo el título *“El impacto del «baby boom» de los 60 en el gasto en pensiones en la CAPV. ¿Quebrará el sistema? El factor de sostenibilidad”*, analiza los principales factores determinantes del equilibrio entre ingresos y gastos en la ecuación que define la viabilidad del sistema de Seguridad Social. Su autor, Juan Carlos Escudero, Jefe del Servicio de Política Tributaria en el Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco, refiere como motivación personal que le ha movido a enfrentar este tema, la ocasión que le brinda para revisar y actualizar los planteamientos y las conclusiones de un trabajo que realizó en el pasado y que plasmó en su libro *“Las pensiones más allá del año 2000”*, publicado hace ya hace 25 años.

En su artículo, con el que abrimos esta Sección de Zergak, se repasan, si no todos, sí los factores que tienen mayor influencia en el devenir de un sistema de Seguridad Social. En primer lugar, a través del análisis del factor demográfico, se calculan unas tablas de supervivencia a partir de las cuales se proyecta la población de la CAPV en el futuro, con el fin de conocer cuál será su

izango den ezagutzearen. Erretiro-pentsio bat jasotzeo eskubidea eduki lezaketen banakoena kolektiboa estimatuta, pentsio horien ondorioz datozen urteetan gutxi gorabehera zer gasto egongo den kalkulatu du berriro, indarrean jarri diren eta aurreikusitakoaren arabera jarriko diren gastoari eusteko neurriak kontuan harturik. Jarraian, pentsio horiek finantzatzen lagunduko duten kotizazioen ondoriozko diru-sarrerak estimatu ditu. Azkenik, emandako datuak interpretatuta, egoera kezkagarriaren berri eman du, EAEn pentsio-sistema publikoa finantzatzeko baliabide-defizit handia dagoela ikusita, Estatuko egoeraren aldean eta sistema arautzen duen egungo esparruarekin bat etorri. Eta ondorio eta aholku batzuk ere gehitu ditu egileak oraingo pentsio-sistema etorkizunean bideragarria izan dadin.

Bigarren kolaborazioa Javier Armentia Basterra Arabako Foru Aldundiaren Zerga Araudiaren Zerbitzuko buruak sinatu du, eta administrazio-egintzen jakinazpenaren azterketa oso bat egiten du, ikuspegi bikoitz interesgarri bat hartuta: aurrez aurre jartzen ditu administrazio-eremu orokorean jakinaztearen tresna arautzen duten printzipio eta ezaugarri orokorrak eta tributuen alorreko berezitasunak, artikuluaren xede nagusia direnak.

Administrazio-egintzaren jakinazpenaren eta eraginkortasunaren arteko zuzeneko lotura aipatuz hasten da («...jakinazpena administrazio-egintzaren eraginkortasunaren baldintza jurídico gisa aritzen da»), baita jakinazpenaren garrantzia aipatuz ere, («herritarri eragiten dion administrazio-egintza baten edukia eta, jakinazpen horren ondorioz, ondoreak izaten hasiko dela jakinazteko tresna gisa eratzen da» eta «...eginkizun garrantzitsua betetzen du, interesdunari aukera ematen baitio bere interesen alde eraginkorren deritzen neurriak hartzeko, bereziki erre Kurtsoak jartzeko. Horrenbestez, jakinazpenaren helburua administrazio-egintzen berri interesdunei ematea baino ez da, haien beren eskubideak eta interesak defendatu ahal izan ditzaten»).

distribución. Estimado el colectivo de individuos que podrían tener derecho a percibir una pensión de jubilación, se calcula nuevamente el gasto aproximado derivado de esas pensiones durante los próximos años, teniendo en cuenta las medidas de contención del gasto que han entrado y está previsto que vayan entrando en vigor. A continuación, se estiman los ingresos por cotizaciones que contribuirán a financiar dichas pensiones. Por último, tras la interpretación de los datos ofrecidos, que constata un panorama preocupante, a la vista del importante déficit de recursos para financiar el sistema público de pensiones en la CAPV, en comparación con la situación del Estado y de acuerdo con el actual marco regulador del sistema, se añaden unas conclusiones y se apuntan algunos consejos del autor para hacer viable en el futuro el actual sistema de pensiones.

La segunda colaboración, firmada por Javier Armentia Basterra, Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava, aborda un completo análisis de la notificación de los actos administrativos, con un interesante doble enfoque: poniendo enfrente los principios y características que con carácter general regulan el instrumento de la notificación en el ámbito administrativo general con las particularidades del ámbito tributario, objeto central de su artículo.

Introduce su trabajo con referencias a la relación directa entre notificación y eficacia del acto administrativo («...la notificación opera como condición jurídica de eficacia del acto administrativo»), así como a la importancia de la notificación, («...se configura como un instrumento para poner en conocimiento del administrado el contenido de un acto administrativo que le afecta y que, consecuencia de esa notificación, va a comenzar a producir efectos» y «...cumple una función relevante toda vez que permite al interesado adoptar las medidas que estime más operativas en la defensa de sus intereses, especialmente la interposición de recursos. Por consiguiente, la finalidad de la notificación no es otra que poner en conocimiento de los interesados los actos

Jarraian, jakinazpenea arautzen duen esparru arauemailea definitzen du bi arloetan (administraciokoa eta tributu-arloa), eta araudiaren interpretazioari buruzko oharrekin osatzen du, aipatzen dituen jurisprudentzia-erreferentzia ugaritan oinarriturik. Halaber, gogoeta egiten du foru-erakundeek, administrazio-lege erkideetik kanpo, zer neurritan duten eskumena jakinazpenei lotutako baldintzak, forma eta gainerako gaiak era autonomo batez arautzeo, eta, gainera, artikuluaren atal espezifiko batzuetan gaiari buruzko beste kontu garrantzitsu batzuk jorratzen ditu, hala nola: jakinazteaz arduratzen den organoa, egiteko epea, jakinazpenen edukia, haren baliozkotzea, egiteko tokia eta bitartekoak, jasotzeo zilegitasuna duten pertsonak, jakinazpenari uko egitea, emaitzarik gabeko jakinazpenea, agerraldi bidezko jakinazpenea, jakinazpen-abisua, argitalpena eta datu pertsonalen babesa.

«Ekoizpen zinematografiko batek filmatzeko tokian duen eragin kulturala eta ekonomikoa dela eta, sektorea lurralderra erakartzeko eta hura sustatzeko politika fiskalak gehitu dira. Hala, jarduera zinematografikoa garrantzi handiko fenomenotzat hartzen da, eta hori ikuspegi bikoitzetik: batetik, ikuspegi sozial eta kulturaletik, hainbat arte-diziplina biltzen dituen eragin handiko arte-adierazpide bat delako, eta, bestetik, ikuspegi ekonomikotik, zuzenean dakartzan onurengatik, hau da, diru-sarrerak, emplegu-sorrera eta jatorrizko herrialdearen kultura zabaltzen laguntzeko duen ahalmena direla kausa, bestea bestea». Pasarte horrek, aldizkariaren hirugarren kolaborazioaren ondorioetatik aterata, zeinak Eneritz Ares Romo Bilboko Merkataritza Ganberako Ahokularitza Fiskaleko Masterrak sinatu duen, ongi deskribatzen du lana zer testuingurutan kokatzen den. Jorratzen duen gaia gaurkotasun handikoa da, gainera. Izan ere, egileak azaldu bezala, azken urteotan, Europar Batasunaren barruan

administrativos para que éstos puedan defender sus derechos e intereses").

Seguidamente, a lo largo de su colaboración, el autor define el marco normativo que regula la notificación en los dos ámbitos -administrativo y tributario- y lo completa con apuntes sobre la interpretación de la normativa, fundamentada en una nutrida batería de referencias jurisprudenciales a las que alude. Asimismo, reflexiona sobre en qué medida las Instituciones Forales tienen competencia para regular de forma autónoma, al margen de la ley administrativa común, los requisitos, forma y demás materias vinculadas con las notificaciones y adicionalmente, dedica apartados específicos de su artículo a tratar otras cuestiones relevantes sobre la materia como son: el órgano encargado de la notificación, el plazo para cursarla, el contenido de las notificaciones, su convalidación, el lugar y los medios para su práctica, las personas legitimadas para recibirlas, el rechazo de la notificación, la notificación infructuosa, la notificación por comparecencia, el aviso de notificación, la publicación y la protección de datos personales.

«El impacto cultural y económico que una producción cinematográfica tiene en el lugar de rodaje ha motivado la introducción de políticas fiscales encaminadas a la atracción territorial y promoción del sector. Así, la actividad cinematográfica es percibida como un fenómeno de gran relevancia y ello desde una doble perspectiva: por una parte, desde la perspectiva social y cultural, al tratarse de un medio de expresión artística de alto impacto que aúna diferentes disciplinas artísticas; y, por otra parte, desde la perspectiva económica, por los beneficios directos derivados bien el contexto en el que se enmarca de sus ingresos, la creación de empleo y la capacidad de contribuir a la difusión cultural del país de origen». Este párrafo, extraído de las conclusiones de la tercera colaboración de la revista, firmada por Eneritz Ares Romo, Máster en Asesoría Fiscal en la Cámara de Comercio de Bilbao, describe bien el contexto en que se enmarca su trabajo. El tema que trata es además de

eta garatuta dauden edo goraka ari diren gainontzeko herrialdeetan, filmaketak beren herrialdeetara erakarri ahal izateko baldintza fiskal lehiakorrak sortzeko norgehiagoka ari dira, jarduera eta aberastasuna sortzeko eta, aldi berean, herrialdearen irudia indartzearen.

Eneritz Aresek artikulua honako egitura honi jarraikiz garatu du: sarrera labur baten ostean, bigarren atalean kulturarako pizgarri fiskala –bai pertsona fisiko zein juridikoentzako– arautzen duen esparru arauemailea aztertzen du. Horrez gain, Espainiaren barruko tributu-araubide ezberdinen arteko aldeak identifikatzen dira. Jarraian, hirugarren atalean zinemagintzak zein ikus-entzunezko eta kulturako industrieak oro har ekonomia-intereseko taldearen (EIT) figura erabiltzen dutela aipatzen du, baita sektore horren bereizgarri den eragiketa ere. Geroago, laugarren atalean, hainbat kasu praktiko ematen ditu pizgarri fiskalari buruzko zalantzak argitzen eta haren aplikazio eraginkorra hobeto ulertzen laguntzeko. Eta, azkenik, lanaren ondorio nagusiak bereizten ditu eta kultur jarduera sustatzeko politika fiskalen eraginkortasuna hobetzeko izan litezkeen zenbait proposamen egiten ditu. Zehazki, foru-eremuari dagokionez, beste Zerga Administrazio batzuen erregulazioan oinarritzea aholkatzen da; hala bada, atzerriko produkzioetarako kenkaria jartzea gomendatzen du, foru-lurraldean gutxieneko inbertsio bat egiteko baldintzarekin betiere.

Azkenik, «Azterlanak eta Kolaborazioak» atalari amaiera ematen dion artikulua, laugarrena, Jorge Esteban Sáezek eginiko Bilboko Merkataritza Ganberako Ahokularitza Fiskaleko Masterraren amaierako lanari dagokio. José Luis España Guzmán Eusko Jaurlaritzako Zerga Administrazioko Zerbitzuko buruaren tutoretzapean egin du, hain zuzen, eta *Finantza-transakzioei buruzko zerga: Europar Batasunaren barruko lankidetza indartuko ariketa bat* da lanaren izenburua.

gran actualidad. De hecho, tal como apunta la autora, en los últimos años se está registrando, dentro de la Unión Europea y en el resto de países desarrollados o emergentes, una carrera para crear condiciones fiscales competitivas que permitan atraer rodajes a sus países con el objetivo de generar actividad y riqueza, al tiempo que se consigue potenciar la imagen del país.

Eneritz Ares desarrolla su artículo con la siguiente estructura: tras una breve introducción, en el apartado segundo se analiza el marco normativo que regula el incentivo fiscal a la cultura, tanto para las personas físicas como para las jurídicas. Además, se identifican las diferencias entre los distintos regímenes tributarios dentro del territorio español. A continuación, en el tercer apartado se hace referencia a la utilización de la figura de la Agrupación de Interés Económico (AIE) por parte de la industria cinematográfica, audiovisual y cultural en general, así como a la operatoria que caracteriza a dicho sector. Posteriormente en la cuarta sección, se completa el estudio con unos supuestos prácticos que ayudan a despejar dudas y a comprender mejor la aplicación efectiva del incentivo fiscal y, por último, se entresacan las principales conclusiones del trabajo y se apuntan posibles propuestas de mejora en la eficacia de las políticas fiscales de fomento de la actividad cultural. En concreto, respecto al ámbito foral, aconseja la inspiración en la regulación de otras Administraciones Tributarias, habilitando la deducción para las producciones extranjeras, condicionada a la localización en territorio foral de un umbral mínimo de inversión.

Por último, el cuarto artículo, que cierra la sección de Estudios y Colaboraciones, corresponde al trabajo de fin de Máster en Asesoría Fiscal de la Cámara de Comercio de Bilbao elaborado por Jorge Esteban Sáez, bajo la tutoría del Jefe del Servicio de Administración Tributaria del Gobierno Vasco, José Luis España Guzmán, y tiene por título *“El Impuesto sobre las Transacciones Financieras: un ejercicio de cooperación reforzada en el seno de la Unión Europea”*.

2008ko finantza-krisiak nazioarteko finantza-sektorea arautzeari buruzko eztabaidekiko interesa eragin zuen, eta hainbat zerga-aukeraren proposamen andana ekarri zuen arlo horretan, gehienbat finantza-transakzioak kargatzera bideratuta. Proposamen horiei Tobi Tasa esan ohi zaie hizkera arruntean, ekonomialari amerikar horrek iragan mendeko 1970eko hamarkadaren erdialdean plazaratutako teoriak baitituzte erreferentziatzat. Proposamen horien artean dago Europako Batzordeak finantza-transakzioen zerga (FTZ) ezartzeari buruz egindakoa, eta hori da, hain zuzen ere, Jorge Estebanen lanaren ardatza.

Europako Batzordearen FTZ ezartzeari buruzko proposamenaren jatorri teorikoak azaltzen ditu egileak artikuluan, baita Europako herrialdeetan egon diren finantza-transakzioetarako zergen aurrekari garrantzitsuenak ere. Lankidetza indartuko prozeduraren mekanismo nagusiak ere azaltzen ditu; horri esker, izan ere, proposamena ez da gain behera joan, oraingoz, baina zaitasunak ditu aho batez babes dezaten. Kolaborazio horretan aztertzen du orobat finantza-transakzioetarako zergaren gainean aurkeztutako azken proposamena, epe ertainera begira agian ezar litekeena, eta, azkenik, baita zerga hori Europar Batasunean ezartzeko proposamenaren inguruan piztutako eztabaidea ere.

“**Erreferentziak**” atala lau azpiárealetan dago egituratuta ale honetan:

1) Lehenengoan, «**Intereseko dokumentuak**» izenekoan, bi dokumentu-arlo hautatu dira. Lehenengoak, Ekonomia Itunari buruzkoak, hiru dokumentutarako sarbidea ematen du:

i) Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legearen testu konsolidatua, BOEn argitaratua.

ii) testu konsolidatua horren euskalherria lehen bertsio bat.

La crisis financiera de 2008 motivó el interés por el debate sobre la regulación del sector financiero internacional y activó una ola de propuestas de diferentes alternativas impositivas en este ámbito, en su mayoría enfocadas hacia el gravamen de las transacciones financieras, inspiradas en la que coloquialmente se ha venido en llamar Tasa Tobin al tener como referente las teorías de este economista americano formuladas a mediados de los años setenta del siglo pasado. Entre dichas propuestas, la de la Comisión Europea sobre la implantación del Impuesto sobre las Transacciones Financieras (ITF), que centra el trabajo de Jorge Esteban.

En su artículo el autor expone los orígenes teóricos de la propuesta de la Comisión Europea sobre la implantación del ITF, así como los antecedentes más relevantes de impuestos a las transacciones financieras que han existido en países europeos. También explica los mecanismos principales del procedimiento de cooperación reforzada que está permitiendo que, por el momento, la propuesta no decaiga, en un contexto de dificultad para lograr unanimidad en los apoyos. Asimismo, en esta colaboración se estudia la última propuesta de impuesto a las transacciones financieras presentada, que pudiera ser establecida en un futuro a medio plazo, y, por último, el debate generado en torno a la propuesta de implantación de este impuesto en la Unión Europea.

La sección de “**Referencias**” se compone en este número de la revista de cuatro apartados:

1) En el primero de ellos, “**Documentos de interés**” se han seleccionado dos áreas documentales. La primera de ellas, relativa al Concierto Económico, facilita el acceso a tres documentos:

i) texto consolidado de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, publicado en el BOE.

ii) una primera versión en euskera de dicho texto consolidado.

iii) 10/2017 Legearen bidez egindako azken aldaketa indarrean jarri aurretik eta ondorengo Itunaren bertsioen taula konparatiboa, bi zutabetan.

Bigarren dokumentu-arloan tributu-heziketaren baterako proiektuari buruzko informazio garrantzitsuena dago, zeina editorial honen sarreran aipatu dugun. Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Sailaren webgunera bideratzen duen esteka baten bidez dago hartarako sarbidea, eta bertan, halaber, proiektuan parte hartzen duten beste erakunde batzuen webgunean dauden dokumentu interesgarri batzuetara bideratzen gaitu (foru-aldundiek egindako unitate didaktikoak, adibidez).

2) Bigarren azpiatala, «EZKO konsultak» izenekoa, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak jakinarazi dituen tributuei buruzko konsultak biltzeko gunea da, maiatzaren 30eko 3/1989 Legeak (Zerga Bateratze, Koordinazio eta Elkarlanari buruzkoa) 14. artikuluan xedatutakoari jarraituz: «*Lurralde historikoetako zerga-administrazioek darabiltzaten irizpideen koordinazioa lortzeari begira, konsulta lotesleak Zerga Koordinaziorako Organoaren txostenaren ondoren argituko dira (...)*».

Zergak aldizkariaren ale honetan bost konsulta hautatu dira. Konsulta horien erantzuna oso-osorik jaso da, eta honako gai hauek jorratu dira:

Konsultaren arrazoa
BEZ. - Prentsako kolaboratzaileek emandako zerbitzuak (hedabide digitalen argitaratu beharreko testuak idazteko zerbitzuak badira) BEZetik salbuesta. Ez daude salbuetasita, ordea, idatzitako artikuluen xede diren produktuei buruzko datuak edo informazioak biltze hutsari dagozkionak.
BEZ. - Higiezin baten eskualdatzea BEZari lotzeko baldintzak eta eraikinen bigarren eta ondorengo eskualdatzeei dagozkiensalbuespenari uko egitearen ondoriozko subjektu pasiboa inbertsio-araua aplikatzeko baldintzak (horrenbestez, zergaren subjektu pasiboa higiezinaren eskuratzalea izango litzateke eta ez eskualdatzailea).

iii) una tabla comparativa, a doble columna, de la versión del Concierto previa y la posterior a la entrada en vigor de la última modificación operada por la Ley 10/2017.

La segunda área documental, contiene la información más relevante relativa al proyecto conjunto de educación tributaria, al que se ha hecho referencia en la parte introductoria de este editorial. Se accede a ella a través de un enlace que dirige a la web del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco, desde el cual se facilita asimismo la redirección a documentos de interés alojados en la web de otras de las instituciones que participan en el proyecto, como las unidades didácticas elaboradas por las Diputaciones Forales.

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

Asunto objeto de la consulta
IVA. - Exención del IVA de los servicios prestados por colaboradores de prensa, consistentes en la redacción de textos a publicar en medios de comunicación digital, sin que resulten exentos los que correspondan a la mera recopilación de datos o informaciones relativas a los productos objeto de los artículos redactados.
IVA. - Condiciones para la sujeción al IVA de la transmisión de un inmueble y requisitos para la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo derivada de la renuncia a la exención correspondiente a las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones (con lo cual quien ostentaría la condición de sujeto pasivo del Impuesto sería el adquirente y no el transmitente del inmueble).

BEZ. – BEZeko tratamendua sozietate publiko batek finantzatutako zerbitzu jakin batzuei dagokienez, aurrekoak partaidetza duen beste sozietate publiko baten bitartez doan ematen badira, startupsak laguntzeko programa baten esparruan.

SZ. – Lotutako pertsonen edo erakundeen kasuan emplegua sortzeagatiko kenkaria aplikatzeko, horien guztieng baterako egoera hartu behar da kontuan, haren egoitza edozein izanik ere. Ondorioz, talde multinacional bat bada, emplegua sortzeagatiko kenkaria aplikatzeko kontuan hartu beharreko loturaren perimetroa taldea osatzen duten enprese guztiei dagokiena izango da.

PFEZ - AFHZ - Finantza-erakundea kondenatzeko epaia finantza-produktu egituratu bat merkaturatzeari dagokionez. Epaia aplikatzearen ondoriozko erregulazioak dakartzan eragiketen eta etekinen tributu-tratamendua. Kostu judicialak PFEZren ondoreetarako.

IVA. – Tratamiento en el IVA de determinados servicios financiados por una sociedad pública y que son prestados a título gratuito través de otra sociedad pública participada por la anterior, en el marco de un programa de apoyo a las startups.

IS. – Para la aplicación de la deducción por creación de empleo en el caso de personas o entidades vinculadas debe considerarse la situación conjunta de todas ellas, con independencia de su domicilio. En consecuencia, tratándose de un grupo multinacional, el perímetro de vinculación a considerar para la aplicación de la deducción por creación de empleo será el correspondiente a todas las empresas que integran el grupo.

IRPF – IRGF.- Sentencia condenatoria de entidad financiera respecto a la comercialización de un producto financiero estructurado. Tratamiento tributario de las operaciones y rendimientos derivados de la regularización en aplicación de la Sentencia. Las costas judiciales a efectos del IRPF.

3) Ekonomia Itunaren III. kapituluko 3. atalak Arbitraje Batzordearen (ElAB) osaera, eginkizunak eta erabakien erregimena arautzen ditu. Batzorde horrek Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean sortzen diren tributuen arloko auziak ebaetza du helburu. Zergak aldizkariaren zenbaki honetako «Erreferentziak» ataleko hirugarren azpiatalean, «Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen Ebazpenak» izenekoan, arbitraje-organo horrek 2017ko bigarren seihilekoan emandako 4 akordioren argitalpenaren esteka eman dugu, [www.euskadi.eus/webgunekoa](http://www.euskadi.eus/webgunekoa). (Ohartarazi beharra dago Arbitraje Batzordearen idazkaritza-eginkizunak, txandaka, hiru urtean behin, Euskadik eta Estatuko Administrazioak betetzen dituztela, eta azken horri dagozkiola 2017ko ekainetik aurrera, eginkizunak eta expedienteak behar bezala eskualdatu ondoren; 2020ko ekainera arte bete beharko ditu horiek).

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

3) El Capítulo III del Concierto Económico en su sección 3<sup>a</sup> regula la composición, funciones y el régimen de los acuerdos de la Junta Arbitral (JACE), órgano que tiene atribuida la misión de resolver los conflictos de naturaleza tributaria planteados entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales. El tercer 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](http://www.euskadi.eus), de 4 acuerdos dictados por ese órgano arbitral durante el segundo semestre de 2017. (Ha de advertirse que las funciones de secretaría de la Junta Arbitral, que alternan de forma rotatoria, cada tres años, País Vasco y Administración del Estado, corresponden a esta última desde junio de 2017, tras el oportuno traspaso de funciones y expedientes, y las deberá ejercer hasta junio de 2020).

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:

#### Eztabaidearen oinarriak

12/2017 E. Expediente amaitu eta artxibatzea, eztabaidearen oinarriak gerora desagertu direlako, eragindako Zerga Administrazioek BEZaren zergadun den pertsona juridikoaren zerga-egoitzari buruz akordioa lortu ostean.

#### Objeto del conflicto

R 12/2017. Terminación y archivo del expediente por desaparición sobrevenida del objeto del conflicto tras acuerdo entre las Administraciones Tributarias afectadas sobre el domicilio fiscal de la persona jurídica, contribuyente del IVA.

13/2017 E. BEZA ordainarazteko administrazio eskuduna. Erregaa merkaturatzen duen enpresak eginiko eragiketak lokalizatza, bere zerga-egoitza ez beste lurralde batean dauden hirugarrenen instalazioak (zerga-gordailuak eta gasolina-zerbitzuguneak) erabiltzen baititu. Erregaa merkaturatzen duen enpresak emandako ordainketa-txartelak erabiltzea. Bere jarrera abalatzen duten Auzitegi Gorenaren hainbat epai aipatzen ditu, baita ElABk berak antzeko gaiei buruz emandako beste ebazen batzuk ere.
14/2017 E. BEZA eta SZ ordainarazteko administrazio eskuduna. Lurralde erkidean egoitza duen operadoreak, foru-lurraldean dauden eta hirugarren baten jabetza diren gasolina-zerbitzuguneen bitarfez, garraiolarie txartel-sistema baten bidez erregaa emateko egindako eragiketak lokalizatza. ElABren arabera, ZPk egindako operazioak foru-lurraldean kokatutako ondasun-entregak dira. Auzitegi Gorenaren jurisprudentzia aipatzen du, baita ElABk berak antzeko gaiei buruz emandako beste ebazen batzuk ere.
15/2017 E. Zergapekoak ABEE baten zerga-egoitzari eta BEZA ordainarazteko eskumenari buruz sustatutako gatazka. Bi administrazioek, erkideak zein foralak, eskuduntzat jotzen dute beren burua. Gatazka ez onartzea gatazka negatiboa ez delako.

4) Azkenik, «Estatistikak» atalak, Igor Guinea Palacios Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Saileko Diru-sarrerak Kudeatzeko eta Bilketa Aztertzeko Zerbitzuko teknikariak egina bera, gai hauek jaso ditu Zergak aldizkariaren zenbaki honetan: i) foru-aldundiek zerga itunduen bidez egindako bilketari buruzko informazioa, 2017ko urtarrila-urria epearri dagokiona (11.651.611 milioi euroko erregistratutako bilketa, 2016ko epe berean kontabilizatua baino % 10,6 handiagoa) eta ii) 2017ko itxieraren bilketaren aurreikuspenari buruzko informazioa eta 2018rako tributu itunduen bidez bilduko denaren estimazioa, Herri Dirubideen Euskal Kontseiluak 2017ko urriaren 11n onartutakoaren arabera. 2017ko itxieraren aurreikuspenari dagokionez, estimatu da foru-aldundien bilketa kontsolidatuaren itxiera aurreko ekitaldikoa baino portzentajezko 10,9 handiagoa izatea, hau da, 14.367.702 mila euroko bilketa egon da balio absolututan. Halaber, 2018ko tributu-sarrerekin lotuta, foru-aldundiek tributu itunduengatik guztira 14.391.278 mila euro bilduko dituztela estimatu da. Hori horrela, urtetik urterako % 4,5eko hazkundeak egongo da

R 13/2017. Administración competente para la exacción del IVA. Localización de operaciones realizadas por empresa comercializadora de carburante que utiliza instalaciones de terceros (depósitos fiscales y estaciones de servicio) situadas en territorio distinto de su domicilio fiscal. Utilización de tarjetas de pago emitidas por la empresa comercializadora de carburante. Refiere varias sentencias del Tribunal Supremo que avalan su posición, así como otras resoluciones de la propia JACE sobre asuntos similares.

R 14/2017. Administración competente para la exacción del IVA y el IS. Localización de las operaciones de entrega de carburante realizadas por operador domiciliado en territorio común, a través de estaciones de servicio ubicadas en territorio foral y propiedad de un tercero, a transportistas a través un sistema de tarjetas. La JACE entiende que las operaciones realizadas por el OT son entregas de bienes localizadas en territorio foral. Refiere jurisprudencia del Tribunal Supremo, así como otras resoluciones de la propia JACE sobre asuntos similares.

R 15/2017. Conflicto promovido por el obligado tributario en relación con el domicilio fiscal de una UTE y la competencia para la exacción del IVA. Ambas administraciones, común y foral se consideran competentes. Inadmisión del conflicto por no tratarse de un conflicto negativo.

4) 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 periodo enero-octubre de 2017 (11.651.611 millones de euros de recaudación registrada que suponen un incremento del 10,6% sobre la recaudación contabilizada en el mismo periodo de 2016) y ii) información sobre la previsión de recaudación de cierre de 2017 y la estimación de recaudación por tributos concertados para 2018, aprobadas por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas de 11 de octubre de 2017. Respecto a la previsión de cierre de 2017, se ha estimado que la recaudación consolidada de las Diputaciones Forales cierre 10,9 puntos porcentuales por encima de la del ejercicio pasado, es decir, con una recaudación en valores absolutos de 14.367.702 miles de euros. Por otra parte, en relación con los ingresos tributarios en 2018

2017koaren aldean, Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoaren 17/05/17ko akordioen ondoriozko zenbatekoa kenduta. 2017ko zerga-bilketaren egoeraren araberako eragin hori kendu gabe, ordea, 2018an aurreikusitako igoera % 0,2koa da.

Aldzkariaren 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) argitaratutako laburpena ere.

Azkenik, foru-tributuen gaiari buruzko informazio baliagarria osatzeko interesa duten pertsonei iradokitzen diegu EAEko hiru lurralte historikoen webguneetan xede horretarako jarritako ataletan ([www.araba.eus](http://www.araba.eus), [www.bizkaia.eus](http://www.bizkaia.eus), [www.gipuzkoa.eus](http://www.gipuzkoa.eus)) eta Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Sailaren webgunean sartzeko ([www.euskadi.eus/eusko-jaurlaritza/ogasun-finantza-saila/hasiera/](http://www.euskadi.eus/eusko-jaurlaritza/ogasun-finantza-saila/hasiera/)). Horien bidez sar daiteke hiru lurralte historikoen zerga-araudiaren bertsio integratua eskaintzen duen «Foru Zerga Kodea» aplikazioan. Ekonomia Ituna bultzatzeko eta haren zabalkundean jarduteko Ad Concordiam elkartek sustatutako webgunean sartzea aholkatzen dugu, [www.conciertoeconomico.org](http://www.conciertoeconomico.org), bai eta Ekonomia Itunaren eta Foru Ogasunen Dokumentazio Agiritegiak argitaratutako Ituna buletin elektronikoan ere, honako helbide horretan: <http://www.ehu.es/ituna/index.html> eta Pedro Luis Uriarte sustatutako Ekonomia Itunaren inguruko dibulgaziozko webgunea: Egileak berak egindako Ekonomia Ituna. *Ikuspegi personal bat* izeneko lana hartzen duena ([www.elconciertoeconomico.com](http://www.elconciertoeconomico.com)). Obra gomendagarria da Ituna ezagutu nahi dutenentzat. Eta oso baliagarria izango da obra ezagutzen duten baina haren alderdi jakin batzuetan sakondu nahi dutenentzat ere. Ikuspegi didaktikoa eta irakurterraza du ezaugarri

se ha estimado que las Diputaciones Forales recaudarán por tributos concertados un total de 14.391.278 miles de euros. Esta cifra supone un incremento interanual del 4,5% respecto de 2017, una vez excluida la cuantía derivada de los Acuerdos CMCE 17-05-17. Sin excluir este efecto coyuntural de la recaudación de 2017, el incremento previsto en 2018 es del 0,2%.

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 (BOTH, 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](http://www.araba.eus), [www.bizkaia.eus](http://www.bizkaia.eus), [www.gipuzkoa.eus](http://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/](http://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](http://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](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](http://www.elconciertoeconomico.com)). Se trata de una obra especialmente recomendable para

Itunari lehendabizikoz heltzen diotenentzat, eta barnean 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 enfoque didáctico y de fácil acceso para quienes descubren el Concierto por primera vez, pero también por el extenso y completo material que incorpora y que seguro podrá satisfacer cualquier inquietud del lector sobre esta Institución.



# A ctualidad fiscal

## ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE 6/2017 A 11/2017.

**ORDEN FORAL 298/2017, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 22 de mayo, de aprobación de los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el territorio histórico de Álava, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016, y de las condiciones generales para su presentación telemática. (BOTHÁ nº 62 de 2-6-2017 (IS, IRNR))**

El artículo 126 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016 establece para los contribuyentes del mismo la obligación de presentar y suscribir la oportuna declaración por este Impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

La misma obligación establece los artículos 21 y 38 de la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El artículo 127 de la Norma Foral 37/2013 establece que, al tiempo de presentar su declaración, los sujetos pasivos deberán determinar la deuda

correspondiente e ingresarla, en el lugar y en la forma fijados por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

Por lo que se refiere a los grupos fiscales, el artículo 100 de la Norma Foral 37/2013 establece que la entidad representante vendrá obligada, al tiempo de presentar la declaración del grupo fiscal, a liquidar la deuda tributaria correspondiente al mismo y a ingresarla en el lugar, forma y plazos que se determinen por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

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

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

En este contexto se hace preciso aprobar los correspondientes modelos para la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto

sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava y fijar sus condiciones generales de presentación telemática.

Estos modelos serán aplicables a los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016.

**ORDEN FORAL 325/2017, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 1 de junio, de aprobación del 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 y de los diseños físicos y lógicos a los que debe ajustarse el soporte directamente legible por ordenador. (BOTH A nº 67 de 14-6-2017 (IRPF, IS, IRNR))**

La Orden Foral 1.394 del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 16 de diciembre de 1999, 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 el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (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, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores por soporte directamente legible por ordenador.

La Norma Foral 22/2015, de 29 de diciembre, de modificación de la normativa reguladora de determinados impuestos y la Norma Foral 19/2016, de 23 de diciembre, de modificación de diversas normas forales que integran el sistema tributario de Álava, han introducido modificaciones en la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que afectan al modelo 188.

A raíz de dichas modificaciones no se someterán a retención las rentas derivadas de la prestación por la contingencia de incapacidad cubierta en un seguro, cuando sea percibida por el acreedor hipotecario del contribuyente como beneficiario de la misma, con la obligación de amortizar total o parcialmente la deuda hipotecaria del contribuyente y se excluyen 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.

De acuerdo con lo anterior es 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 del contribuyente como beneficiario del mismo, con la obligación de amortizar total o parcialmente la deuda hipotecaria del contribuyente, así como reflejar las actualizaciones de las referencias normativas y la integración de las principales modificaciones de carácter técnico en el correspondiente modelo de declaración.

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 326/2017, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 1 de junio, de modificación de la Orden Foral 133/2005, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 9 de marzo, por la que se aprueba 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. (BOTH A nº 67 de 14-6-2017 (IRPF))**

La Norma Foral 19/2016, de 23 de diciembre, de modificación de diversas normas forales que in-

tegran el sistema tributario de Álava 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.

Como consecuencia de lo anterior, se ha establecido una nueva obligación de suministro de información para las entidades que lleven a cabo estas operaciones de reducción de capital que se desarrolla en el apartado 16 del artículo 123 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 40/2014, de 1 de agosto.

Como consecuencia de lo anterior, se ha establecido una nueva obligación de suministro de información para las entidades que lleven a cabo estas operaciones de reducción de capital que se desarrolla en el apartado 16 del artículo 123 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 40/2014, de 1 de agosto.

**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. (BOTHANº 70 de 21-6-2017 (IS))**

En el marco del Plan “BEPS”, acrónimo en inglés que pretende abarcar ciertas prácticas de planificación fiscal agresivas con las que compañías de un determinado perfil internacional tratan de minorar de manera artificial las bases imponibles correspondientes a los impuestos de las jurisdicciones en las que tienen presencia, elaborado por la OCDE, el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2016, 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, introdujo importantes novedades en el régimen internacionalmente conocido como patent box, consistente en la reducción de las rentas derivadas de la explotación de la

propiedad intelectual o industrial, con el fin de adecuarlo a la Acción 5 de dicho Plan, centrada en combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

A este fin y con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de julio de 2016, mediante el citado Decreto Normativo de Urgencia Fiscal se adaptó la regulación contenida en el artículo 37 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades a los acuerdos adoptados en el seno del Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales de la OCDE y en el Grupo Código de Conducta del ECOFIN, de manera que se incorpora al mismo el criterio de actividad sustancial, denominado modified nexus approach, en virtud del cual se exige un nexo directo entre el ingreso derivado de la explotación que disfruta del beneficio fiscal y el gasto que contribuye a la obtención de dicho ingreso.

En paralelo a lo anterior, y también siguiendo los términos acordados internacionalmente, se estableció un régimen transitorio para las cesiones de este tipo de activos realizadas con anterioridad a 1 de julio de 2016, que permite a los contribuyentes disfrutar del régimen modificado durante un periodo máximo de cinco años.

En cumplimiento de nuevos acuerdos complementarios alcanzados asimismo en ambos foros internacionales, el presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal tiene por objeto 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 regulado en la Disposición Transitoria Decimonovena de la Norma Foral 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 no tuvieran derecho a los beneficios en el momento

de dicha adquisición en virtud del régimen fiscal que se les venía aplicando.

La necesidad de introducir de manera inmediata esta cautela, debido a que la misma afecta al periodo impositivo 2016 cuyo plazo de liquidación dará comienzo el próximo 1 de julio de 2017, exige la utilización del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal, en virtud de la previsión contenida en el apartado 1 del artículo 8 de la Norma Foral General Tributaria de Álava.

**NORMA FORAL 11/2017, de 21 de junio, de ratificación del convenio de colaboración entre la Administración General de Euskadi, la Diputación Foral de Álava, Diputación Foral de Bizkaia y la Diputación Foral de 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. (BOTHA nº 80 de 14-7-2017 (V))**

Las Juntas Generales de Álava en su sesión plenaria celebrada el día 21 de junio de 2017, han aprobado la siguiente norma foral:

Norma Foral 11/2017, de 21 de junio, de ratificación del convenio de colaboración entre la Administración General de Euskadi, la Diputación Foral de Álava, Diputación Foral de Bizkaia y la Diputación Foral de 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.

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 cuatro 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 Comunidad Autónoma de Euskadi, a partir de cuarto 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 de los servicios para la implementación de la misma en todos los centros escolares de la CAE a partir del cuarto curso de la ESO.

Todo ello con el fin de aprovechar las sinergias derivadas de actuar conjuntamente, tanto de carácter técnico como de carácter económico.

El artículo 6.2.b) 3. De la Norma Foral de 7 de marzo de 1983 de Organización Institucional del Territorio Histórico de Álava establece que:

"En todo caso, corresponde además a las Juntas Generales ..." La ratificación de las propuestas de la Diputación Foral en los casos siguientes:

.....

3. Convenios con el Gobierno Vasco o el del Estado, con otros Territorios Históricos, Comunidades Autónomas o Provincias."

Teniendo en cuenta lo anterior, la norma propuesta tiene su origen en el ejercicio de las competencias propias establecidas en el artículo 6.1.2 de la Norma Foral 52/1992, anteriormente mencionada, en el ejercicio de la iniciativa normativa corresponde al Consejo de Diputados, aprobar y remitir a las Juntas Generales para su ratificación, las propuestas referidas a Convenios con el Gobierno Vasco o del Estado, con otros Territorios Históricos, Comunidades Autónomas o Provincias

**NORMA FORAL 13/2017, de 28 de junio, de modificación de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al objeto de introducir tratamiento fiscal de los planes de ahorro a largo plazo. (BO-THA nº 82 de 19-7-2017 (V))**

El día 28 de noviembre de 2014 fue objeto de publicación en el «Boletín Oficial del Estado» 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.

En relación con la reforma operada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se introdujeron cambios en su normativa con el propósito de favorecer la inversión y estimular la generación de ahorro. Uno de ellos es la creación de los Planes de Ahorro a Largo Plazo, instrumento dirigido a pequeños inversores. Se trata de contratos que deben instrumentarse a través de uno o sucesivos seguros individuales de vida denominados Seguros Individuales de Ahorro a

Largo Plazo (SIALP), o bien a través de los depósitos y contratos financieros a que se refiere el apartado 3 del mismo precepto, integrados en una Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo (CIALP). 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 contribuyente no efectúe disposición alguna del capital resultante del Plan antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura.

Las Juntas Generales de Bizkaia aprobaron la Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria. En esta Norma Foral 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 establecer 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.

Las Juntas Generales de Gipuzkoa aprobaron mediante la Norma Foral 5/2016, de 14 de noviembre, del año 2016, determinadas modificaciones tributarias. Al igual que anteriormente había hecho la Administración General del Estado y también Diputación Foral de Bizkaia, la Diputación Foral de Gipuzkoa introdujo en su normativa tributaria la regulación de los Planes de Ahorro a Largo Plazo.

El Territorio Histórico de Álava, carece de regulación sobre estos Planes de Ahorro, produciéndose una desventaja fiscal para sus contribuyentes, excluyéndoles de un instrumento de inversión y de estímulo a la inversión.

Se hace necesario, por lo tanto, introducir esta figura en nuestro ordenamiento, y en línea con el mercado y con la pretensión de mantener un tratamiento fiscal homogéneo en el ahorro, canalizado a través de determinados productos de seguro, establecer un tratamiento fiscal incenti-

vador, creándose un nuevo instrumento dirigido a pequeños inversores denominado Plan de Ahorro a Largo Plazo cuya especialidad radica en la exención de las rentas generadas por la cuenta de depósito o el seguro de vida a través del cual se canalice dicho ahorro siempre que aporten cantidades inferiores a 5.000 euros anuales durante un plazo al menos de cinco años.

**DECRETO FORAL 34/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 18 de julio, que aprueba las operaciones de cierre del ejercicio presupuestario 2017 y la regulación de los pagos de los residuos de dicho ejercicio. (BOTH A nº 85 de 26-7-2017 (V))**

La Norma Foral de Régimen Económico y Presupuestario del Territorio Histórico de Álava 53/1992 de 18 de diciembre, en su Artículo 80 establece:

“Los Presupuestos de cada ejercicio se liquidarán, en cuanto al reconocimiento de derechos y obligaciones, al 31 de diciembre del año natural correspondiente”.

Al objeto de coordinar y agilizar el cierre del ejercicio presupuestario y por tanto, la liquidación de los Presupuestos de 2017, se hace necesario regular sus operaciones contables y procedimientos administrativos, tanto presupuestaria como extrapresupuestariamente.

Igualmente, procede establecer el procedimiento de pago de residuos del ejercicio 2017 y anteriores, durante el ejercicio 2018.

La emisión de dictamen por la Comisión Consultiva de la Administración Foral de Álava, no es preceptiva según dispone el artículo 3.3 del Decreto Foral 40/1999 del Consejo de Diputados, de 30 de marzo (modificado por D. F. 4/2005 de 15 de febrero).

Mediante Orden Foral 396/2017, de 6 de julio se dio inicio al procedimiento de elaboración del proyecto de Decreto Foral de aprobación de las operaciones de cierre del ejercicio presupuestario 2017 y regulación de los pagos de los residuos de dicho ejercicio.

Mediante Orden Foral 401/2017 de 11 de julio se aprobó el Proyecto de Decreto Foral de aprobación de las operaciones de cierre del ejercicio presupuestario 2017 y regulación de los pagos de los residuos de dicho ejercicio.

**DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 5/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 3 de agosto, que adapta a la normativa tributaria alavesa diversas modificaciones introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en los impuestos especiales y en el interés de demora. (BOTH A nº 96 de 23-8-2017 (IVA))**

La aprobación y publicación de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017, ha supuesto la introducción de modificaciones en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales.

Asimismo, la citada Ley fija, para el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2017, el interés de demora en el 3,75 por ciento.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en los artículos 26 y 33 la concertación del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales, disponiendo que, salvo determinadas excepciones, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

Ello exige incorporar a la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava las modificaciones incluidas en los referidos impuestos.

En la tramitación del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal se ha seguido el principio de transparencia regulado en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

En cuanto a los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica y eficiencia

regulados en el citado artículo 129, tratándose de una disposición normativa cuyo objeto es la adaptación de las normas sustantivas y formales del Territorio Histórico de Álava a las mismas que las establecidas por el Estado, corresponde a éste realizar dicho análisis.

**NORMA FORAL 18/2017, de 20 de septiembre, de adaptación del sistema tributario de Álava al derecho civil vasco. (BOTH A nº 112 de 29-9-2017 (NFGT, ISD, IRPF, IP, ITPyAJD, IS))**

La Ley del Parlamento Vasco 5/2015, de 25 de junio, regula el Derecho civil vasco cuyo contenido más importante se refiere al Derecho sucesorio. En esta materia se introducen importantes modificaciones respecto a la legislación anteriormente en vigor.

Por otra parte hay que tener presente que corresponde a las Instituciones forales la regulación del sistema tributario que ha de aplicarse en el Territorio Histórico de Álava, de acuerdo con lo dispuesto en el Concierto Económico.

Pues bien, la presente Norma Foral tiene por objeto incorporar al sistema tributario del Territorio Histórico de Álava la regulación y las novedades introducidas por la citada Ley reguladora del Derecho civil vasco.

Esta Norma Foral se divide en siete capítulos en los que se modifican, junto a la Norma Foral General Tributaria, las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Patrimonio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de las Haciendas Locales junto con las disposiciones reguladoras de los tributos locales. Además se introduce un ajuste en la regulación del Impuesto sobre Sociedades.

Esta regulación pretende incorporar a los diferentes tributos del sistema tributario del Territorio Histórico de Álava las peculiaridades o especialidades que presenta la nueva regulación del Derecho civil vasco, especialmente en lo relativo al testamento por comisario, al pacto sucesorio

incluidas las renuncias a los derechos sucesorios y al usufructo poderoso.

**ORDEN FORAL 515/2017, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 26 de septiembre de aprobación del modelo 290, declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses. (BOTH A nº 114 de 4-10-2017 (V))**

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

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

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

En el Territorio Histórico de Álava, la disposición adicional vigesimosegunda de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria establece las obligaciones de las instituciones financieras de identificar la residencia de los titulares de determinadas cuentas financieras y de sumi-

nistrar información a la Administración tributaria respecto de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua.

Los números 5 y 6 de esta disposición adicional vigesimosegunda son de aplicación en relación con las obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras conforme a lo dispuesto en el Acuerdo entre los Estados Unidos de América y el Reino de España para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA.

**ORDEN FORAL 529/2017, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 27 de septiembre, de aprobación del modelo 289, de declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua. (BOTH A nº 118 de 13-10-2017 (V))**

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 Protocolo 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 rela-

ción 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 Standard 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.

Considerando lo expuesto, y teniendo en cuenta que el artículo 2. Uno del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece como uno de los principios generales del acuerdo que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos se someterá a los Tratados y Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que este se adhiera, el sistema tributario alavés ha ido avanzando, tanto a nivel normativo como reglamentario, en la incorporación de la nueva obligación de información.

En este sentido, la disposición adicional vigesimosegunda de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria establece las obligaciones 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 las mismas en el ámbito de la asistencia mutua.

Esta materia ha sido objeto de desarrollo mediante el 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, produciendo dos efectos fundamentales. De una parte, extiende la obligación de identificación de titulares y personas que ejercen el control sobre las cuentas a los residentes en cualquier país o jurisdicción, con independencia de que España se haya comprometido o no a intercambiar información con dicho territorio. De otra parte, el Decreto Foral 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 6/2017, de 21 de febrero, 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 del Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

**ORDEN FORAL 583/2017, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 30 de octubre, de aprobación del modelo 231 de declaración de información país por país. (BOTH A nº 128 de 8-11-2017 (V))**

El Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2016, del Consejo de Diputados, de 19 de julio, recoge modificaciones sustanciales 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, «Base Erosion and Profit Shifting» (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. Con base en 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 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece la obligación de aportar la información país por país antes de la finalización del periodo impositivo al que se refiera la información. El contenido de la información país por país se concreta en el apartado 11 del citado artículo 43 de la Norma Foral 37/2013.

Esta obligación de suministro de información se desarrolla en el artículo 21 bis del Decreto Foral 41/2014, del Consejo de Diputados, de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, artículo introducido con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, por el Decreto Foral 3/2017, del Consejo de Diputados, de 14 de febrero, que prevé la aprobación por Orden del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos del modelo de declaración que deberá presentarse para el cumplimiento de esta obligación de aportar la información país por país, así como la forma de presentación y, en su caso, los supuestos y condiciones en que la obligación deberá cumplirse por medios electrónicos. Establece asimismo que el plazo para presentar esta información concluirá transcurridos doce meses desde la finalización del período impositivo.

Asimismo, hay que mencionar la reciente aprobación de 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. 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, a que se refiere el artículo 8 bis, apartado 3 de la Directiva 2011/16/UE, que ha sido introducido por la Directiva (UE) 2016/881, y el apartado 11 del artículo 43 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo, definido en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 42 de la citada Norma Foral 37/2013 y que no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad, cuando el volumen de operaciones del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del período im-

positivo, sea, igual o excede de 750 millones de euros. También deberán 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 37/2013 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 período impositivo.

Por otra parte, es necesario indicar que, tal y como se establece en el artículo 43.10 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, 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. Esta comunicación deberá efectuarse cada año antes de la finalización del período impositivo al que se refiera la información y deberá mencionar quién es el obligado que presenta y si lo hace en condición de entidad matriz, entidad filial obligada o entidad subrogada.

En este contexto se hace preciso aprobar el correspondiente modelo para la presentación de la información país por país y fijar sus condiciones generales de presentación telemática.

**ORDEN FORAL 621/2017, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 20 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. (BOTH A nº 136 de 27-11-2017 (IRPF))**

Por la presente Orden se modifica la Orden Foral 711/2002, de 16 de diciembre, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos para realizar una serie de modificaciones técnicas en los datos relativos al modelo 781.

## ACTUALIDAD BIZKAIA

### PUBLICACIONES DESDE 6/2017 A 11/2017

**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.(BOB nº 115 de 16-06-2017) Ratificación en Juntas Generales (BOB nº 188 de 2-10-2017)**

En el marco del Plan «BEPS», acrónimo en inglés que pretende abarcar ciertas prácticas de planificación fiscal agresivas con las que compañías de un determinado perfil internacional tratan de minorar de manera artificial las bases imponibles correspondientes a los impuestos de las jurisdicciones en las que tienen presencia, elaborado por la OCDE, la Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria, introdujo importantes novedades en el régimen internacionalmente conocido como patent box, consistente en la reducción de las rentas derivadas de la explotación de la propiedad intelectual o industrial, con el fin de adecuarlo a la Acción 5 de dicho Plan, centrada en combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la trasparencia y la sustancia.

A este fin y con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de julio de 2016, mediante la citada Norma Foral se adaptó la regulación contenida en el artículo 37 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades a los acuerdos adoptados en el seno del Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales de la OCDE y en el Grupo Código de Conducta del ECOFIN, de manera que se incorpora al mismo el criterio de actividad sustancial, denominado modified nexus approach, en virtud del cual se exige un nexo directo entre el ingreso derivado de la explotación que disfruta del beneficio fiscal y el gasto que contribuye a la obtención de dicho ingreso.

En paralelo a lo anterior y también siguiendo los términos acordados internacionalmente, se estableció un régimen transitorio para las

cesiones de este tipo de activos realizadas con anterioridad a 1 de julio de 2016, que permite a los contribuyentes disfrutar del régimen modificado durante un periodo máximo de cinco años.

En cumplimiento de nuevos acuerdos complementarios alcanzados asimismo en ambos foros internacionales, el presente Decreto Foral Normativo tiene por objeto 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 regulado en la Disposición Transitoria Decimonovena de la Norma Foral 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 no tuvieran derechos a los beneficios en el momento de dicha adquisición en virtud del régimen fiscal que se les venía aplicando.

La necesidad de introducir de manera inmediata esta cautela, debido a que la misma afecta al periodo impositivo 2016 cuyo plazo de liquidación dará comienzo el próximo 1 de julio de 2017, 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 6 de junio de 2017.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 3/2017, de 20 de junio, por el que se modifica la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. (BOB nº 119 de 22-06-2017) Ratificación en Juntas Generales (BOB nº 188 de 2-10-2017)**

reguladoras del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de los tres Territorios Históricos, establecían un marco jurídico regulador de este Impuesto en el que el mismo se devengaba en el momento en que se producía la venta del bien, calculándose de forma objetiva a partir de su valor catastral y de los años durante los que el propietario o propietaria ha sido titular del mismo.

De acuerdo con lo previsto en aquella regulación, el sólo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado periodo temporal implicaba necesariamente el pago del impuesto, incluso no habiéndose producido un incremento del valor del bien, e incluso en aquellos supuestos en los que se producía un decrecimiento del mismo.

De hecho, el gravamen no quedaba vinculado necesariamente a la existencia de ese incremento de valor que pudieran haber experimentado los terrenos durante un periodo de tiempo, sino a la mera titularidad del terreno durante un determinado intervalo de tiempo.

Por consiguiente, bastaba con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para anudar a esta circunstancia a un incremento de valor sometido a tributación, que se cuantificaba de forma automática mediante la aplicación al valor que tuviera ese terreno a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles al momento de la transmisión, a un porcentaje fijo por cada año de tenencia.

Sin embargo, las Sentencias del Tribunal Constitucional de fecha 16 de febrero y 1 de marzo en relación a cuestión de inconstitucionalidad planteada en relación a varios artículos de las Normas Forales del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa y del Territorio Histórico de Araba, respectivamente, y en el mismo sentido la Sentencia de 11 de mayo respecto a la normativa vigente en territorio común, concluyen que, si bien 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, es importante tener en cuenta que una cosa es gravar la 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, situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, ya que, si así fuese, se estaría vulnerando el principio constitucional de capacidad económica, puesto 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.

En base a estos argumentos, el Alto tribunal declara la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos sometidos a cuestión de inconstitucionalidad, si bien únicamente en la medida en que sometan a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica.

Con independencia de que en el Territorio Histórico de Bizkaia no se ha producido declaración de inconstitucionalidad alguna en la normativa reguladora del impuesto, las dudas surgidas en relación a la aplicación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, puestas de manifiesto últimamente por los municipios de Bizkaia a la Hacienda Foral, a la vista de las sentencias citadas anteriormente, por las que se declara la inconstitucionalidad de parte de la regulación de este impuesto así como la reciente Sentencia del Juzgado de lo Contencioso administrativo nº5 de Bilbao, de fecha de 8 de mayo de 2017, anulando una liquidación de este impuesto, practicada por el Ayuntamiento de Leioa, e invocando en la misma la jurisprudencia del Tribunal Constitucional debido a la reproducción mimética por parte de la Norma Foral 8/1989 de los artículos declarados inconstitucionales, obligan a efectuar una reacción urgente, que adecúe la normativa vizcaína dicha jurisprudencia, en aras a una sujeción sin fisuras a la interpretación jurisdiccional del principio

constitucional de capacidad económica.

Una regulación que en aras a una mayor seguridad jurídica, adecúe la normativa foral en la materia a las Sentencias citadas, de tal manera que se sometan a gravamen únicamente supuestos en los que exista un incremento de valor de los terrenos, manteniendo al margen del impuesto aquellas operaciones en la que no existan incrementos del valor de los terrenos, y por ende, aquellas en las que se dé una disminución del valor de los mismos.

Una vez determinada la existencia de incremento del valor de los terrenos, la regulación planteada no modifica el sistema de cálculo de la base imponible, en tanto en cuanto en adelante, únicamente será aplicado en los casos en los que exista un incremento del valor del suelo.

Por otra parte, y también en aras a una mayor seguridad jurídica, se incorpora al presente Decreto Foral Normativo una disposición transitoria que establece 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 lo expuesto y ante la necesidad inmediata de modificar la Norma Foral del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, se 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 20 de junio de 2017.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 4/2017, de 26 de septiembre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.(BOB nº 192 de 6-10-2017) Ratificación en Juntas Generales (BOB nº 222 de 21-11-2017)**

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 26, que el Impuesto sobre el Valor Añadido se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

La Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017, ha introducido una serie de novedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido que deben ser incorporadas a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se establece que estarán exentas del mismo las entregas de monedas de colección cuando son efectuadas por su emisor por un importe no superior a su valor facial. Por otra parte, al objeto de promover el acceso y difusión de la cultura, se minora el tipo impositivo aplicable a los espectáculos culturales en vivo, que pasan a tributar al 10 por ciento. Además, las monturas de gafas graduadas pasan a tributar al 10 por ciento en consonancia con la tributación que es aplicable a las gafas y lentes graduadas.

Por ello y en virtud de la autorización contenida en el artículo 8 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en la que se recoge que la Diputación Foral podrá dictar disposiciones normativas con rango de Norma Foral en materia tributaria denominadas Decretos Forales Normativos en el supuesto de que su objeto sea exclusivamente la adaptación de la legislación del Territorio Histórico de Bizkaia, cuando, de conformidad con lo dispuesto en el Concierto Económico deban regir en dicho Territorio Histórico las mismas normas sustantivas y formales que en el territorio de régimen común, a propuesta del diputado foral de Hacienda y Finanzas, previa deliberación y aprobación de la Diputación Foral en su reunión de 26 de septiembre de 2017.

**DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 82/2017, de 20 de junio, por el que se modifican varios Reglamentos de carácter tributario para la introducción del Suministro Inmediato**

#### **de Información en el Impuesto sobre el Valor Añadido.(BOB nº 119 de 22-06-2017)**

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto 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.

De conformidad con lo previsto en el Concierto Económico, por tanto, las instituciones forales del Territorio Histórico de Bizkaia han aprobado la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por medio de la cual se establece el marco normativo de aplicación del citado tributo en nuestro Territorio Histórico.

La citada Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que los sujetos pasivos deberán llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables. El desarrollo reglamentario de este precepto se realiza en el artículo 62 del Reglamento del Impuesto, en el que se establece que los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevar, con carácter general y en los términos dispuestos por el citado Reglamento, un Libro Registro de facturas expedidas, un Libro Registro de facturas recibidas, un Libro Registro de bienes de inversión y un Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

Dichas obligaciones son consecuencia de lo establecido en el artículo 242 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece que los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible

la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración fiscal. Por otra parte, el artículo 243 dispone que los sujetos pasivos deberán llevar un registro de los bienes que hayan enviado o transportado por sí mismos o por su cuenta fuera del territorio del Estado miembro de partida, pero dentro de la Comunidad, para su utilización en operaciones consistentes en la tasación de dichos bienes o la ejecución de obra sobre los mismos o en su utilización temporal, mencionadas en el artículo 17, apartado 2, letras f), g) y h). Por último, el artículo 273 de la mencionada Directiva establece que los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respeten el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros.

La llevanza de los distintos libros registro regulados en la normativa citada anteriormente ha experimentado una profunda transformación desde el momento en que por primera vez se estableció la obligación hasta nuestros días, en consonancia, como no puede ser de otra forma, con el desarrollo de las nuevas tecnologías, el avance en la utilización de medios electrónicos por parte del colectivo empresarial español y la implantación gradual del uso de la factura electrónica. De manera que, actualmente, es residual el número de empresarios y profesionales que no utilizan medios electrónicos o informáticos para la llevanza de los libros registro.

De hecho, en el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia y por lo que a las personas físicas que realizan actividades económicas se refiere, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, ya dispuso la utilización de unos programas informáticos específicos para la llevanza de los citados Libros registro a través del Libro registro de operaciones económicas, así como la posterior transmisión telemática a la Hacienda Foral de Bizkaia de su contenido a través del modelo 140.

En este contexto, parece razonable pensar que el progreso sustancial que se ha producido en el uso de nuevas tecnologías para la llevanza de los libros registro permita transformar el sistema de llevanza de los mismos en un sistema más moderno que acerque el momento del registro o contabilización de las facturas al de la realización efectiva de la operación económica que subyace a las mismas.

La lucha contra el fraude fiscal es un elemento esencial de la actuación política de la Diputación Foral de Bizkaia, y para ello, es necesario disponer de información suficiente y de calidad, así como obtenerla de la forma más inmediata posible. No obstante, debe existir un correcto equilibrio entre la obtención de la información imprescindible para un adecuado desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación y los costes indirectos que el suministro de los mismos supone para los obligados tributarios. En este sentido, este nuevo sistema de llevanza de los libros registro en sede electrónica, no solo facilitará la lucha contra el fraude fiscal, sino que supondrá una mejora en la calidad de los datos y en la correcta aplicación de las prácticas contables, así como un ahorro de costes y una mayor eficiencia que redundará en beneficio de todos los agentes económicos.

De esta forma, para determinado colectivo de personas y entidades que disponen de sistemas desarrollados de software, así como, para aquellos otros que opten por el nuevo sistema, la obligación establecida en el apartado 1 del artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido se realizará a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia mediante el suministro electrónico de los registros de facturación en un período breve de tiempo.

Esta circunstancia permitirá reducir sustancialmente las cargas administrativas asociadas al suministro periódico de información que atañen a estas personas y entidades, quedando con ello exonerados de la obligación de presentar las declaraciones sobre las operaciones con terceras personas realizadas durante el año natural mediante la

supresión de la obligación de presentación del modelo 347, así como de la presentación de la Declaración informativa a que se refiere el artículo 47 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre.

Desde el punto de vista temporal, es preciso habilitar un período de tiempo suficiente para que los obligados tributarios puedan adaptar sus sistemas a la nueva forma de llevanza de sus libros registro a efectos de Impuesto sobre el Valor Añadido, además de ser muy relevante adoptar un enfoque coherente de implantación de la nueva medida coincidiendo con el inicio de un nuevo año natural a los efectos de no hacer coincidir obligaciones formales diferentes en los distintos períodos de liquidación de un mismo año, por lo que se prevé la implantación del nuevo sistema en el Territorio Histórico de Bizkaia para el 1 de enero de 2018.

Por todo ello, el presente Decreto Foral tiene por objeto incorporar las modificaciones reglamentarias necesarias para regular el nuevo sistema de llevanza de libros registro a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia.

**DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 92/2017, de 12 de julio, por el que se adaptan varios Reglamentos de carácter tributario a la 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 142 de 26-07-2017)**

Recientemente las Juntas Generales de Bizkaia han aprobado la 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.

Esta Norma Foral como su título indica nace con el objetivo de adaptar los principales impuestos del sistema tributario del Territorio

Histórico de Bizkaia vinculados al Derecho Civil Vasco a la nueva Ley 5/2015, de Derecho Civil Vasco en vigor desde el 3 de octubre de 2015 introduciendo modificaciones en las normas forales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Patrimonio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del 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.

Las nuevas medidas adoptadas conllevan ahora la adaptación de los reglamentos asociados a las normas mencionadas.

El presente Decreto Foral consta de 4 artículos comprensivos de modificaciones en el reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Decreto Foral 183/2002, de 3 de diciembre, por el que se desarrolla 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 en los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En relación con el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se desarrolla la obligación del comisario de comunicar a la Administración tributaria las alteraciones producidas en el inventario de los elementos patrimoniales que formen parte de la herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio, como consecuencia de los actos de disposición que se realicen por el cónyuge viudo o viuda o miembro sobreviviente de la pareja de hecho, cuando dichas alteraciones no impliquen el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Esta comunicación se realizará mediante el modelo y en el plazo que se determine por Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas.

En referencia al Decreto Foral 183/2002, de 3 de diciembre, por el que se desarrolla 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, se adapta a las modificaciones introducidas en la Norma 7/2002 mencionada, básicamente en relación con la tributación de la herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de las transmisiones de elementos patrimoniales que no supongan devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y se desarrollan algunos supuestos de exención.

Asimismo, se re establece la obligación de declarar, en todo caso, en el Impuesto sobre el Patrimonio de las herencias pendientes del poder testatorio y se actualizan algunas referencias normativas como consecuencia de los cambios introducidos en la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En relación con los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados únicamente se realizan actualizaciones de referencias normativas y de carácter técnico.

**ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1087/2017, de 8 de junio, por la que se aprueban los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia y se regula el procedimiento para su presentación telemática, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016. (BOB nº 115 de 16-06-2017)**

Los artículos 126 y 127 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el artículo 21 de la Norma Foral

12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, establecen que los contribuyentes de cada uno de estos impuestos están obligados a presentar la correspondiente autoliquidación por los mismos, debiendo, a la vez, ingresar la deuda tributaria en el lugar y forma que se determine por el diputado foral de Hacienda y Finanzas.

En lo que se refiere a los Grupos Fiscales, el artículo 100 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, redactado, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, por el número Veintiuno del artículo único del Decreto Foral Normativo 5/2015, de 24 de noviembre, por el que se modifica la Norma Foral 11/2013, establece que la entidad representante del grupo fiscal vendrá obligada, al tiempo de presentar la declaración del grupo fiscal, a liquidar la deuda tributaria correspondiente a este y a ingresarla en el lugar, forma y plazos que se determine por el diputado foral de Hacienda y Finanzas.

Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, se aprueban dos nuevos modelos 200 y 220, que incorporan algunos ajustes de carácter técnico motivados por una necesidad de armonización con otras Administraciones Tributarias. Pero además en lo referente al modelo 200, debe destacarse la inclusión de un nuevo anexo que permitirá remitir la información correspondiente a producciones cinematográficas o audiovisuales objeto de la deducción recogida en la Disposición Adicional 15 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dentro de los incentivos para el fomento de la cultura. También se incluye una apartado específico que recoge la información adicional relativa a operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles contenida en el artículo 37 y en la Disposición Transitoria 19.º de dicha Norma Foral.

Por ello, la presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación de nuevos modelos de

autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

**ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1088/2017, de 8 de junio, por la que se aprueba el modelo 221 de autoliquidación de la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la administración tributaria.(BOB nº 115 de 16-06-2017)**

La disposición adicional primera del Decreto Foral Normativo 7/2013, de 23 de diciembre, por el que se regula el régimen fiscal de las fundaciones bancarias, denominada «Conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible», establece que los activos por impuesto diferido de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades sometidos a lo dispuesto en el Reglamento (UE) 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los requisitos prudenciales de las entidades de crédito y las empresas de inversión, y por el que se modifica el Reglamento (UE) 648/2012, correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 22.1.a) de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, podrán convertirse en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria.

La disposición adicional duodécima de la Norma Foral 8/2015, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2016, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, establece el régimen de conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible

frente a la Administración Tributaria como un derecho a favor del contribuyente, introduciendo nuevas condiciones para acceder al mismo y así como ciertas obligaciones de información respecto de la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria afectados por la norma.

Para ello, la disposición adicional duodécima de la Norma Foral 8/2015 mencionada, modifica la disposición adicional primera del Decreto Foral Normativo 7/2013, de 23 de diciembre, por el que se regula el régimen fiscal de las fundaciones bancarias e introduce dos disposiciones transitorias en el mismo y añade una nueva disposición adicional vigésimo tercera en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

En primer lugar, limita el derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria, al importe de la cuota líquida positiva correspondiente al período impositivo de generación de aquellos y siempre que se den cualquiera de las circunstancias señaladas en el apartado Dos de la disposición adicional primera del Decreto Foral Normativo 7/2013, circunstancias que, por su parte, ya se exigían antes.

Además, cuando el importe de la cuota líquida positiva de un determinado período impositivo sea superior al importe de los activos por impuesto diferido generados en el mismo, permite a la entidad convertir los activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria, por un importe igual al exceso, respecto de aquellos activos de la misma naturaleza generados en períodos impositivos anteriores o en los 2 períodos impositivos posteriores.

El apartado Dos de la disposición adicional primera del Decreto Foral Normativo 7/2013 establece que la conversión se producirá siempre que se de cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que el contribuyente registre pérdidas

contables en sus cuentas anuales, auditadas y aprobadas por el órgano correspondiente.

- b) O que la entidad sea objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada.

La conversión de los activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria se producirá en el momento de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en que se hayan producido estas circunstancias y a su vez, determinará que el contribuyente pueda optar por solicitar su abono a la Administración Tributaria o por compensar dichos créditos con otras deudas de naturaleza tributaria correspondientes a impuestos cuya exacción corresponda a la Diputación Foral de Bizkaia que el propio contribuyente genere a partir del momento de la conversión.

Asimismo, la Norma Foral 8/2015, de 30 de diciembre, incorpora un apartado Seis a la disposición adicional primera del Decreto Foral Normativo 7/2013, que ha motivado la modificación de los modelos de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, al exigir a las entidades con derecho a convertir los activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria, a incluir en la autoliquidación la siguiente información.

En primer lugar, han de incluir el importe total de los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 22.1.a) de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

En segundo lugar, debe figurar el importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que hace referencia el párrafo anterior respecto de los cuales la entidad tiene el derecho establecido en la disposición adicional

primera del Decreto Foral Normativo 7/2013, especificando aquellos que por ser el importe de la cuota líquida positiva de un determinado período impositivo superior al importe de los activos por impuesto diferido generados en el mismo, dan derecho a convertirse en crédito exigible en períodos impositivos anteriores o en los dos períodos impositivos posteriores.

Y por último, se debe informar del importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la primera de las obligaciones de información mencionadas, respecto de los cuales la entidad no tiene el derecho establecido en la disposición adicional primera del Decreto Foral Normativo 7/2013.

La Norma Foral 8/2015, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2016, a su vez, introduce una disposición adicional vigesimotercera en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, denominada «Prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria», de acuerdo con la cual para mantener el régimen de conversión de activos por impuesto diferido generados en períodos transcurridos entre 2008 y 2015, se hace necesario satisfacer una prestación patrimonial. Así, establece que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades que tengan registrados activos por impuesto diferido, y pretendan tener el derecho establecido en la disposición adicional primera del Decreto Foral Normativo 7/2013, de 23 de diciembre, respecto de dichos activos, estarán obligados al pago de la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria.

El importe de la prestación será el resultado de aplicar el 1,5 por ciento al importe total de dichos activos existente el último día del período impositivo de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de la entidad.

La prestación se devengará el día de inicio del plazo voluntario de autoliquidación del

Impuesto sobre Sociedades, coincidiendo su plazo de ingreso con el establecido para la autoliquidación e ingreso del Impuesto sobre Sociedades.

También se establece en la disposición adicional vigesimotercera de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades que será competente para la exacción de la prestación patrimonial la Diputación Foral de Bizkaia, a cuyo efecto su gestión, comprobación y recaudación se regirá, en lo no previsto en esta disposición, por lo establecido en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico, y en su normativa de desarrollo.

Por último, la Norma Foral 8/2015, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2016, completa la regulación e introduce una disposición transitoria tercera en el Decreto Foral Normativo 7/2013, de 23 de diciembre, estableciendo que en el caso de que la diferencia entre el importe de los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado Uno de la misma disposición transitoria tercera y la suma agregada de las cuotas líquidas positivas de este Impuesto, correspondientes a los períodos impositivos transcurridos entre los años 2008 y 2015 sea positiva, la aplicación de lo dispuesto en la disposición adicional primera del Decreto Foral Normativo 7/2013, requerirá que la entidad satisfaga, respecto de dicha diferencia, la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria.

Y la referida prestación deberá ser satisfecha en todos los períodos impositivos de este Impuesto en los que se registren activos por impuesto diferido a que se refiere el párrafo anterior.

No obstante, hay que concretar que el contribuyente puede optar por aplicar el régimen establecido en la disposición adicional primera del Decreto Foral Normativo 7/2013, de 23 de diciembre en relación con los activos por impuesto diferido a que se refiere dicho precepto. En caso de que se trate de activos por

impuesto diferido afectados por la disposición adicional vigesimotercera de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, la opción se ejercerá respecto de todos aquellos activos por impuesto diferido afectados por la misma. En este sentido, para ejercer la opción por el derecho a la conversión deberán presentar la autoliquidación de prestación patrimonial a través del modelo 221 aprobada por esta orden. Se entenderá que opta por no convertir los activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la administración tributaria, cuando no presente la autoliquidación de prestación patrimonial a través del modelo 221. Por su parte y en relación con las entidades que forman parte de un grupo, una vez adoptada por el grupo la decisión de optar o no por convertir los activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la administración tributaria, será la entidad representante la que comunicará que ha optado por la citada conversión o no, según presente o no presente el modelo 221.

Por lo expuesto mediante la presente Orden Foral se aprueba el Modelo 221.

**ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1120/2017, de 14 de junio, por la que se fijan los supuestos e importes para no practicar, dar de baja o anular liquidaciones.(BOB nº 120 de 23-06-2017)**

El artículo 25 del texto refundido de la Norma Foral 5/2016, de 29 de diciembre, general presupuestaria, aprobado por Decreto Foral Normativo 5/2013, de 3 de diciembre, autoriza a la persona titular del Departamento de Hacienda y Finanzas, para poder regular que no se practiquen aquellas liquidaciones de las que resulten deudas inferiores a la cuantía que se estime insuficiente para la cobertura del coste de emisión, notificación y exacción de las mismas.

Asimismo, se establece que podrá regular que, con carácter general, se anulen y den de baja en contabilidad todas las deudas que correspondan a la misma persona deudora, cuando el total adeudado por ésta resulte inferior a la cuantía que se estime y fije en función de criterios de

eficiencia y coste.

En relación con las deudas de naturaleza tributaria, la presente Orden Foral establece limitaciones para la no liquidación o, en su caso, la anulación y baja en contabilidad de ciertas liquidaciones tributarias practicadas por el Departamento de Hacienda y Finanzas.

**ORDEN FORAL 1146/2017, de 19 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se crea la Unidad de Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia y se dictan normas para su organización y funcionamiento.(BOB nº 122 de 27-06-2017)**

La Hacienda Foral de Bizkaia tiene entre sus funciones la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos establecidos en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y en sus disposiciones reglamentarias de desarrollo. El ejercicio de los mismos se basa en criterios de especialización de los distintos órganos con competencias de aplicación de los tributos con la intención de conseguir la mayor eficacia y eficiencia en el empleo de los recursos públicos.

Además, la Diputación Foral de Bizkaia está comprometida claramente con el establecimiento de un clima de seguridad jurídica y de certeza de nuestro Derecho tributario que dé las suficientes garantías de estabilidad, confianza y previsibilidad de las consecuencias tributarias de su actuación para todos los operadores económicos, siendo conscientes de que, en la gran mayoría de las ocasiones, es mucho más importante la seguridad jurídica y la tranquilidad de conocer con antelación las consecuencias de las actuaciones de los contribuyentes que el propio régimen sustantivo aplicable a las mismas.

No debe olvidarse, por otra parte, que la lucha contra el fraude fiscal es la otra clave de bóveda que preside la actuación de los órganos con competencias de aplicación de los tributos dependientes de la Dirección General de Hacienda de este Departamento

de Hacienda y Finanzas, para lo que se ha trabajado intensamente en los últimos años en conseguir una adecuada organización de las diferentes Subdirecciones que dependen de la Dirección General de Hacienda y de sus modos y procedimientos de trabajo.

Desde esta perspectiva, y siguiendo las conclusiones que se han alcanzado en el seno de la Comisión de Doctrina Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia, creada por medio de la Orden Foral 1634/2009, de 9 de junio, se lleva un tiempo trabajando intensamente en la segmentación de los diferentes contribuyentes para poder ser lo más eficaces y eficientes posibles tanto en las actuaciones de lucha contra el fraude fiscal como en la adecuada atención, interlocución y conocimiento de la situación tributaria de los diferentes grupos de contribuyentes.

De las reflexiones de la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia también ha surgido la necesidad de arbitrar unidades funcionales que se encarguen de la realización de tareas especializadas que requieran de unos conocimientos y de una formación específicos, lo que unido a la dimensión de la Diputación Foral de Bizkaia, aconseja que se establezcan unidades funcionales integradas por funcionarios a los que se haya dado la formación necesaria que puedan ofrecer un servicio de alta calidad a todas las unidades del Departamento que lo requieran.

En este sentido, experiencias anteriores dentro de la Hacienda Foral de Bizkaia de implementación de unidades altamente especializadas, que han supuesto un auténtico éxito en el desarrollo de los procedimientos de aplicación de los tributos lo constituyen, por citarlas cronológicamente, la Unidad de Auditoría Informática de la Subdirección de Inspección, creada por medio de la Orden Foral 2935/2007, de 26 de noviembre, por la que se crea la Unidad de Auditoría Informática del Servicio de Inspección Tributaria y se dictan normas para su organización y funcionamiento.

Esta Unidad de Auditoría Informática tiene por

objetivo proporcionar apoyo y asistencia técnica informática directa en las actuaciones de inspección acerca de los sistemas informáticos de los contribuyentes y la realización de los trabajos informáticos de conversión, normalización y procesamiento de ficheros que sean necesarios por razones de su especial complejidad.

Por otro lado, la Orden Foral 3160/2012, de 19 de diciembre, por la que se crea la Unidad de Atención Especializada a Grandes Contribuyentes y se dictan normas para su organización y funcionamiento, se ocupó de establecer un equipo de trabajo funcional que acometiera la instrucción de los procedimientos de vinculación administrativa previa, de gestión tributaria y de inspección en relación con un colectivo de Grandes Contribuyentes, personas jurídicas, compuesto por los principales grupos empresariales respecto de los que esta Diputación Foral de Bizkaia ejerce competencias de aplicación de los tributos conforme a lo previsto en el Concierto Económico, teniendo presente que representan un porcentaje relevante de la recaudación global de esta Administración tributaria.

De igual manera, la Orden Foral 923/2015, de 30 de abril, por la que se crea la Unidad de Control Tributario de Grandes Contribuyentes y se dictan normas para su organización y funcionamiento, estableció otra Unidad que se encargaría de otro grupo de contribuyentes que planteaba unas características homogéneas en cuanto a su determinación en la medida en que son contribuyentes que presentan elevadas bases imponibles en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y/o en el Impuesto sobre el Patrimonio, lo que hacía preciso aumentar los niveles de control fiscal sobre los mismos dado que es en este grupo de contribuyentes donde las discrepancias en cuanto a la aplicación e interpretación de las normas tributarias puede implicar unas modificaciones mucho más acusadas de la cuota finalmente resultante, y en relación con los que, por otro lado, también se suelen plantear problemas hermenéuticos que no son generalizables respecto al resto de los contribuyentes.

Teniendo presente el éxito que han supuesto para el desarrollo de los procedimientos de aplicación de los tributos el establecimiento de las unidades funcionales a las que acabamos de hacer referencia, la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia ha entendido que sería conveniente dotarse de otra unidad funcional que atienda a las particularidades que las cuestiones de fiscalidad internacional y las derivadas de la valoración según su valor normal de mercado de las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas plantean en relación con la comprobación de la regularidad de las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes, máxime teniendo en consideración la importante evolución que estas cuestiones ha tenido en los últimos tiempos.

En este sentido, la Resolución 2/2017, de 27 de febrero, de la Dirección General de Hacienda, por la que se hacen públicos los criterios generales que informan el plan de lucha contra el fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia para el año 2017, recoge, entre las medidas que considera que deben implementarse en las actuaciones preventivas, la que hace referencia a que la prevención del fraude en su vertiente internacional es una de las más importantes preocupaciones de la Hacienda Foral de Bizkaia, como ya quedó reflejado en la Resolución 10/2016, de 26 de febrero, de la Dirección General de Hacienda.

En el año 2017, para reforzar y mejorar los resultados en esta área de actuación, se va a proceder a la creación de una unidad especializada en el ámbito de la fiscalidad internacional, constituida por personal inspector formado específicamente en esta materia, cuyas funciones más relevantes serán el análisis de las operaciones vinculadas internacionales y de los precios de transferencia existentes entre entidades pertenecientes a grupos multinacionales, y la comprobación de la tributación de las rentas obtenidas por contribuyentes no residentes en territorio español que operen con contribuyentes vizcaínos.

Teniendo presente que los resultados del proyecto de lucha contra la erosión de bases

imponibles y la deslocalización de beneficios (BEPS) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico están cambiando los paradigmas en los que se basa la fiscalidad internacional, así como su recepción por parte de las distintas jurisdicciones y de la propia Unión Europea, están enfatizando la necesidad de controlar y regularizar las operaciones vinculadas, sobre todo, las que se realizan en el seno de los grupos multinacionales, no quedan muchas dudas de la importancia de acometer el análisis de estas operaciones con la mayor especialización de medios posible.

Lo cual también se manifiesta en la necesidad de contar con formación específica en la materia y con el entrenamiento adecuado en el manejo de las herramientas informáticas que permiten aproximarse a los comparables internacionales para la fijación de los precios de transferencia.

Desde un punto de vista orgánico, la disposición final primera del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 197/2011, de 13 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas, habilita al diputado foral de Hacienda y Finanzas a desarrollar todos los extremos que sea precisos para la correcta ejecución y aplicación del citado Decreto Foral, así como diversas disposiciones adicionales del Reglamento mencionado habilitan igualmente al diputado foral de Hacienda y Finanzas para establecer grupos funcionales para el mejor desempeño de las competencias correspondientes a los órganos dependientes del Departamento.

Por ello, a través de la presente Orden Foral se crea la Unidad de Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia, como unidad dependiente de la Subdirección de Inspección, se establece el objeto de la misma y se dictan las normas básicas de organización y funcionamiento que han de regir su actuación, sin perjuicio de habilitar a la Dirección General de Hacienda para que dicte las disposiciones precisas de desarrollo de la presente Orden Foral que posibiliten una actuación adecuada y eficaz de la nueva Unidad en el cumplimiento de

sus funciones.

**ORDEN FORAL 1406/2017, de 26 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 781 de declaración informativa de cuentas vivienda.(BOB nº 149 de 7-08-2017)**

El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, establece ciertas obligaciones formales de información.

Entre ellas destaca la establecida, en el apartado 2 del artículo 117, para las entidades de crédito, de presentar una declaración informativa de las cuentas vivienda en el período comprendido entre el 1 y el 31 de enero del año inmediato siguiente.

Por su parte, el apartado 5 del artículo 87 de la Norma Foral del Impuesto, asimila la rehabilitación de la vivienda a la adquisición de la vivienda habitual a efectos de la aplicación de la deducción correspondiente, estableciéndose en el apartado 6 del mismo artículo las condiciones que debe cumplir la rehabilitación, es decir, que se trate de una actuación protegida en virtud de lo dispuesto en el Decreto del Gobierno Vasco 317/2002, de 30 de diciembre, sobre actuaciones protegidas de rehabilitación del patrimonio urbanizado y edificado. Ello conlleva la necesidad de una declaración informativa periódica, por parte de la Administración de la CAPV, en relación con la rehabilitación de viviendas y alquiler de viviendas tramitados por ella.

Asimismo, el apartado 9 del artículo 117 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, establece la obligación de suministro de información para las Administraciones Públicas territoriales en relación con las ayudas públicas, prestaciones y subvenciones que conceden.

Por otra parte, el modelo 781 para la declaración

informativa de cuentas vivienda por parte de las entidades de crédito fue aprobado por Orden Foral 3768/2002, de 11 de diciembre. En este momento, es necesaria una actualización del modelo motivada, por una parte, por la necesidad de 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 y, por otra parte, porque el evidente paso del tiempo desde su aprobación hace necesario realizar determinados ajustes técnicos en el soporte.

**ORDEN FORAL 1740/2017, de 5 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, empresarias, profesionales, retenedores y retenedoras y el modelo 037, de declaración censal de modificación que han de presentar los empresarios, empresarias y profesionales (Personas Físicas). (BOB nº 196 de 13-10-2017)**

El Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante el Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, regula en su Título II las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, empresarias, profesionales, retenedores y retenedoras.

El artículo 21 del citado Reglamento establece que las declaraciones de alta, modificación y baja se presentarán en el lugar, forma, plazos y modelos que establezca el diputado foral de Hacienda y Finanzas.

Así, mediante la Orden Foral 2621/2013, de 18 de diciembre, se aprobaron el modelo 036, de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, empresarias, profesionales, retenedores y retenedoras, y el modelo 037, de declaración censal de modificación que han de presentar los

empresarios, empresarias, y profesionales (personas físicas).

Recientemente ha sido aprobado el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 82/2017, de 20 de junio, por el que se modifican varios Reglamentos de carácter tributario para la introducción del Suministro Inmediato de Información en el Impuesto sobre el Valor Añadido con efectos 1 de enero de 2018, que obliga a incorporar cambios en el modelo 036.

Este Decreto Foral tiene por objeto incorporar las modificaciones reglamentarias necesarias para regular el nuevo sistema de llevanza de libros registro a través de la Sede Electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia. Se trata de transformar el sistema de llevanza de los mismos en un sistema más moderno que acerque el momento del registro o contabilización de las facturas al de realización efectiva de la operación económica. Este nuevo sistema de llevanza de los libros registro en sede electrónica no solo facilitará la lucha contra el fraude fiscal, sino que supondrá una mejora en la calidad de los datos y en la correcta aplicación de las prácticas contables, así como un ahorro de costes y una mayor eficiencia que redundará en beneficio de todos los agentes económicos.

Por otro lado, se introduce otra modificación en referencia a las obligaciones de facturación, en concreto la opción de que el cumplimiento de la obligación de expedir factura se realice por los destinatarios o destinatarias de las operaciones o por terceros o terceras.

Por último se actualiza la imagen corporativa del modelo 037.

Estas novedades hacen necesaria la aprobación de un nuevo modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, empresarias, profesionales, retenedores y retenedoras y el modelo 037, de declaración censal de modificación que han de presentar los empresarios, empresarias y profesionales (Personas Físicas).

**ORDEN FORAL 2072/2017, de 22 de noviembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se acuerda modificar las fechas de vencimiento del plazo de presentación de ciertos modelos tributarios. (BOB nº 225 de 24-11-2017)**

El plazo de presentación de algunos modelos tributarios tiene como fecha de vencimiento el día 25 de noviembre de cada ejercicio, salvo que, como ocurre en el presente caso, el último día de plazo coincide en día inhábil, en cuyo caso se prorrogará al primer día hábil siguiente. Otros modelos, sin embargo, tienen como fecha de vencimiento el 30 de noviembre.

No obstante, recientemente se ha producido una circunstancia excepcional cuyo impacto en la normal presentación por vía telemática no puede obviarse. Derivado de un fallo de seguridad que afecta a los distintos certificados de firma o sello electrónicos se ha abierto una vía de vulnerabilidad a nivel global, conocida como ROCA, que permite ataques informáticos utilizando la parte privada de la clave de seguridad, que hace que el algoritmo que genera el código pierda información durante las transacciones, lo que podría ser aprovechado para la sustracción de información protegida de forma ilícita.

En consecuencia, los diversos proveedores de servicios electrónicos de certificación, como primera medida de seguridad, a requerimiento del Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital (MINETAD), han revocado los certificados electrónicos afectados y están emitiendo nuevos certificados electrónicos a las personas físicas y jurídicas afectadas por tal revocación, si bien, debido al gran volumen de nuevos certificados a emitir es previsible que a fecha de vencimiento del plazo de presentación correspondiente al mes de noviembre todavía una parte considerable de los sujetos pasivos obligados o sus representantes no disponga de certificado electrónico válido.

Por ello, con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas físicas y jurídicas afectadas, se estima conveniente prorrogar los referidos plazos de presentación

hasta el día 11 de diciembre de 2017, para que dichas personas puedan cumplir sus obligaciones.

## ACTUALIDAD GIPUZKOA

PUBLICACIONES DESDE 6/2017 A 11/2017.

**DECRETO FORAL 14/2017, de 27, de junio modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, así como del Decreto Foral 49/2006, de 5 de diciembre, en relación con las propuestas previas de tributación específicas. (BOG nº 110 de 09-06-2017)**

El presente decreto foral tiene por objeto modificar, principalmente, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Decreto Foral 17/2015, de 16 de junio, así como el Decreto Foral 49/2006, de 5 de diciembre, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas y propuestas previas de tributación y se crea la Comisión Consultiva Tributaria.

Las modificaciones introducidas en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades están motivadas por las siguientes razones:

- En primer lugar, por la necesidad de definir ciertos términos recogidos en el artículo 53.2.c) de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades. En concreto, se determina qué se entiende a efectos de este artículo, por "proyectos empresariales relevantes", "incremento sustancial del patrimonio neto" y "dificultades en el acceso a los mercados de capitales".
- En segundo lugar, por la exigencia de establecer obligaciones adicionales de información para las agrupaciones de interés económico en relación con las aportaciones que deban ser calificadas como instrumentos de patrimonio con características especiales conforme a criterios contables.
- En tercer lugar, por la obligación de introducir un nuevo artículo 40 bis que concrete la aplicación del límite de imputación, tanto de bases imponibles negativas como

de deducciones, de los socios o socias de agrupaciones de interés económico cuyas aportaciones deban ser calificadas como instrumentos de patrimonio con características especiales conforme a los criterios contables.

- Por último, para habilitar que la documentación exigida en el procedimiento de vinculación administrativa previa que se recoge en la disposición adicional primera pueda ser aportada con posterioridad a la iniciación de dicho procedimiento.

La modificación introducida en el Decreto Foral 49/2006, de 5 de diciembre, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas y propuestas previas de tributación y se crea la Comisión Consultiva Tributaria, incorpora la posibilidad de solicitar una ampliación de plazo de 12 meses para la aportación de la documentación necesaria para la tramitación de las propuestas previas de tributación específicas. Igualmente, se establece que el tiempo que transcurra hasta la aportación de todos los documentos o hasta que finalice la referida ampliación, se considerará dilación por causa no imputable a la Administración tributaria.

**ORDEN FORAL 282/2017, de 5 de junio, por la que se aprueban los modelos 200, 220, 20G y 22G de presentación de las autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Gipuzkoa para los períodos impositivos iniciados en 2016, así como la forma, lugar y plazo de presentación e ingreso. Resultados de la Campaña. (BOG nº 114 de 15-06-2017)**

Finalizado el ejercicio 2016, se procedió a realizar el cierre del resultado de la actividad de las empresas, determinando el beneficio económico resultante de la misma.

En cuanto al resultado neto de la campaña del Impuesto sobre Sociedades de 2016 (declaraciones presentadas hasta julio de 2017) hay que señalar que ha mejorado en 43 millones de euros el resultado del año anterior y que el total de declaraciones presentadas ha ascendido a 25.353, lo que supone un aumento del 1,3% (319 declaraciones más) respecto a las 25.034 del ejercicio 2015.

Por otra parte, del total de declaraciones presentadas correspondientes al ejercicio fiscal 2016, el 59,4% (15.063 declaraciones) tiene resultado nulo, mientras que en 7.267 (28,7%) el resultado de la liquidación del impuesto da un importe a ingresar, y en 3.023 declaraciones da un resultado a devolver.

**ORDEN FORAL 283/2017, de 5 de junio, por la que se aprueba el modelo 221 de autoliquidación de la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria. (BOG nº 114 de 15-06-2017)**

**ORDEN FORAL 287/2017, de 12 de junio, por la que se determina la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros de la relación comprensiva de los deudores a la Hacienda Foral de Gipuzkoa por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 92 ter de la Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG nº 116 de 19-06-2017)**

**DECRETO FORAL-NORMA 3/2017, de 20 de junio, por el que se modifica la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, con relación a la reducción por la explotación de la propiedad intelectual o industrial. (BOG nº 121 de 26-06-2017)**

En el marco del Plan "BEPS", acrónimo en inglés que pretende abarcar ciertas prácticas de planificación fiscal agresivas con las que compañías de un determinado perfil internacional

tratan de minorar de manera artificial las bases imponibles correspondientes a los impuestos de las jurisdicciones en las que tienen presencia, elaborado por la OCDE, 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, introdujo importantes novedades en el régimen internacionalmente conocido como patent box, consistente en la reducción de las rentas derivadas de la explotación de la propiedad intelectual o industrial, con el fin de adecuarlo a la Acción 5 de dicho plan, centrada en combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la trasparencia y la sustancia.

A este fin y con efectos a partir de 1 de julio de 2016, mediante la citada norma foral se adaptó la regulación contenida en el artículo 37 de la norma foral del impuesto sobre sociedades a los acuerdos adoptados en el seno del Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales de la OCDE y en el Grupo Código de Conducta del ECOFIN, de manera que se incorporó al mismo el criterio de actividad sustancial, denominado modified nexus approach, en virtud del cual se exige un nexo directo entre el ingreso derivado de la explotación que disfruta del beneficio fiscal y el gasto que contribuye a la obtención de dicho ingreso.

En paralelo a lo anterior y también siguiendo los términos acordados internacionalmente, se estableció un régimen transitorio para las cesiones de este tipo de activos realizadas con anterioridad a 1 de julio de 2016, que permite a los contribuyentes disfrutar del régimen previo a la modificación durante un periodo máximo de cinco años.

En cumplimiento de nuevos acuerdos complementarios alcanzados, el presente decreto foral-norma tiene por objeto 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 regulado en la disposición transitoria vigésima segunda de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, a los activos intangibles que se adquieran directa o indirectamente de partes vinculadas, después del día 1 de enero del 2016, siempre que no tuvieran derecho a los beneficios en el momento de dicha adquisición en virtud del régimen fiscal que se les venía aplicando.

**DECRETO FORAL 15/2017, de 27 de junio, por el que se modifican el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales y el Reglamento que regula las obligaciones de facturación. (BOG nº 124 de 29-06-2017)**

Las obligaciones de la llevanza de los libros registro del impuesto sobre el valor añadido son consecuencia de lo establecido en el artículo 242 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido que establece que los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración Fiscal. Por otra parte, el artículo 243 dispone que los sujetos pasivos deberán llevar un registro de los bienes que hayan enviado o transportado por sí mismos o por su cuenta fuera del territorio del Estado miembro de partida, pero dentro de la Comunidad, para su utilización en operaciones consistentes en la tasación de dichos bienes o la ejecución de obra sobre los mismos o en su utilización temporal. Por último, el artículo 273 de la mencionada Directiva establece que los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para

garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respeten el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros.

La llevanza de los distintos libros registro regulados en la normativa citada anteriormente ha experimentado una profunda transformación desde el momento en que por primera vez se estableció la obligación, en consonancia, con el desarrollo de las nuevas tecnologías, el avance en la utilización de medios electrónicos por parte del colectivo empresarial y la implantación gradual del uso de la factura electrónica. De manera que, actualmente, es residual el número de empresarios, empresarias y profesionales que no utilizan medios electrónicos o informáticos para la llevanza de los libros registro.

Ello no solo facilita la lucha contra el fraude fiscal, sino que supone una mejora en la calidad de los datos y en la correcta aplicación de las prácticas contables, así como un ahorro de costes y una mayor eficiencia que redundará en beneficio de todos los agentes económicos.

La Norma Foral 1/2017, de 9 de mayo, de reforma parcial de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, modifica, entre otros preceptos, el apartado 3 del artículo 29, para establecer que reglamentariamente se determinarán los casos en los que la aportación o llevanza de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.

Por su parte, el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, aplicable de forma supletoria en el Territorio Histórico de Gipuzkoa en ausencia de normativa propia, en virtud de lo dispuesto en la disposición adicional primera del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 62.6 que determinados contribuyentes del citado impuesto llevarán los libros registro

correspondientes a dicho impuesto a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación.

Según dispone el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre (BOE 06/12/2016), por el que entre otras disposiciones se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, la obligación establecida en el artículo 62.6 entra en vigor el 1 de julio de 2017.

Los tres territorios históricos del País Vasco, de común acuerdo y atendiendo a las circunstancias de implantación de una obligación formal por medios electrónicos como la que se menciona, han previsto la implantación de un sistema de llevanza de libros registro electrónicos a partir de 1 de enero de 2018, lo cual supone una fecha de implantación distinta a la prevista en territorio común.

Ello exige establecer reglamentariamente y de forma expresa en el Territorio Histórico de Gipuzkoa la diferente fecha de implantación del sistema denominado en territorio común como suministro inmediato de información (SII).

Este es pues el objeto del presente decreto foral, modificando el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, aprobado por el Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre, y el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, aprobado por el Decreto Foral 8/2013, de 26 de febrero.

En el artículo 1 del decreto foral se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, aprobado por el Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre, con el objeto de incorporar la obligación a determinado colectivo de personas y entidades que disponen de sistemas desarrollados de software, de llevar los libros registro regulados en el artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, a través de la sede electrónica de

la Diputación Foral de Gipuzkoa, permitiendo, así mismo, la posibilidad de optar por dicha forma de llevanza a aquellos contribuyentes que no estando obligados, opten por la misma.

Se regula, así mismo, los plazos para la remisión electrónica de las anotaciones registrales, estableciéndose con carácter general en 4 días naturales, excluyéndose del cómputo los sábados, los domingos y los declarados festivos.

En el artículo 2 se modifica el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, aprobado por el Decreto Foral 8/2013, de 26 de febrero, para establecer que las personas y entidades del artículo 36.5 del Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, que opten por el cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios y las destinatarias de las operaciones o por terceros, deberán presentar una declaración censal comunicando dicha opción, la fecha a partir de la cual la ejercen y, en su caso, la renuncia a la opción y la fecha de efectos de la misma.

Asimismo, se modifica el plazo para la remisión de las facturas en el supuesto de que el destinatario o la destinataria de las operaciones sea un empresario, una empresaria o profesional que actúe como tal.

Por último, cabe señalar que el Reglamento (UE) 2015/1222, de la Comisión, de 24 de julio de 2015 por el que se establece una directriz sobre la asignación de capacidad y la gestión de las congestiones (DOUE L 197 de 25 de julio) define diferentes aspectos que afectan a la regulación del mercado de producción de energía eléctrica y a determinados sujetos. Así, define a los denominados «operadores designados para el mercado de electricidad» (NEMOs) y establece que éstos deberán actuar como contraparte de las transacciones de los mercados diario e intradiario. La obligada adaptación a dicha normativa ha determinado la necesidad de modificar la disposición adicional segunda

del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

**ORDEN FORAL 320/2017, de 28 de junio, por la que se regula la obligación de relacionarse con la Administración tributaria foral del Territorio Histórico de Gipuzkoa por medios electrónicos. (BOG nº 123 de 30-06-2017) (Corrección de errores BOG nº 214 de 09-11-2017)**

La Ley 39/2015, de 2 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, supone un nuevo avance en la implantación de la administración pública electrónica estableciendo, entre otras novedades, la separación entre identificación y firma electrónica, exigiendo ésta última cuando deba acreditarse la voluntad y consentimiento del interesado, identificando los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas, y dando preferencia a las notificaciones electrónicas.

La disposición final quinta de la misma Ley 39/2015, establece el plazo de un año a partir de la entrada en vigor de la Ley para adecuar a la misma las normas reguladoras estatales, autonómicas y locales de los distintos procedimientos normativos que sean incompatibles con lo previsto en la ley.

En el ámbito tributario, la Norma Foral General Tributaria, en su artículo 94.4, remite al desarrollo reglamentario la determinación de los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria; y en su artículo 105.2, remite, asimismo, al desarrollo reglamentario los requisitos para la práctica de las notificaciones mediante el empleo y la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos, de conformidad con la normativa reguladora de dichas notificaciones.

A ese respecto, la materia tributaria se somete al desarrollo reglamentario realizado con carácter general para la utilización de medios electrónicos en el ámbito de la Administración

Foral, aprobada por Decreto Foral 23/2010, de 28 de septiembre. Además, mediante la Orden Foral 1011/2010, de 24 de noviembre del Departamento de Hacienda y Finanzas se reguló la obligación de efectuar determinados trámites de carácter tributario por vía electrónica y, finalmente, mediante la Orden Foral 1/2016, de 4 de enero, se reguló la obligatoriedad de la utilización de medios electrónicos para un determinado colectivo de obligados tributarios o representantes que se consideró que, por su capacidad económica o técnica o, en su caso, dedicación profesional, podían acceder a dichos medios electrónicos.

Continuando con el propósito de impulsar el uso de medios telemáticos para el cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias, la presente orden foral sustituye a la anteriormente citada Orden Foral 1/2016, de 4 de enero, y regula la obligatoriedad de la utilización de medios electrónicos en todos aquellos trámites y servicios que, en materia tributaria, el Departamento de Hacienda y Finanzas ponga a disposición de la ciudadanía en la sede electrónica, para el colectivo de obligados tributarios que reúnen las condiciones previstas en el apartado 2 del artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, además de otros colectivos que se considera que pueden reunir una suficiente capacidad económica o técnica, o, en su caso, dedicación profesional, que les permita acceder a dichos medios.

Además concreta los sistemas de identificación y de firma electrónica que pueden ser utilizados en las relaciones telemáticas en materia tributaria y elimina las excepciones a la notificación electrónica recogidas en la Orden Foral 1/2016, de 4 de enero.

Finalmente, identifica los medios de presentación telemática con aquellos formularios y aplicaciones o con los modelos existentes en el sistema Zergabidea que estén disponibles en la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa en cada momento, de manera que, las referencias al medio o medios de presentación realizadas en las órdenes forales

específicas por las que se aprueban los modelos de declaraciones tributarias, quedan sustituidas por lo establecido en la presente orden foral y serán innecesarias respecto a los modelos que se aprueben a partir de su entrada en vigor.

**NORMA FORAL 2/2017, de 30 de junio, por la que se modifica el anexo III de la 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, como consecuencia de la constitución del nuevo municipio de Itsaso. (BOG nº 129 de 06-07-2017)**

**ORDEN FORAL 416/2017, de 2 de octubre, por la que se modifica el modelo 036 de declaración censal que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios. (BOG nº 193 de 09-10-2017)**

**Proyecto de Norma Foral por la que se introducen modificaciones en diversas normas tributarias.**

Con fecha 3 de noviembre de 2017, de conformidad con lo dispuesto en la letra d) del apartado 1 del artículo 70 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa se ha procedido al trámite de información pública, en la página Web del Departamento de Hacienda y Finanzas y en la sede electrónica de la Diputación Foral de sendos Anteproyectos de Norma Foral: una que introducen modificaciones en diversas normas tributarias y otra reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio.

Tras tres años de vigencia del nuevo modelo de imposición directa en Gipuzkoa que se implantó a partir del ejercicio 2014, centrado en los impuestos sobre la renta de las personas físicas, sobre sociedades y sobre la renta de los no residentes, una vez evaluados los resultados de dicha reforma, y teniendo en cuenta el actual contexto económico del territorio, marcado por una incipiente reactivación de la actividad económica, se considera conveniente introducir modificaciones en diversas figuras tributarias, contribuyendo desde la fiscalidad a

la consolidación de la recuperación económica, sin perder de vista, en ningún caso, la necesaria suficiencia financiera para el mantenimiento de los gastos y servicios públicos propios del estado del bienestar vigente. Y todo ello con el fin de cumplir los objetivos fijados en su día: conseguir una Gipuzkoa más moderna, solidaria, sostenible y competitiva, mediante un sistema fiscal más justo, progresivo y eficiente.

Así pues, se pretende coadyuvar a la reactivación de la actividad económica y al fortalecimiento del tejido empresarial de nuestro territorio, y de esta manera impulsar la generación de riqueza y empleo, a través del establecimiento de medidas atractivas para la inversión, especialmente dirigidas a las start-ups, con la finalidad de fomentar la actividad emprendedora y facilitar la implantación de nuevos proyectos empresariales. En el ámbito del Impuesto del Patrimonio, por su parte, destaca la incorporación del escudo fiscal. Todo ello, tal y como se ha indicado anteriormente, fijando un nivel de imposición que asegure la suficiencia recaudatoria del sistema fiscal para hacer frente a los compromisos derivados de las necesidades públicas.

Al mismo tiempo, se pretende avanzar en la adaptación de la normativa fiscal a lo dispuesto en la Ley del Derecho Civil Vasco, e implementar medidas dirigidas al cumplimiento de las obligaciones derivadas del marco fiscal para la prevención de la elusión fiscal, la erosión de las bases imponibles y el traslado artifioso de los beneficios empresariales, impulsado en los foros internacionales como la OCDE y la Unión Europea.

## ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

## INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (JUNIO – NOVIEMBRE 2017)

**Amaia Beloki Gonzalez**  
**Luis Elizondo Lopetegi**  
**Delegación de Euskadi para la UE**

## 1. INTRODUCCIÓN

1.1 Presidencia de Estonia: 1 julio – 31 diciembre 2017

## 2. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

- 2.1. Propuesta de Directiva sobre una base imponible común del impuesto sobre sociedades – En debate
- 2.2. Adopción de la propuesta de Directiva relativa a los mecanismos de resolución de los litigios de doble imposición en la UE
- 2.3. Grupo Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas
- 2.4. Fiscalidad de la economía digital – Comunicación y Consulta pública de la Comisión Europea

## 3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- 3.1. Reforma del sistema del IVA
- 3.2. Tipos de IVA para las publicaciones electrónicas
- 3.3. Fraude del IVA. Mecanismo de “inversión del sujeto pasivo”
- 3.4. El IVA del comercio electrónico
- 3.5. Estudio sobre la brecha del IVA

## 4. IMPUESTOS ESPECIALES

- 4.1. Informe sobre la aplicación y evaluación de la Directiva relativa al régimen general de los impuestos especiales

## 5. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

- 5.1. Propuesta de Directiva 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 en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación (DAC6)
- 5.2. Lista en la UE sobre jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal

## 6. PROCEDIMIENTOS

- 6.1. Dictámenes motivados
- 6.2. Cartas de emplazamiento
- 6.3. Asuntos archivados
- 6.4. Sentencias del TJUE

## 7. 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 (desde los grupos de trabajo hasta los Consejos de Ministros), 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<sup>1</sup> decidiendo los 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 Estonia, Bulgaria y Austria (desde el 1 de julio de 2017 hasta el 31 de diciembre de 2018). En el ámbito de la fiscalidad, el trío se ha propuesto como prioridad durante esos 18 meses luchar contra el fraude fiscal y garantizar unos impuestos justos y eficientes (incluidos una base imponible común consolidada del impuesto de sociedades, unas reglas de divulgación para intermediarios, un régimen definitivo de IVA, y un IVA sobre comercio electrónico e iniciativas relacionadas).

**1.1. Presidencia de Estonia: 1 julio – 31 diciembre 2017**

Estonia ejerce la Presidencia rotatoria del Consejo de la UE desde el 1 de julio de 2017 hasta el 31 de diciembre de 2017.

Tal y como viene recogido en su programa de prioridades<sup>2</sup>, la Presidencia estonia considera que

1 <https://www.eu2017.ee/sites/default/files/2017-06/Trio%20programme.pdf>

2 [https://www.eu2017.ee/sites/default/files/2017-06/EU2017EE%20Programme\\_0.pdf](https://www.eu2017.ee/sites/default/files/2017-06/EU2017EE%20Programme_0.pdf)

el panorama fiscal europeo debe tener en cuenta el impacto del cambio global y seguir siendo un mercado atractivo para las empresas en un momento de creciente competencia internacional. En este sentido, la Presidencia considera que la evasión, la elusión y el fraude fiscales socavan la competitividad de los operadores honestos y pueden dar lugar a considerables pérdidas fiscales para los Estados miembros.

En la fiscalidad directa, Estonia está trabajando para lograr un acuerdo en el Consejo de la UE sobre una lista común de la UE de jurisdicciones fiscales no cooperativas. También ha lanzado discusiones sobre si se deben imponer reglas obligatorias a los intermediarios financieros y asesores para divulgar esquemas de evasión de impuestos.

Por otra parte, en el marco de la fiscalidad indirecta, Estonia propone en su programa iniciar negociaciones sobre el sistema definitivo de IVA transfronterizo ya que el mecanismo temporal actual deja margen para el fraude fiscal. Así, el sistema fiscal definitivo de valor añadido se basará en el principio de imposición en el lugar de consumo. El desarrollo del comercio electrónico transfronterizo hace necesario modernizar el IVA para el comercio electrónico transfronterizo a fin de facilitar el comercio electrónico transfronterizo para las PYME, luchar contra el fraude en el IVA y garantizar la igualdad de condiciones entre las empresas de la UE y las empresas de terceros países. Por ello, Estonia se propone avanzar en la iniciativa sobre el IVA para el comercio electrónico y concluir las discusiones sobre los tipos del IVA para los libros electrónicos y las publicaciones electrónicas.

Las prioridades de la Presidencia estonia fueron presentadas en el Consejo de Ministros de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) de 11 de julio.

## 2. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

### 2.1. Propuesta de Directiva sobre una base imponible común del impuesto sobre sociedades – En debate

La Comisión Europea reactivó, en 2016, la reforma del impuesto de sociedades para la UE y presentó dos propuestas legislativas para trabajar en dos fases: la propuesta de Directiva sobre una base imponible común del impuesto sobre sociedades<sup>3</sup> (CCTB, por sus siglas en inglés) y la propuesta de Directiva sobre una base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades<sup>4</sup> (CCCTB, por sus siglas en inglés).

La Comisión propone que el nuevo sistema del impuesto sobre sociedades: sea 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; permita colmar las lagunas asociadas actualmente al traslado de beneficios a efectos fiscales; incite a las empresas a financiar sus actividades a través de recursos propios recurriendo a los mercados en lugar de orientarse hacia el endeudamiento; y apoye 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 esta reforma 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.

La CCTB se centra en la primera fase, limitándose, por tanto, a los elementos de la base común, es decir, a las reglas de cálculo de la base imponible del impuesto sobre sociedades, e incluye ciertas disposiciones contra la elusión

3 [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_685\\_en.pdf](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](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_683_en.pdf)

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 la propuesta CCCTB, en una segunda fase, que se examinará si se alcanza 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.

#### Disposiciones específicas de la propuesta CCTB

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 in-

versiones 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.

#### Debates en los grupos de trabajo del Consejo

En los últimos meses se han mantenido varias reuniones técnicas en el grupo de trabajo de fiscalidad directa adscrito al Consejo ECOFIN sobre la propuesta CCTB y se ha hecho una lectura de todos y cada uno de los artículos de la misma. Esta lectura ha mostrado los diferentes puntos de vista entre la Comisión y los Estados miembros. La Presidencia estonia no ha presentado, por el momento, un texto transaccional de compromiso. El Consejo ECOFIN no se ha pronunciado aún durante este semestre. Lo hará, probablemente, en el Consejo de diciembre.

#### **2.2. 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 10 de octubre, se aprobó esta Directiva que refuerza los mecanismos utilizados para resolver los litigios que surjan de la interpretación de los acuerdos sobre la supresión de la doble imposición. La Directiva

fomentará la inversión al crear un entorno fiscal más favorable y reducir los costes para las empresas. El texto fue adoptado sin debate tras el acuerdo alcanzado en la sesión del Consejo del 23 de mayo.

#### **2.3. Grupo Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas**

##### Introducción

El Grupo Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas fue creado por el Consejo ECOFIN, de 9 de marzo de 1998. Se ocupa esencialmente de evaluar las medidas fiscales que corresponden al ámbito de aplicación del Código de Conducta, adoptado en diciembre de 1997, para la fiscalidad de las empresas, así como de supervisar el suministro de información sobre dichas medidas.

Aunque el Código de Conducta no es un instrumento jurídicamente vinculante, su adopción compromete a los Estados miembros a derogar las medidas fiscales vigentes que constituyen competencia fiscal perniciosa, y a abstenerse de promulgar nuevas medidas de este tipo en el futuro

El Grupo trabaja fundamentalmente sobre las normas contra las prácticas abusivas, la transparencia e intercambio de información en el ámbito de los precios de transferencia, las prácticas administrativas y fomento de los principios del Código de Conducta en los países exteriores a la UE

##### Conclusiones en el Consejo ECOFIN

En el Consejo ECOFIN de 16 de junio, los Ministros adoptaron Conclusiones sobre los trabajos realizados en el marco del grupo Código de Conducta de fiscalidad de las empresas dando la bienvenida a los progresos alcanzados durante la Presidencia maltesa (del 1 enero al 30 de junio de 2017), e invitando al grupo a continuar con el seguimiento del *standstill* y la implementación del *rollback*. En las Conclusiones, los Ministros también toman nota del progreso en el alineamiento de los regímenes de *patent box* con el

enfoque *nexus* acordado e invitan al grupo a seguir su labor en el seguimiento de este proceso. Asimismo, piden a aquellas administraciones cuyos regímenes de *patent box* no cumplen con el enfoque *nexus* modificado que los adapten lo antes posible. También tomaron nota de los progresos para el establecimiento de una lista de la UE sobre jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal y pidieron al Código de Conducta que continuaran su labor.

#### Reuniones

Durante estos meses se han celebrado varias reuniones del grupo Código de Conducta. En concreto, el grupo se ha reunido el 8 de junio, el 20 de julio, el 18 de septiembre, el 17 de octubre y el 22 de noviembre. Durante estas reuniones se ha debatido sobre las siguientes cuestiones:

- programa de trabajo de la Presidencia de Estonia;
- plan de trabajo 2015 - estado de la situación;
- estrategia externa de la UE (establecimiento de una lista de la UE sobre jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal)
- proceso de *standstill* (Croacia - acta sobre la promoción de la inversión; Lituania - impuesto de sociedades para zonas fiscales especiales; España - régimen de *patent box* nacional; régimen de *patent box* de Navarra; y regímenes de *patent box* de los tres territorios vascos);
- proceso de revisión *rollback* (Francia - tasa reducida para ganancias de capital y beneficios a largo plazo de licencias de derechos de propiedad intelectual; y *patent boxes*: *grandfathering* y salvaguardias);
- **vínculos con terceros países: Liechtenstein;**
- asuntos de procedimiento – Borrador de directrices para establecer métodos de trabajo de seguimiento de la guía acordada

#### **2.4. Fiscalidad de la economía digital – Comunicación y Consulta pública Comisión Europea**

##### Comunicación

El 21 de septiembre, la Comisión Europea presentó la Comunicación - Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital<sup>5</sup>. En esta Comunicación se plantea la fiscalidad digital y se aportan datos y cifras sobre el crecimiento del comercio digital, que crece más rápido que el tradicional. Las empresas tecnológicas representan el 54% de la cuota de mercado en comparación con el 7% de 2006, con lo que la tributación de este tipo de economía adquiere más importancia.

El principio subyacente es que se tiene que cobrar el impuesto allí donde se genera el valor, y eso es difícil en la economía digital. Este principio tiene 4 objetivos:

- ser justos: que las empresas estén en pie de igualdad (las tradicionales pagan más que las digitales);
- competitividad: no se quiere impedir a las empresas que crezcan;
- integridad del mercado único: una solución común y no 27 enfoques nacionales; y
- sostenibilidad: las soluciones deben ser sostenibles y adaptarse a unos negocios que cambian constantemente.

La Comisión ofrece en la Comunicación una visión a largo plazo, en el marco de la reforma internacional de la fiscalidad de las sociedades de la OCDE. Como parte de esta reforma, los aspectos más importantes tienen que ver con el establecimiento permanente (cómo establecer y proteger los derechos fiscales en un país donde la empresa no tiene una presencia física) y con el precio de transferencia (cómo atribuir los ben-

<sup>5</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?qid=1505995931331&uri=COM:2017:547:FIN>  
[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-3305\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3305_en.htm)

eficios en los modelos de negocio nuevos digitalizados basados en bienes, datos y conocimiento intangibles).

En la reunión del grupo de trabajo de fiscalidad directa del Consejo, de 21 de septiembre, la Comisión presentó la Comunicación. Paralelamente, la Presidencia estonia está preparando Conclusiones sobre la fiscalidad digital, que se adoptarán en el Consejo ECOFIN de diciembre. Para consensuar estas Conclusiones, el grupo de trabajo se reunió el 21 de septiembre, el 16 de octubre y el 8 de noviembre.

Asimismo, a nivel político, en el Consejo informal ECOFIN, celebrado los días 15 y 16 de septiembre en Tallin, los Ministros debatieron sobre cómo modernizar las normas de fiscalidad de las empresas para tener en cuenta los nuevos modelos de negocio que utilizan la tecnología digital.

Más adelante, en el Consejo ECOFIN de 10 de octubre, la Comisión presentó la Comunicación ante los Ministros y la Presidencia estonia informó de la Cumbre digital europea, celebrada en Tallin el 29 de septiembre. Igualmente, la Presidencia indicó que se estaban preparando Conclusiones para el ECOFIN de diciembre que sirvieran de aportación para las discusiones de la OCDE y para la reunión de los Ministros de finanzas del G20 en primavera de 2018.

#### Consulta pública

La Comisión no plantea en la Comunicación enfoque jurídico alguno. Sin embargo, el 26 de octubre, abrió una consulta pública<sup>6</sup> online para recoger aportaciones de todos los interesados en relación a cómo gravar la economía digital.

Para participar en esta consulta hay que responder a un cuestionario (se estima que el tiempo para completarlo son 20 minutos) que estará disponible hasta el 3 de enero de 2018.

<sup>6</sup> [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-4204\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-4204_en.htm)

Acceso al cuestionario:  
[https://ec.europa.eu/info/consultations/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/info/consultations/fair-taxation-digital-economy_en)

La Comisión publicará las aportaciones en su página web y preparará un informe que las resuma. Estas contribuciones servirán para alimentar su potencial futura propuesta legislativa en torno a la fiscalidad digital.

### 3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

#### 3.1. Reforma del sistema del IVA<sup>7</sup>

Lo más destacado respecto a este impuesto indirecto es que el 4 de octubre de 2017, la Comisión Europea presentó sus planes para la mayor reforma de las normas del IVA de la UE en el último cuarto de siglo, encaminada hacia un espacio único europeo del IVA. Esta reforma integral aspira a mejorar y modernizar el sistema tanto para las administraciones como para las empresas.

La propuesta se presentó en el Consejo ECOFIN de 10 de octubre, para dar inicio a los trabajos técnicos en noviembre entre los Estados miembros.

La reforma se traduce en estas 3 propuestas legislativas y comunicación de la Comisión:

- Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido y se introduce el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros<sup>8</sup>

- Propuesta de REGLAMENTO DE EJECUCIÓN DEL CONSEJO por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias<sup>9</sup>

<sup>7</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/communication - towards a single vat area\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication - towards a single vat area_en.pdf)

<sup>8</sup> <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12882-2017-INIT/es/pdf>

<sup>9</sup> <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12881-2017-INIT/es/pdf>

- Propuesta de REGLAMENTO DEL CONSEJO por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que se refiere al sujeto pasivo certificado<sup>10</sup>

- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO, AL CONSEJO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO relativa al seguimiento del Plan de Acción sobre el IVA - Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE - Es hora de decidir<sup>11</sup>

En total, se calcula que se pierden más de 150.000 millones de euros en concepto de IVA cada año, lo que significa que los Estados miembros no reciben ingresos que podrían invertirse en escuelas, carreteras y asistencia sanitaria, por ejemplo. De este importe, se estima que unos 50.000 millones de euros, lo que equivale a 100 euros por ciudadano de la UE cada año, corresponden al fraude del IVA transfronterizo. Estos fondos pueden utilizarse para financiar organizaciones delictivas, o incluso actividades ligadas al terrorismo. Se calcula que esta cifra se reduciría en un 80 % gracias a la reforma propuesta.

La reforma propuesta del IVA también haría el sistema más sólido y más fácil de aplicar para las empresas de toda la UE. La Comisión Europea desea un sistema del IVA que ayude a las empresas europeas a aprovechar todas las ventajas del mercado único y a competir en los mercados mundiales. Las empresas que participan en el comercio transfronterizo, soportan actualmente un 11% más de costes de cumplimiento en comparación con las que operan únicamente en el territorio nacional. La simplificación y modernización del IVA debe reducir estos costes en un importe estimado en 1.000 millones de euros.

Un sistema del IVA definitivo que funcione en beneficio del mercado único ha sido desde hace mucho tiempo un compromiso de la Comisión

Europea. El Plan de Acción del IVA de 2016<sup>12</sup> ya explicaba en detalle la necesidad de llegar a un espacio europeo único del IVA que sea más sencillo y a prueba de fraudes.

El vicepresidente Valdis Dombrovskis, responsable del Euro y el Diálogo Social, declaró en la presentación de la propuesta: "Hoy proponemos renovar el actual sistema del IVA, que se creó hace un cuarto de siglo con carácter temporal. Necesitamos un sistema definitivo que nos permita abordar con más eficacia el fraude del IVA transfronterizo. A nivel de la Unión Europea, este fraude causa una pérdida de ingresos fiscales por un importe aproximado de 50.000 millones de euros".

Por su parte, Pierre Moscovici, comisario de Asuntos Económicos y Financieros, Fiscalidad y Aduanas, afirmó: "Veinticinco años después de la instauración del mercado único, las empresas y los consumidores siguen enfrentándose a 28 regímenes distintos del IVA a la hora de realizar actividades transfronterizas. Los delincuentes y los terroristas se han aprovechado de estas lagunas durante demasiado tiempo, organizando un fraude de 50.000 millones de euros cada año. Este anacrónico sistema, basado en las fronteras nacionales, debe acabar. Los Estados miembros han de considerar las operaciones transfronterizas del IVA como nacionales en nuestro mercado interior de aquí a 2022. Se prevé que, gracias a la propuesta de hoy, se reduzca el fraude del IVA transfronterizo en alrededor de un 80%. Al mismo tiempo, hará la vida más fácil para las empresas de la UE que comercian más allá de las fronteras, reduciendo la burocracia y simplificando los procedimientos en materia de IVA. En suma: una buena noticia para las empresas, los consumidores y los presupuestos nacionales, y una mala noticia para los defraudadores".

Con el paquete aprobado, la Comisión propone modificaciones fundamentales en el actual sistema del IVA por las que se graven las ventas de mercancías procedentes de un país de la UE a

10 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12880-2017-INIT/es/pdf>

11 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12617-2017-INIT/es/pdf>

12 [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_148\\_es.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_es.pdf)

otro de la misma forma que los bienes vendidos dentro de los distintos Estados miembros. Esto creará un nuevo sistema definitivo del IVA de la UE.

Se va a tratar de alcanzar un acuerdo sobre cuatro principios fundamentales, o "piedras angulares" del nuevo y definitivo espacio único del IVA de la UE:

- Lucha contra el fraude: El IVA se recaudará a partir de ahora en el comercio transfronterizo entre empresas. En la actualidad, este tipo de comercio está exento de IVA, lo que ofrece un fácil resquicio para que las empresas poco escrupulosas recaudén el IVA y desaparezcan luego sin transferir el dinero a la administración pública.
- Ventanilla única: Será más sencillo para las empresas que realizan ventas transfronterizas hacer frente a sus obligaciones en materia de IVA gracias a una «ventanilla única». Los comerciantes podrán hacer declaraciones y pagos a través de un único portal en línea en su propia lengua y según las mismas normas y modelos administrativos que en su país de origen. Los Estados miembros procederán a pagarse recíprocamente el IVA de forma directa, como ya es el caso de todas las ventas de servicios electrónicos.
- Mayor coherencia: La transición al principio de «destino», según el cual el importe final del IVA se abona siempre al Estado miembro del consumidor final y se recauda al tipo de dicho Estado miembro, ha sido desde hace mucho tiempo un compromiso de la Comisión Europea, respaldada por los Estados miembros. Ya está en vigor para las ventas de servicios electrónicos.
- Menos burocracia: La simplificación de las normas de facturación permitirá a los vendedores extender sus facturas con arreglo a las normas de su propio país, incluso si las operaciones son transfronterizas. Las empresas ya no estarán obligadas a elaborar

una lista de las transacciones transfronterizas para su administración tributaria (la denominada «estado recapitulativo»).

La propuesta introduce también el concepto de sujeto pasivo certificado, una categoría de empresas fiables que se beneficiará de normas más simples y ágiles. También se han propuesto cuatro "soluciones rápidas", que deberían entrar en vigor en 2019. Estas medidas a corto plazo han sido solicitadas expresamente por los Estados miembros a fin de mejorar el funcionamiento cotidiano del sistema actual del IVA hasta que el sistema definitivo sea plenamente acordado y aplicado.

#### Siguientes etapas

La presente propuesta legislativa se remitirá a los Estados miembros en el Consejo para su aprobación y al Parlamento Europeo para consulta. La Comisión avanzará en esta iniciativa en 2018 con una propuesta jurídica detallada dirigida a modificar la llamada "Directiva del IVA"<sup>13</sup> a nivel técnico, de modo que el sistema definitivo de IVA propuesto hoy pueda aplicarse sin problemas.

#### Antecedentes

El sistema común del impuesto sobre el valor añadido desempeña un papel importante en el mercado único europeo. La primera Directiva sobre el IVA data de 1967. Originalmente se creó para acabar con los impuestos sobre el volumen de negocios, que falseaban la competencia y obstaculizaban la libre circulación de mercancías, y suprimir las formalidades y los controles fiscales en las fronteras interiores. El IVA es una importante y creciente fuente de ingresos de la UE, que ascendió a casi un billón de euros en 2015, una cifra equivalente al 7 % del PIB de la UE. Además, uno de los recursos propios de la UE se basa también en el IVA. Como impuesto sobre el consumo, es una de las formas de fiscalidad más favorable al crecimiento.

<sup>13</sup> Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, DO L 347 de 11.12.2006, p. 1.

Pese a numerosas reformas, el sistema del IVA no ha sido capaz de estar a la altura de los retos que plantea hoy la economía mundial, digital y móvil. El sistema actual del IVA data de 1993 y se concibió como un sistema transitorio. Es fragmentado y demasiado complejo para el creciente número de empresas que operan a escala transfronteriza, y deja la puerta abierta al fraude, ya que las operaciones nacionales y transfronterizas son tratadas de manera diferente y pueden adquirirse bienes o servicios libres de IVA dentro del mercado único.

La Comisión ha exhortado de manera reiterada a la reforma del sistema del IVA. Para las empresas que operan en toda la UE, las fronteras siguen siendo un fenómeno cotidiano en lo que respecta al IVA. Las actuales normas en materia del IVA constituyen uno de los últimos ámbitos del Derecho de la UE que no se encuentran en consonancia con los principios que sustentan el mercado único.

### 3.2. Tipos de IVA para las publicaciones electrónicas

El Consejo ECOFIN de 16 de junio de 2017, el último bajo Presidencia maltesa, debatió una propuesta que permitiría aplicar tipos de IVA reducidos a las publicaciones electrónicas.

Con arreglo a la Directiva del IVA, 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 publi-

caciones 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<sup>14</sup>, las normas en vigor sobre 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<sup>15</sup>.

La propuesta tiene como objetivo permitir a los Estados miembros aplicar tarifas reducidas a publicaciones electrónicas si así lo desean, modificando la directiva de la UE sobre el IVA. De este modo, contribuiría al plan de la UE hacia un mercado único digital.

A pesar de los avances en la propuesta, el Consejo no pudo llegar a un acuerdo en esta etapa.

14 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 2016.

15 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.

El Consejo necesita la unanimidad para adoptar la directiva, previa consulta al Parlamento Europeo. El Parlamento Europeo ya emitió su dictamen el 1 de junio de 2017.

La Base jurídica es el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>16</sup>.

### 3.3. Fraude del IVA. Mecanismo de “inversión del sujeto pasivo”

El Consejo ECOFIN de 16 de junio debatió también una propuesta que permitiría excepciones a las normas normales del IVA con el objetivo de prevenir mejor el fraude en el IVA.

La creación de un sólido espacio único europeo del IVA es una de las acciones clave anunciadas por la Comisión en su Plan de Acción. Para ello, será necesario establecer el sistema definitivo del IVA de la UE para el comercio entre empresas en el interior de la UE, a fin de sustituir el sistema actual, que fue concebido a título transitorio.

Según lo acordado por el Parlamento Europeo y el Consejo, este sistema definitivo del IVA se basará en el principio de tributación en el país de destino de los bienes (el denominado «principio de gravamen en el país de destino»), mientras que el sistema actual se basa en la exención de las entregas de bienes en el Estado miembro de partida. Por consiguiente, la Comisión anunció su intención y ya presentó una propuesta legislativa en 2017 relativa al sistema definitivo del IVA para el comercio transfronterizo sobre la base de esta opción de tributación.

Sin embargo, dado que la preparación, adopción y aplicación de un cambio tan significativo podría llevar cierto tiempo, la Comisión reconoció la necesidad de trabajar en paralelo en otras iniciativas, en particular sobre medidas urgentes para combatir el fraude en materia de IVA y, posteriormente, el denominado «déficit recaudatorio en materia de IVA», la diferencia entre los ingresos previstos en concepto de IVA

y los que realmente recaudan las autoridades tributarias. Esta déficit ha llegado a un nivel alarmante de casi 160.000 millones de euros<sup>17</sup>, de los cuales el fraude transfronterizo representa alrededor de 50.000 millones de euros de pérdida de ingresos fiscales cada año<sup>18</sup>.

Entre tales medidas urgentes, y a petición de determinados Estados miembros, la Comisión consideró la posibilidad de autorizarles a aplicar temporalmente un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo (GRCM<sup>19</sup>, por sus siglas en inglés) que derogaría uno de los principios generales de la Directiva del IVA, el pago fraccionado. Con este fin, la Comisión acordó analizar en profundidad las repercusiones políticas, jurídicas y económicas de dicho GRCM temporal antes de presentar sus conclusiones.

Este análisis detallado, a nivel técnico, de un GRCM, con un umbral de facturación de 10.000 euros se realizó y fue presentado durante la reunión del Consejo ECOFIN de 17 de junio de 2016. En el contexto de un acuerdo político general sobre la política de lucha contra el fraude en la UE, la Comisión efectuó la siguiente declaración para que constase en el acta de dicha reunión: «La Comisión se compromete a presentar, antes de que termine el año, una propuesta legislativa que permita a Estados miembros individuales acogerse a excepciones al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, con el fin de aplicar un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo a los productos nacionales por encima de un umbral determinado y preservar el mercado interior».

La directiva propuesta este año permitiría a los Estados miembros, si así lo desean, la aplicación temporal de un mecanismo de inversión del sujeto pasivo a los suministros de bienes y las prestaciones de servicios por encima de un umbral.

17 CASE, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report

18 Ernst & Young, Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods: 2015 Final Report.

19 Generalised Reverse Charge Mechanism

16 <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:12012E/TXT>

Pero a pesar de los avances en la propuesta, el Consejo no pudo llegar a un acuerdo en esta fase.

El llamado mecanismo de inversión del sujeto pasivo implica cambiar la responsabilidad por los pagos del IVA del proveedor al cliente. La Comisión emitió la propuesta en diciembre de 2016 a solicitud de los Estados miembros particularmente afectados por el fraude del IVA.

Según la directiva, los estados miembros que deseen aplicar el mecanismo de cobro revertido podrían hacerlo bajo ciertas condiciones. El mecanismo se aplicaría a todas las entregas nacionales de bienes y servicios por encima de un umbral de factura de 10.000 euros.

El Consejo necesita la unanimidad para adoptar la directiva, previa consulta al Parlamento Europeo.

La Directiva modifica la Directiva del IVA sobre la base del artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>20</sup>.

### 3.4. El IVA del comercio electrónico

En el ECOFIN de 9 de noviembre, el Consejo debatió propuestas para mejorar las normas del IVA a fin de facilitar el comercio electrónico y los negocios en línea.

Estas propuestas se reflejan en los siguientes tres documentos:

- Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes<sup>21</sup>
- Propuesta de REGLAMENTO DE EJECUCIÓN

20 <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TX-T/?uri=CELEX:12012E/TXT>

21 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14820-2016-INIT/es/pdf>

DEL CONSEJO por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido<sup>22</sup>

- Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) nº 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido<sup>23</sup>

Un texto de compromiso propuesto por la Presidencia recibió amplio apoyo de los ministros, a pesar de lo cual una delegación aún no pudo levantar sus reservas. Por lo tanto, la Presidencia indicó que el Consejo volvería sobre el asunto en diciembre con miras a llegar a un acuerdo.

Las propuestas están destinadas a facilitar la recaudación del IVA cuando los consumidores compran bienes y servicios en línea. Forman parte de la estrategia de la UE para el "mercado único digital".

Las nuevas normas amplían el portal existente de la UE (la miniventanilla única) y establecen un nuevo portal para la venta a distancia desde terceros países. La Comisión estima que el fraude del IVA para las ventas a distancia es de unos 5 mil millones de euros anuales.

Se espera que las propuestas reduzcan los costos de cumplir con los requisitos de IVA para las transacciones entre empresas y consumidores. La cooperación administrativa también se fortalecería. Las nuevas reglas requieren que se pague el IVA en el Estado miembro del consumidor, asegurando una distribución más justa de los ingresos fiscales entre los Estados miembros.

Además, la normativa haría que las plataformas en línea sean las responsables de cobrar el IVA sobre las ventas a distancia que facilitan.

22 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14821-2016-INIT/es/pdf>

23 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14822-2016-INIT/es/pdf>

El Consejo requiere la unanimidad para adoptar el paquete de comercio electrónico. Se espera que el Parlamento Europeo dé su opinión en breve.

### 3.5. Estudio sobre la brecha del IVA

Los Estados miembros de la UE perdieron un total estimado de 152.000 millones de euros de ingresos en concepto de impuesto sobre el valor añadido en 2015, según un nuevo estudio realizado por la Comisión Europea<sup>24</sup>.

Se trata del informe final del proyecto DG TAXUD 2015/CC/131, titulado "Estudio e informes sobre la brecha del IVA en los Estados miembros de la UE-28", que es un seguimiento de los informes publicados en los años 2013, 2014, 2015 y 2016.

En el mismo, se presentan nuevas estimaciones de la brecha del IVA y la brecha de la política para el año 2015, así como las estimaciones actualizadas para los años 2011-2014. Este informe proporciona por primera vez las estimaciones de la brecha del IVA para Chipre, utilizando los datos de las cuentas nacionales recientemente revisadas de la Agencia de Estadística de Chipre.

Un cambio importante en las normas del IVA en 2015 vino con la introducción del régimen MOSS<sup>25</sup>, que cambió la forma en que se facturaba el IVA por los servicios electrónicos exportados. La estructura del IVA se mantuvo sin cambios en la mayoría de los países, y solo tres Estados miembros cambiaron el nivel y el alcance de los tipos del IVA.

La "brecha del IVA", que es la diferencia global entre los ingresos por IVA previstos y el importe realmente recaudado, demuestra una vez más la necesidad de introducir reformas serias a fin de que los Estados miembros puedan hacer pleno uso de los ingresos de IVA para sus presupuestos. Si bien la recaudación de los ingresos

procedentes del IVA muestra algunos signos de mejora, los importes que faltan siguen siendo inaceptablemente elevados. El informe se publica poco antes de la adopción de las propuestas de la Comisión para reformar el régimen del IVA.

La brecha del IVA no se puede tratar como un equivalente directo del fraude del IVA. Además del fraude del IVA y la evasión fiscal, la brecha del IVA puede también verse influida por quebras y atrasos fiscales, así como por problemas de informes en las cuentas nacionales.

Pierre Moscovici, comisario de Asuntos Económicos y Financieros, Fiscalidad y Aduanas, declaró que "Los Estados miembros no deben aceptar estas escandalosas pérdidas de ingresos en concepto de IVA. Si bien la Comisión está apoyando los esfuerzos por mejorar la recaudación fiscal en toda la UE, las normas vigentes datan de 1993 y han quedado obsoletas. Vamos a proponer en breve una revisión de la normativa del IVA sobre las ventas transfronterizas. Nuestra reforma contribuirá a reducir el fraude del IVA transfronterizo en un 80 % y devolverá un dinero muy necesario a las arcas de los Estados miembros"<sup>26</sup>.

Aunque las cifras medias de la UE están mejorando, la recaudación del IVA varía considerablemente según los Estados miembros. Las mayores brechas del IVA se registraron en Rumanía (37,2 %), Eslovaquia (29,4 %) y Grecia (28,3 %). Las más reducidas se observan en España (3,5 %) y Croacia (3,9 %). En términos absolutos, la mayor brecha del IVA ascendió a 35.000 millones de euros, en Italia.

La brecha del IVA se redujo en la mayoría de los Estados miembros, registrándose las mejoras más notables en Malta, Rumanía y España. Siete Estados miembros registraron pequeños aumentos: Bélgica, Dinamarca, Irlanda, Grecia, Luxemburgo, Finlandia y el Reino Unido.

Como ya se ha indicado anteriormente, en octubre de 2017 la Comisión Europea presentó pro-

24 Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/study\\_and\\_reports\\_on\\_the\\_vat\\_gap\\_2017.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf)

25 MOSS: Mini One-Stop Shop (miniventanilla única)

26 [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-3441\\_es.pdf](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3441_es.pdf)

puestas para la actualización de mayor alcance de las normas del IVA de la UE de los 25 últimos años. Gracias a ellas, debería ser más fácil luchar contra el fraude del IVA y más eficaz la recaudación de este impuesto. Noticias recientes de los medios de comunicación también han relacionado el fraude del IVA a gran escala con la delincuencia organizada, incluido el terrorismo. Las soluciones a este problema solo las pueden encontrar los Estados miembros colaborando entre sí.

Si bien los Estados miembros han hecho ya esfuerzos por reducir la brecha del IVA, modernizar el régimen del IVA y adaptarlo a los desafíos planteados por el fraude masivo es la mejor manera de garantizar el futuro del mercado único. La reforma del actual régimen de IVA debería también contribuir al desarrollo del mercado único digital y complementar el programa establecido por la Comisión a fin de lograr un sistema fiscal más justo y eficiente en la UE.

La Comisión Europea adoptó el "Plan de acción sobre el IVA – Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE" en abril de 2016<sup>27</sup>. El plan establece el camino hacia la creación de un territorio único de aplicación del IVA en la UE, un territorio que pueda servir de apoyo a un mercado único más profundo y más justo, y contribuir a impulsar el empleo, el crecimiento, la inversión y la competitividad, y que además se adecue al siglo XXI.

En este plan de acción se plantean acciones inmediatas y urgentes para hacer frente a la brecha del IVA y soluciones estratégicas a largo plazo para eliminar el fraude y mejorar la recaudación de este impuesto en toda la UE. En él se describen las medidas necesarias que deben tomarse para la creación de un territorio único de aplicación del IVA en la UE y la forma de adaptar el régimen del IVA a las realidades del mercado interior, la economía digital y las necesidades de las pymes.

La Comisión Europea ha publicado una serie de preguntas y respuestas sobre la brecha del IVA en su página web<sup>28</sup>.

#### 4. IMPUESTOS ESPECIALES

##### 4.1. Informe sobre la aplicación y evaluación de la Directiva relativa al régimen general de los impuestos especiales

El artículo 45, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo<sup>29</sup> establece que, "a más tardar, el 1 de abril de 2015, la Comisión presentará al Parlamento Europeo y al Consejo un informe sobre su ejecución". A fin de reunir documentación para elaborar dicho informe, la Comisión encargó dos estudios de evaluación externos. El primer estudio de evaluación, relativo al capítulo V de la Directiva (es decir, las normas sobre la circulación comercial de productos sujetos a impuestos especiales ya pagados), se publicó en 2015<sup>30</sup>. El segundo estudio, centrado en los capítulos III y IV de la Directiva (es decir, las disposiciones sobre depósito fiscal y sistema de control electrónico), se publicó en 2016<sup>31</sup>.

Cada uno de los estudios citados consistió en una encuesta a los Estados miembros y a los operadores económicos cuyos resultados se compararon a fin de garantizar un enfoque coherente de las cuestiones abordadas. En relación con ambos estudios se realizaron una serie de estudios de casos que permitieron una mayor profundización, aproximadamente en un tercio de los Estados miembros. Los Estados miembros seleccionados se consideran representativos debido a su tamaño, su ubicación geográfica y

28 [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-17-3442\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-3442_en.htm)

29 Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, DO L 9 de 14.1.2009

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

31 <http://bookshop.europa.eu/en/evaluation-of-current-arrangements-for-the-holding-and-moving-of-excise-goods-under-excise-duty-suspension-pb-KP0215865/>

su condición de productor o de consumidor de productos sujetos a impuestos especiales.

La Comisión decidió llevar a cabo una evaluación de este ámbito de la normativa en el marco de su programa REFIT<sup>32</sup>. Los resultados de la evaluación se describen pormenorizadamente en un documento de la Comisión [SWD(2017) 131 final]. Al hilo de las cinco cuestiones de evaluación tomadas en cuenta, a saber, la pertinencia, la coherencia, la eficacia, la eficiencia y el valor añadido de la UE, esta evaluación analiza si la intervención contemplada en la Directiva 2008/118/CE ha alcanzado los objetivos previstos y en qué medida ha surtido los efectos esperados.

Sobre la base de los datos recopilados a través de los estudios, el informe sintetiza las conclusiones de la evaluación de la Comisión.

#### Conclusiones de la evaluación

En conjunto, las disposiciones de autorización de los operadores económicos para tener, trasladar y recibir mercancías bajo supervisión de los impuestos especiales funcionan bien. La automatización obligatoria del control de movimientos bajo el EMCS<sup>33</sup> es juzgada como un éxito por todas las partes interesadas. En 2014, el EMCS redujo la carga administrativa anual entre 27,5 y 37 millones de euros (en función de los perfiles profesionales de las personas implicadas).

Para los operadores económicos, los resultados fueron variados: el 41% consideró que el EMCS había reducido los costes de cumplimiento, el 30% que el EMCS había aumentado los costes, mientras que el 18% dijo que el EMCS no había supuesto ninguna diferencia. El EMCS ha reducido la probabilidad de ciertos tipos de fraude, pero es necesario hacer más para aprovechar

<sup>32</sup> REFIT es un programa destinado a revisar toda la legislación de la UE con el fin de detectar cargas, incoherencias, lagunas o medidas ineficaces y presentar las propuestas necesarias para dar continuación a las conclusiones del estudio.

<sup>33</sup> Excise Movement and Control System: Circulación y Control de los Impuestos Especiales

los datos producidos por el sistema y es difícil eliminar algunos tipos de fraude en el mercado único debido a la ausencia (necesaria) de control físico sistemático de las mercancías que se trasladan en virtud de estas disposiciones. Sin embargo, existen posibilidades de mejorar aún más, en particular en la coordinación de los trámites de los impuestos especiales y aduaneros y en el tratamiento de situaciones excepcionales en las que los movimientos no se completan normalmente.

Por el contrario, las disposiciones para trasladar a otro Estado miembro las mercancías ya despachadas para el consumo son mucho menos satisfactorias: las disposiciones actuales son ineficaces, insuficientes para garantizar la libre circulación de los productos sujetos a impuestos especiales y potencialmente susceptibles de evasión y fraude. Los comerciantes que usaron el régimen de derechos pagados informaron de un tiempo medio de 221 minutos por movimiento debido a las formalidades de cumplimiento. Los Estados miembros informaron de períodos de entre 4 y 8 horas de trabajo administrativo relacionado con el procesamiento de la documentación de derechos pagados.

La venta a distancia es efectivamente imposible en virtud de las disposiciones actuales, debido a los elevados costes que conllevan las pequeñas cantidades de los envíos y las disposiciones previstas en la legislación son rara vez utilizadas. Este es un tema importante sobre todo para las pequeñas y medianas empresas, que hacen un mayor uso de estas disposiciones.

## 5. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

### 5.1. Propuesta de Directiva 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 en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación (DAC6)

La Comisión Europea propuso, el 21 de junio, una

nueva norma<sup>34</sup> de transparencia para los intermediarios de la planificación fiscal, tales como bancos, contables, asesores fiscales y abogados, que formulan y promueven estrategias de planificación fiscal para sus clientes. Las filtraciones en los medios de comunicación, como los papeles de Panamá, han puesto de manifiesto la manera en que algunos intermediarios ayudan activamente a las empresas y los particulares a evadir impuestos, generalmente por medio de complejos sistemas transfronterizos. La propuesta tiene por objeto abordar este tipo de planificación fiscal agresiva aumentando las actividades de control de prácticas antes desconocidas de los planificadores y asesores fiscales.

La propuesta de Directiva impone a los intermediarios la obligación de revelar a la administración tributaria los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva si participan en ellos, en el ejercicio de su actividad profesional, mediante la concepción y promoción de los mismos. Esta obligación se limita a las situaciones transfronterizas, es decir, aquellas situaciones que afectan a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país. En caso de que no exista intermediario, esta obligación se transfiere a los contribuyentes que utilicen el mecanismo. El plazo para la revelación es de 5 días.

Asimismo, la información revelada deberá intercambiarse automáticamente entre las administraciones tributarias nacionales con periodicidad trimestral. En la práctica, se propone que el intercambio se lleve a cabo remitiendo los mecanismos revelados a un directorio central al que tengan acceso todos los Estados miembros. La Comisión tendrá también un acceso limitado a la información intercambiada.

La propuesta de Directiva incluye una compilación de las características y elementos de las operaciones que presentan claros indicios de evasión o fraude fiscal. A estas características y

elementos se les denomina "señas distintivas" ("hallmarks"), y basta que concurra una de ellas para que las autoridades tributarias consideren el mecanismo sujeto a comunicación.

La propuesta, que adopta la forma de una modificación (la sexta) de la Directiva de cooperación administrativa (DAC, por sus siglas en inglés) se ha presentado al Parlamento Europeo, a efectos de consulta, y al Consejo para su aprobación. La propuesta prevé que los nuevos requisitos de información entran en vigor el 1 de enero de 2019 y, con posterioridad, los Estados miembros de la UE estarán obligados a intercambiar información cada tres meses.

La Comisión presentó la propuesta de Directiva en el Consejo ECOFIN de 11 de julio. A nivel técnico, se ha debatido sobre esta propuesta en las reuniones del grupo de trabajo de fiscalidad directa del 27 de septiembre, 25 de octubre, 8 de noviembre y 15 de noviembre.

## 5.2. Lista en la UE sobre jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal

La Comisión Europea propuso, a principios 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 llevó a cabo una labor interna de identificación de los terceros países que debían 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<sup>35</sup>, presentado el 15 de septiembre de 2016, que permitía determinar el impacto potencial de las distintas jurisdicciones en las bases imponibles de los Estados miembros. Se analizaron 160 jurisdicciones.

34 [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transparency-intermediaries\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transparency-intermediaries_en)  
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?qid=151065838062&uri=CELEX:52017PC0335>

35 [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2996\\_es.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2996_es.htm)

- segunda etapa – escrutinio (screening). A partir del cuadro de indicadores, los Estados miembros decidieron qué países debían ser evaluados (lista de países a analizar) a la luz de los criterios que decidieron los Estados miembros. Esta fase de evaluación incluye un diálogo con los terceros países en cuestión, en el que se les concede 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, del pasado 7 de noviembre, la Presidencia estonia informó a los Ministros sobre el trabajo que se está realizando en el subgrupo y el grupo del Código de Conducta para avanzar en los trabajos para la elaboración de la lista. Además, en el Consejo ECOFIN de diciembre, los Ministros adoptarán Conclusiones sobre la lista.

## 6. PROCEDIMIENTOS

### 6.1. Dictámenes motivados

13 julio - La Comisión pide a Francia poner fin al trato desfavorable a los contribuyentes que reciben dividendos y rentas de fuente extranjera

La Comisión ha pedido a Francia que modifique determinadas disposiciones relativas al cálculo del impuesto sobre la renta de las personas físicas. De conformidad con las normas actuales en Francia, los contribuyentes residentes en Francia con ingresos obtenidos parcialmente en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo (EEE) no pueden beneficiarse de las mismas ventajas fiscales familiares y personales aplicadas a los ingresos obtenidos en Francia. Con arreglo a la normativa francesa, en caso de déficit, el contribuyente tampoco puede beneficiarse de

reembolsos ni aplazamientos de créditos fiscales aplicados a los ingresos procedentes de fuentes extranjeras. Al mantener estas disposiciones, Francia incumple las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) y el Acuerdo sobre el EEE relativos a la libre circulación de trabajadores, el derecho de establecimiento y la libre circulación de capital. Si las autoridades francesas no toman medidas en el plazo de dos meses, el asunto puede remitirse al TJUE.

13 de julio - La Comisión insta a Bulgaria, Chipre y Portugal a transponer la nueva normativa sobre transparencia en el intercambio de los acuerdos tributarios

La Comisión ha decidido enviar dictámenes motivados a Bulgaria, Chipre y Portugal, puesto que estos Estados miembros no han comunicado la transposición de nuevas medidas sobre el intercambio automático de los acuerdos tributarios entre las autoridades fiscales de la UE (Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo). Los Estados miembros tenían que transponer dichas normas el 31 de diciembre de 2016 a más tardar. Las nuevas normas están diseñadas para ayudar a frenar la elusión fiscal transfronteriza, la planificación fiscal agresiva y la competencia fiscal perjudicial y se prevé que el primer intercambio de información entre todas las autoridades fiscales de la UE tenga lugar el próximo mes de septiembre. La Comisión ha fijado un plazo de respuesta de dos meses para los tres países. De no recibirse una respuesta satisfactoria, la Comisión puede decidir remitir el asunto al TJUE.

4 octubre - La Comisión pide a Bélgica que ajuste al Derecho de la UE las normas fiscales nacionales sobre los ingresos financieros procedentes de bonos

La Comisión ha enviado un dictamen motivado a Bélgica por infringir las normas de la UE relativas a la fiscalidad de los ingresos financieros procedentes de bonos (artículo 63 del TFUE y artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE). Las normas belgas que se aplican a los intereses de bonos de renta fija varían según

el interés provenga de bonos belgas o de bonos de origen extranjero. Las normas nacionales belgas aplicables a los bonos que se registran en el sistema belga de liquidación y se venden en Bélgica tienen en cuenta el período de tenencia de esos bonos, si se tuvieron en propiedad durante menos de un año fiscal completo. Por el contrario, las normas que se aplican a los ingresos procedentes de bonos de origen extranjero registrados en el sistema belga de liquidación y cuyos ingresos se perciben fuera de Bélgica se calculan como si los bonos se hubieran tenido en propiedad durante un año fiscal completo. Esta diferencia en el trato de los ingresos financieros constituye un obstáculo a la circulación transfronteriza de capitales contrario al artículo 63 del TFUE y al artículo 40 del Acuerdo EEE.

## 6.2. Cartas de emplazamiento

### 4 octubre – La Comisión pide a Alemania que ajuste su sistema de devolución del IVA a las normas de la UE

La Comisión ha decidido enviar una carta de emplazamiento a Alemania por infringir las normas de la UE relativas a la devolución del IVA (Directiva 2006/112 del Consejo, sobre el IVA, y Directiva 2008/9/CE del Consejo, sobre la devolución del IVA). Con arreglo a las normas nacionales, un sujeto pasivo establecido en Alemania que solicite la devolución del IVA de otro Estado miembro a través de un portal web alemán puede perder el derecho a la devolución; ello se debe a que Alemania no hace un seguimiento de los posibles mensajes de error procedentes del Estado miembro de devolución. La Comisión considera asimismo que Alemania infringe las normas de cooperación administrativa (Reglamento 904/2010 del Consejo) cuando un Estado miembro de devolución le pide que notifique a los contribuyentes residentes las normas y decisiones pertinentes y no lo hace. Si Alemania no actúa en los próximos dos meses, la Comisión puede enviar un dictamen motivado a las autoridades alemanas.

### 4 octubre - La Comisión pide a Hungría que ponga los requisitos nacionales sobre el IVA en con-

### sonancia con las normas de la UE

La Comisión ha decidido enviar una carta de emplazamiento a Hungría por infringir las normas de la UE sobre el IVA (Directiva 2006/112 del Consejo). En el marco del sistema electrónico de control del comercio y el transporte (EKAER), las empresas están obligadas a facilitar a las autoridades fiscales húngaras información detallada a efectos del IVA sobre determinados medios de transporte de la empresa que utilicen las vías públicas. Este requisito infringe la Directiva sobre el IVA, ya que afecta principalmente a las transacciones transfronterizas de la UE e introduce trámites administrativos relacionados con el cruce de fronteras. Si Hungría no actúa en los próximos dos meses, la Comisión puede enviar un dictamen motivado a las autoridades húngaras.

## 6.3. Asuntos archivados

### 14 junio - La Comisión resuelve con éxito el asunto de Finlandia relativo al impuesto aplicable a los vehículos de alquiler

La Comisión archivó el procedimiento de infracción que había incoado contra Finlandia sobre el impuesto aplicable a los vehículos de alquiler. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE, solo puede cobrarse un importe proporcionado de impuesto a un vehículo cuando un residente finlandés matricula un vehículo de motor alquilado en otro Estado miembro, siempre que pueda determinarse la duración precisa de utilización, por ejemplo, de un coche alquilado. Anteriormente, los ciudadanos estaban obligados en Finlandia a pagar el impuesto íntegro por adelantado y a esperar la devolución del impuesto restante una vez que el coche ya no estaba matriculado en Finlandia. A raíz de la acción de la Comisión en febrero de 2015, Finlandia modificó su legislación el 1 de enero de 2017, de modo que ahora respeta la legislación de la UE en este ámbito.

### 13 julio –La Comisión archiva los casos de infracción de República Checa, Grecia, Hungría y Polonia porque han transpuesto la nueva normati-

### va sobre transparencia en el intercambio de los acuerdos tributarios

La Comisión archivó el procedimiento de infracción que había incoado contra República Checa, Grecia, Hungría y Polonia por no comunicar la transposición de las nuevas medidas sobre el intercambio automático de los acuerdos tributarios entre las autoridades fiscales de la UE (Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo) ya que estos Estados han transpuesto las medidas.

### 4 octubre - La Comisión cierra los procedimientos de infracción relativos al impuesto de sucesiones y a los legados a organizaciones sin ánimo de lucro

La Comisión Europea se congratula de las modificaciones introducidas por Alemania (sobre las normas del impuesto de sucesiones aplicables a las pensiones alimenticias especiales) y Grecia (sobre el tratamiento de los legados a organizaciones sin ánimo de lucro y las primeras residencias en el impuesto de sucesiones). En consecuencia, la Comisión ha decidido dar por cerrados los asuntos de infracción correspondientes.

#### **6.4. Sentencias del TJUE**

##### 27 junio – Sentencia en el asunto C-74/16<sup>36</sup>. Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania/Ayuntamiento de Getafe

Esta sentencia concluye que las exenciones fiscales de las que disfruta la Iglesia Católica en España pueden constituir ayudas estatales prohibidas si se otorgan respecto de actividades económicas y en la medida en que se otorguen respecto de tales actividades.

#### **7. INFORMES Y PUBLICACIONES**

TAXATION PAPER 68-Effectiveness of tax incentives for venture capital and business angels to foster the investment of SMEs and start-ups

<sup>36</sup> <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2017-06/cp170071es.pdf>

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_paper\\_69\\_vc-ba.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_paper_69_vc-ba.pdf)

Appendix 1: Country fiche

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/20170815\\_appendix\\_1\\_country\\_fiches.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/20170815_appendix_1_country_fiches.pdf)

Appendix 2: Good practice fiche

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/20170815\\_appendix\\_2\\_good\\_practice\\_fiches.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/20170815_appendix_2_good_practice_fiches.pdf)

TAXATION PAPER 69: Towards a European R&D Incentive? An assessment of R&D Provisions under a Common Corporate Tax Base [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/kpac17069enn\\_final.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/kpac17069enn_final.pdf)





## EL IMPACTO DEL «BABY BOOM» DE LOS 60 EN EL GASTO EN PENSIONES EN LA CAPV. ¿QUEBRARÁ EL SISTEMA? EL FACTOR DE SOSTENIBILIDAD

JUAN CARLOS ESCUDERO DE LA HERA (\*)

### INTRODUCCIÓN

Hace precisamente 25 años elaboré un cuidadoso estudio sobre pensiones<sup>1</sup>. Fue la huella que quedó tras mi paso por la hoy extinta Dirección de Seguridad Social, del entonces Dpto. de Trabajo y Seguridad Social del Gobierno Vasco. Eran otros tiempos: había quedado atrás la crisis de la deuda latinoamericana de los 80, cuya secuela marcó la “Guerra de las Malvinas” (1982), pero era reciente la “Guerra del Golfo” (1991), que agravó la crisis económica y financiera de principios de los 90 (originada por el estallido de la burbuja inmobiliaria en Japón) con las tensiones del precio del petróleo. Habíamos sorteado inicialmente este problema gracias al volumen de inversión pública de esos primeros años de los 90 para preparar los grandes eventos que se avecinaban, como la Expo'92 o los Juegos Olímpicos de Barcelona.

Aquel estudio al que al principio hacía referencia, después de 100 páginas en las que se daba un repaso a la situación de la población, sus factores demográficos y las proyecciones de la misma, llegaba a unas conclusiones finales, que dependían obviamente de qué hipótesis de crecimiento económico de las cotizaciones se manifestase a lo largo de los años siguientes (la hipótesis “A” era la pesimista, la “B” no tanto, pero

también por debajo de las expectativas necesarias, la “C”, en cambio, la que podría asegurar nuestro futuro<sup>2</sup>).

Pues bien, tras los tomados por algunos como excesos del 92 y pasada su resaca, nos hundimos también en la crisis: en mayo del 93 el gobierno se vio obligado a devaluar por tercera vez, en menos de dos años, nuestra ahora añorada peseta. Un año después el desempleo alcanzó su valor máximo, superando el 24%. En el 95 se inicia la recuperación pero, por primera vez el sistema de Seguridad Social entra en déficit al registrar más gastos que ingresos. Para solucionar el problema se aprueba el Pacto de Toledo, que incluía una serie de reformas del sistema, incluyendo una propuesta para que la sanidad pública dejara de ser financiada con el dinero de las pensiones y pasase a correr a cargo de los Presupuestos Generales del Estado. La crisis de la Seguridad Social se hizo si cabe más patente en 1996, y el Pacto de Toledo no entró en vigor hasta un año después, cuando según algunos ya era demasiado tarde. Al año siguiente se creó el Fondo de Reserva de la Seguridad Social. El cambio de gobierno y su diferente modelo económico nos permitió disfrutar de un período de prosperidad de más de 10 años. Por aquella época se hizo famosa aquella frase de “España va bien”. Sí, la recuperación acabó creando empleo fundamentalándose en el sector de la construcción y sus industrias auxiliares, lo que animó a incentivar el endeudamiento privado y la especulación in-

<sup>1</sup> Las pensiones más allá del año 2000, Ed. Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco.

(\*) Jefe del Servicio de Política Tributaria de la Dirección de Administración Tributaria. Gobierno Vasco

<sup>2</sup> Pgs. 115 y ss. del anterior.

mobiliaria, por otra parte causas principales de la crisis económica de 2008, de la que aún hoy no acabamos de salir, y la que se nos avecina...

Está claro, por tanto, que no hemos hecho bien los deberes, y que la hipótesis "C", a la que más arriba aludía, no es la que se ha cumplido. Sí, hace 25 años todavía estaban recientes en mi cabeza mis estudios actuariales de mediados de los 80, mi licenciatura; hoy, tras más de 30 años de cotizante en el sistema, empiezo a mirar ya el horizonte, no muy lejano, de mi jubilación.

Así que, creo, ha llegado el momento de repasar como está la situación, teniendo en cuenta que soy uno de esos niños «baby boomer» de los sesenta.

## I. EL FACTOR DEMOGRÁFICO

Vamos a empezar repasando los distintos factores que han influido, y lo seguirán haciendo, de una u otra forma, en el devenir del cualquier sistema de Seguridad Social que se precie. Eso sí, no me detendré en exceso en todas aquellas exposiciones que ya plasmé en las 100 primeras páginas de mi libro.

### La fecundidad

La evolución de la fecundidad durante los últimos años, no ha sido comparable a la de los años 60, punto complicado de nuestro estudio, ni mucho menos. En el Estado pasó de tres hijos por mujer en aquella época del boom, la más alta de Europa, a 1,2 a finales del siglo XX, la más

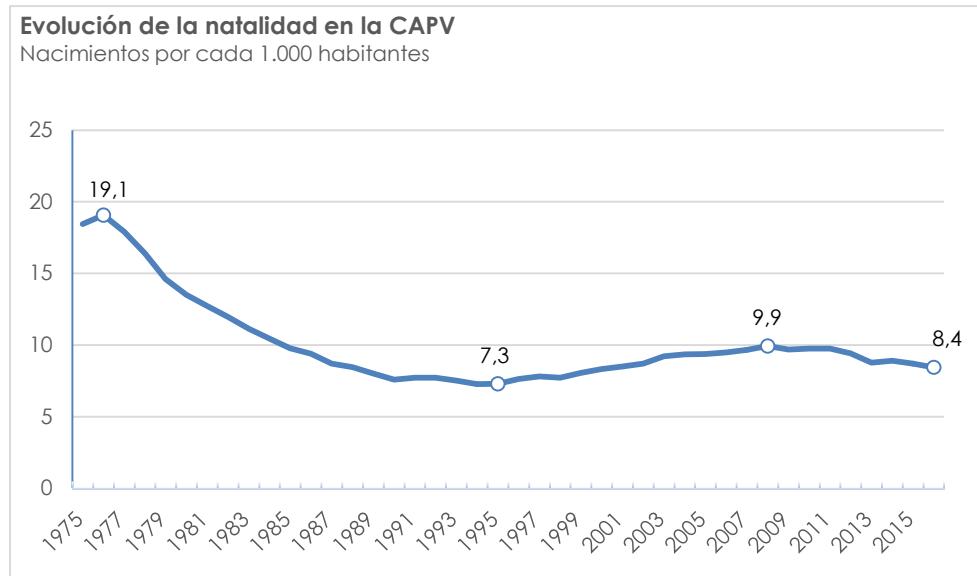
baja<sup>3</sup>. Se empezó a observar una mejora en los primeros años del siglo actual, pero no fue más que una ilusión y no se ha mantenido en los años más recientes, sino que ha vuelto a deteriorarse. Para la CAPV, lo podemos apreciar en la tabla de más abajo, donde se relacionan los nacimientos habidos durante una década con la población (nacimientos por cada 1.000 habitantes), y a su vez aquéllos con el número de mujeres en edad considerada como fértil.

Tal como puede observarse, la tasa de natalidad en 2015, quedaba 7 décimas por debajo de la de 2006, aun cuando había alcanzado su máximo 4 años después (3 décimas por encima en 2010). Pero no sólo esto, si tenemos en cuenta la tasa de fecundidad, vemos como llega al 42,1‰ en 2011 y luego irremisiblemente empieza a descender. Para más inri, el número de mujeres en edad fértil, no ha hecho otra cosa que disminuir en el período que abarca la tabla, y muy probablemente lo seguirá haciendo durante los próximos años. Esto nos indica que, a pesar de descender el número de mujeres en edad fértil, había una contrafuerza que tiraba en sentido contrario aumentando el número de nacimientos hasta 2008. Algunos expertos indican que este efecto se deriva de la inmigración durante los años de bonanza, que atrajo al país mujeres foráneas más fértiles que las autóctonas por lo que, si eliminásemos ese efecto, apreciaríamos que no hubo incremento alguno en el número de hijos concebido por estas últimas, sino todo lo contrario. En el contexto actual, si aquellos que se

<sup>3</sup> *El tobogán de la natalidad en España*, Ed. El País (9/1/15) [https://elpais.com/elpais/2015/01/09/ciencia/1420821460\\_938863.html](https://elpais.com/elpais/2015/01/09/ciencia/1420821460_938863.html)

Evolución de la fecundidad en la CAPV (2006-2015)											
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Población total	2.115.378	2.130.992	2.147.753	2.162.953	2.169.036	2.174.031	2.181.588	2.178.949	2.172.878	2.173.210	2.171.886
Mujeres 15-49 años	524.296	521.827	519.069	515.264	508.004	503.525	495.373	486.945	477.324	469.737	462.750
Nacidos niños		10.336	10.627	10.984	10.899	10.814	10.768	10.732	9.832	9.872	9.732
Nacidas niñas		9.707	9.969	10.331	10.029	10.345	10.412	9.801	9.286	9.506	9.119
Total nacidos		20.043	20.596	21.315	20.928	21.159	21.180	20.533	19.118	19.378	18.851
Niños s/total (%)		51,6%	51,6%	51,5%	52,1%	51,1%	50,8%	52,3%	51,4%	50,9%	51,6%
Niñas s/total (%)		48,4%	48,4%	48,5%	47,9%	48,9%	49,2%	47,7%	48,6%	49,1%	48,4%
Tasa de natalidad (%)		9,4	9,6	9,9	9,6	9,7	9,7	9,4	8,8	8,9	8,7
Tasa de fecundidad (%)		38,2	39,5	41,1	40,6	41,7	42,1	41,4	39,3	40,6	40,1

Fuente: datos de partida EUSTAT. Elaboración propia.



Fuente: EUSTAT (pirámides interactivas). Elaboración propia.

vieron atraídos por unas condiciones económicas favorables ya no las perciben como tal y vuelven a sus países de origen (cosa que empieza a ocurrir), o bien dejan de llegar mujeres con índices de fertilidad aceptables<sup>4</sup>, la situación en cuanto al número de nacimientos aún se deterioraría más. Quizá más ilustrativa sobre la cuestión pueda resultar la gráfica sobre la evolución de la natalidad durante los últimos 40 años en nuestra Comunidad Autónoma sobre estas líneas.

En ella podemos apreciar un punto álgido que se produjo al año siguiente de finalizar la dictadura (no voy a entrar en detalles de porqué), donde la tasa alcanzó el 19,1%, llegando a sus límites más bajos en torno a 1995, por debajo de la mitad de aquél, con el 7,3%. Actualmente

4 Un promedio igual a dos hijos por mujer se considera la tasa de sustitución idónea para una población, dando lugar a una relativa estabilidad. Promedios por encima de dos hijos por mujer indican poblaciones en aumento y cuya edad media está disminuyendo. Tasas más elevadas también puede indicar dificultades para las familias, en algunas situaciones, para alimentar y educar a sus hijos y para las mujeres que desean entrar a la fuerza de trabajo. Promedios por debajo de dos hijos por mujer indican una disminución del tamaño de la población y una edad media cada vez más elevada (Wikipedia)

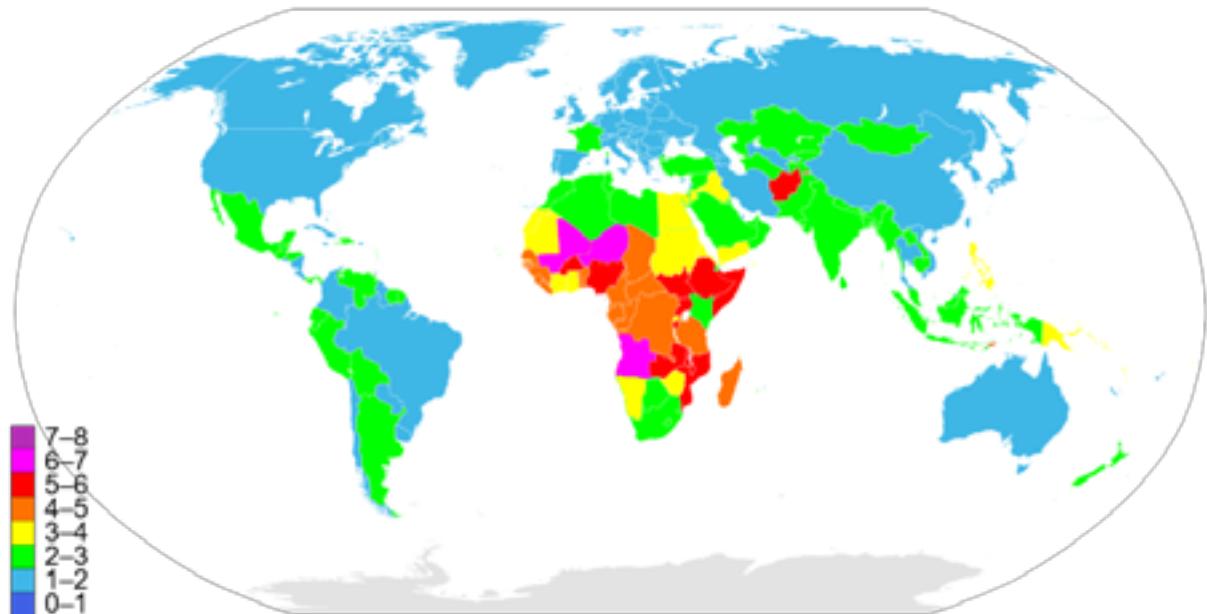
nos dirigimos a romper ese mínimo, sin saber si podremos detener su descenso, con los efectos que esto tendrá para la población, que va perdiendo efectivos desde 2011. Queda claro que la política de natalidad de la dictadura<sup>5</sup> fue sensiblemente más efectiva (quizá demasiado) que la que nos ha caracterizado posteriormente.

Como apunte al margen, resulta ilustrativo ver que la situación actual no es propia únicamente de la CAPV, sino más bien de la mayor parte de los países industrializados, como se refleja en el gráfico global de la página siguiente.

### La mortalidad

La evolución de la mortalidad de la población, como es obvio, juega un factor muy importante en

5 El Decreto de 22 de febrero de 1941 estableció en su artículo ocho la concesión anualmente, como recompensa a las familias numerosas, de premios en metálico para los matrimonios españoles que en la fecha del concurso de tales premios hubieran tenido mayor número de hijos y para aquellos otros que en la misma fecha tuvieran mayor número de hijos vivos. Estos eran los Premios Nacionales de Natalidad que se entregaban el día del padre y cuyo 1er. premio ascendía entonces a 15.000 ptas.



Fuente: Supaman89 - Trabajo propio – updated per The World FactBook (CIA) - <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/fields/2127.html>, CC BY-SA 3.0, <https://commons.wikimedia.org/w/index.php?curid=7248239>

el asunto que nos interesa. De acuerdo con una lista ya algo desactualizada publicada en 2015 por la OMS<sup>6</sup>, España era el segundo país con mayor esperanza de vida del mundo, detrás de Japón, con 83 y 84 años respectivamente. La esperanza de vida al nacer de los varones españoles incluso superaba a la de los japoneses (81 y 80 años respectivamente), mientras que ocurría al contrario con las mujeres (86 y 87 años respectivamente). Extraigo en la tabla a continuación los 10 primeros países del ranking, otros 10 que nos resultarán de interés más adelante y, a modo ilustrativo también, el último de los 194 países que componen la lista.

Ranking de Esperanza de vida por países (extracto 2015)						
Evg	Mujeres		Hombres		Pg	
	P	Ev	P	Ev		
Japón	84	1	87	1	80	1
España	83	2	86	1	81	2
Andorra	84	2	86	1	80	3
Australia	83	4	85	2	81	4
Suiza	82	4	85	2	81	5
Italia	83	4	85	5	80	6
San Marino	83	4	85	5	80	7

Singapur	82	4	85	5	80	8
Francia	83	11	85	15	79	9
Mónaco	83	11	85	15	79	10
Portugal	82	11	84	33	77	21
Colombia	78	22	82	37	76	43
Ecuador	75	61	78	58	73	70
Paraguay	75	61	78	69	72	73
China	77	87	77	51	74	76
Rumania	74	61	78	84	71	86
Brasil	74	87	77	95	70	93
Argelia	72	117	73	95	70	109
Maruecos	71	117	73	103	69	115
Bolivia	68	129	70	131	65	132
Sierra Leona	43	194	46	194	45	194

Fuente: OMS a través de Wikipedia.

A través de los movimientos naturales de la población publicados por EUSTAT, se pueden construir tablas de mortalidad siguiendo determinados métodos<sup>7</sup>. Se van elaborando tablas de población por años (en nuestro caso entre 2005 y 2014) distribuidas por edad y sexo, de las que, a través de medias móviles se obtienen unos tantos de mortalidad de los que deducir una Ley

6 [https://es.wikipedia.org/wiki/Anexo:Pa%C3%ADses\\_por Esperanza\\_de\\_vida](https://es.wikipedia.org/wiki/Anexo:Pa%C3%ADses_por Esperanza_de_vida)

7 Pgs. 39 y ss. de *Las pensiones más allá del año 2000*, Ed. Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco.

de supervivencia. Ésta nos servirá para proyectar cómo evolucionará la población en el futuro al margen de variables externas al modelo. Hoy por hoy basta con una hoja Excel para hacer esos cálculos, sin requerir ningún programa específico de cálculo actuarial, pero aunque esto facilita la labor del actuaria, ésta no deja de ser ardua en cierta medida<sup>8</sup>.

Tras este inciso, volviendo a lo comentado a principio del punto y siguiendo los datos publicados por una conocida revista<sup>9</sup>, la esperanza de vida en el País Vasco en 2015 cayó hasta los 83,15 años (86 años para las mujeres y 80,15 para los hombres), situándose en el puesto 5 del ranking de las 19 CCAA (durante algunos años fue la primera). La esperanza de vida en nuestra Comunidad Autónoma había ido creciendo casi progresivamente justo hasta el año anterior, donde llegó a 83,41 años. Este punto de inflexión quizás quiera decir que hemos alcanzado nuestro máximo horizonte de vida, aunque si bien es cierto que, los adelantos médicos, el estudio del ADN y el genoma humano, hacen prever que ese horizonte aún puede quedar más lejos. Habría que estudiar con más precisión a qué se debe esa inflexión. Quizás, al igual que en el caso de la fecundidad, la entrada al colectivo de individuos foráneos de forma más importante durante los últimos años, cuya esperanza de vida probablemente no era equiparable a la de los autóctonos, ha acabado por actuar en sentido contrario al de la fecundidad, esto es, reduciendo la esperanza de vida del colectivo en general. No obstante, esos datos ratifican la bondad de mis cálculos, ya que aproximadamente coinciden (7 décimas más bajos en el caso de los hombres y tan sólo una décima en el caso de las mujeres), por lo que pueden servir de base para calcular la evolución de la población fu-

8 Particularmente, en mi caso, una de las pestañas de mi hoja alcanza hasta la columna "IV", esto hace un total de 230 columnas y más del doble de filas al considerar los valores de los tres TTHH, por lo que requiere un "poco" de paciencia ir de un lado a otro si se quieren tener ordenados con precisión todos los datos necesarios.

9 <https://www.datosmacro.com/demografia/esperanza-vida/espaa-comunidades-autonomas/pais-vasco>

tura, aunque claro está, el resultado será cada vez más incierto a medida que nos alejemos del origen de la proyección.

En este mismo contexto puede ser interesante tener en cuenta un dato al que, en ocasiones, no se le presta quizás la suficiente atención. Nos referimos a la esperanza matemática de vida al llegar a la edad de jubilación (65 años) tras la que acaecería la contingencia por la misma. En el País Vasco, según las mismas tablas, sería de 18,6 años para los hombres y de 23,4 para las mujeres, por lo que con una sencilla suma llegamos a la conclusión de que a esta edad la esperanza de vida supera en más de 3 años la calculada al nacer para los hombres, y en algo más de 2 años la de las mujeres, por tanto una esperanza de vida aún mayor.

### Los movimientos migratorios

La migración de las personas es también un factor importante a tener en cuenta para calcular la evolución de la población, ya que en cierta medida depende de fuerzas difíciles de prever, como la evolución económica, y puede llegar entonces a desestabilizar los cálculos. Según en el sentido que se produzca resultará un saldo positivo o negativo a añadir o sustraer de la población total por residencia habitual, y podrá variar las condiciones estructurales del colectivo, como por ejemplo ya hemos aludido más arriba, modificar la esperanza de vida del mismo.

Durante los años de bonanza en el País Vasco el nº de inmigrantes ha ido creciendo casi sucesivamente: en 1998 llegaron 1.596 extranjeros, en 2007 fueron 18.813, a partir de ese momento, con la llegada de la crisis, esas cifras empezaron a disminuir. Se estimaba que en 2010 había unos 92.174 extranjeros en la CAPV<sup>10</sup>, que aunque según su nacionalidad por país no representaban un valor significativo sobre la población total, en conjunto suponían un 4,2% de la misma distribuidos según se muestra en la tabla a continuación.

10 *La inmigración en Euskadi*, Ed. Gobierno Vasco.

[https://www.irekia.euskadi.eus/uploads/attachements/1728/LA\\_INMIGRACION\\_EN\\_EUSKADI.pdf?1323870011](https://www.irekia.euskadi.eus/uploads/attachements/1728/LA_INMIGRACION_EN_EUSKADI.pdf?1323870011)

Extranjeros en el País Vasco por procedencia (2010)			
	nº	% s/T	% s/TP
Rumania	16.220	17,6%	0,7%
Marruecos	15.679	17,0%	0,7%
Colombia	12.099	13,1%	0,6%
Bolivia	11.778	12,8%	0,5%
Portugal	8.674	9,4%	0,4%
Ecuador	6.675	7,2%	0,3%
Brasil	5.736	6,2%	0,3%
Argelia	5.421	5,9%	0,2%
Paraguay	5.146	5,6%	0,2%
China	4.746	5,1%	0,2%
<b>TOTAL</b>	<b>92.174</b>		<b>4,2%</b>

Fuente: Irekia.

Casi la mitad de todos esos inmigrantes estaban comprendidos en un rango de edad entre los 25 a 44 años, más del 30% eran menores de 25 años y el resto, un 19%, era mayor de 45 años. Si regresamos a la tabla de "Ranking de esperanza de vida por países" observamos que todo ese colectivo procedía de países con menor esperanza de vida media que la de nuestro país.

Si con la bonanza el saldo migratorio era favorable y hacía aumentar la población aparte de los nacimientos añadidos, con el advenimiento de la crisis pasó lo contrario, aumentó el nº de personas que emigró al extranjero. Por ejemplo, en 2002 sólo fueron 380 personas las que emigraron, mientras que en 2010 la cifra ascendió en 12.269 personas, además muy probablemente personas jóvenes, que con los estudios recientemente terminados, al carecer de oportunidades aquí, deciden marchar al extranjero a buscar un trabajo más digno, o tan sólo un trabajo.

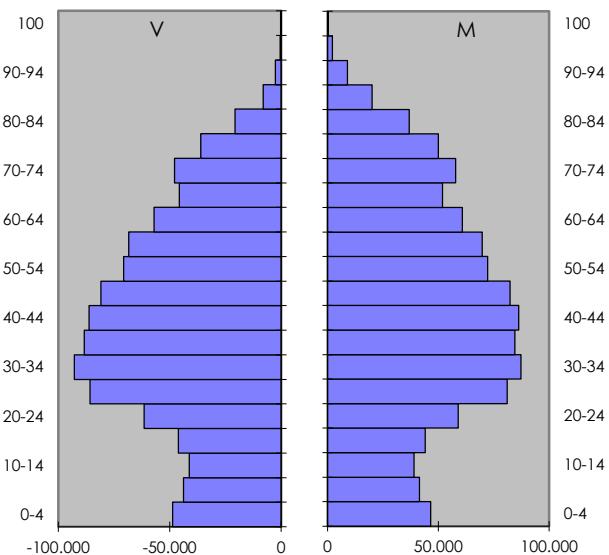
Por lo tanto, es factible suponer que estos movimientos de personas han podido influir, o puedan hacerlo de alguna manera en el futuro, sobre la esperanza de vida media de la población vasca, aunque tan sólo son conjeturas sobre las que cabría profundizar más para que tuvieran un cierto rigor.

## La población

Cómo esté estructurada la población del colectivo a proyectar determinará cómo va a evolucionar en el futuro. Si una pirámide de población no tiene unas bases sólidas que sean capaz de sustituir proporcionalmente a los estratos de población más longevos, difícilmente podrá sostenerlos a medida que envejezcan cada vez más. Los mayores les superarán en número y requerirán muchos recursos para sobrevivir dignamente, recursos que no podrá proporcionar la población más joven por mostrarse insuficientes. Contra mayor sea la esperanza de vida del colectivo, más difícil se hará la situación, y no quedará otra que tomar decisiones drásticas.

A continuación podemos observar cuál era la composición de la población del País Vasco en el año 2005 por estratos de 5 años de edad.

## Pirámide de población de la CAPV (2005)



Fuente: datos de origen EUSTAT<sup>11</sup>. Elaboración propia.

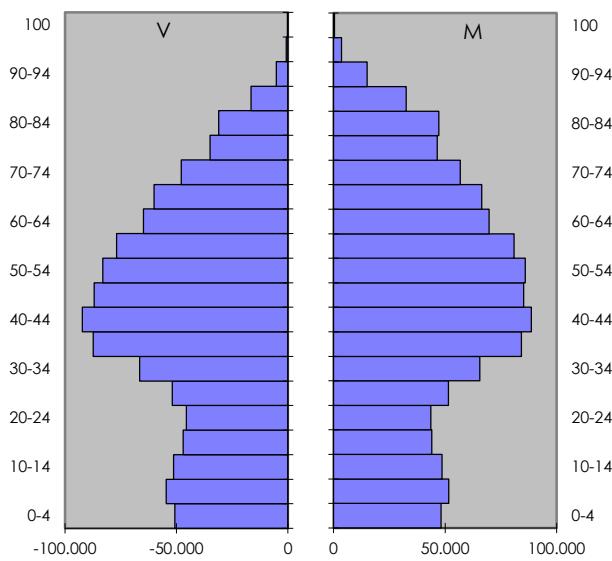
Ya se aprecia como la reducción de nacimientos a finales del siglo pasado iban haciendo mella en la base de la pirámide, que ya no tiene aspecto de pirámide como tal. No obstante se observa una ligera mejoría en los dos estratos inferiores.

<sup>11</sup> En las páginas del EUSTAT es posible visualizar en forma de vídeo las pirámides de población a través de [http://www.eustat.eus/indic/idioma\\_c/indicadoreograficosvistapir.aspx?idgraf=522](http://www.eustat.eus/indic/idioma_c/indicadoreograficosvistapir.aspx?idgraf=522)

Por otro lado, en ese año, los mayores de 64 años representaban un 18,4% del total de la población, siendo los mayores de 74 el 8,8% del total.

Diez años más tarde la situación cambiaba ligeramente: los estratos más gruesos se habían ido desplazando hacia arriba, sin perder demasiados componentes, mientras la mayoría que se apreciaba antes en el estrato más bajo, ya había vuelto a entrar en recesión en 2015.

### Pirámide de población (2015)



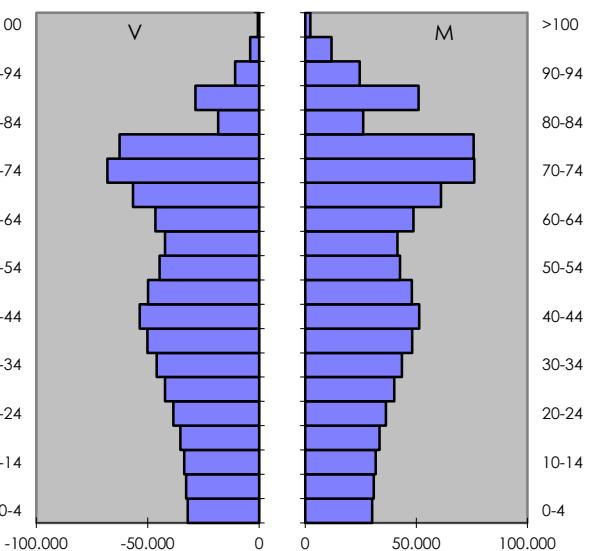
Ahora, la población mayor de 64 años ya era del 21,4%, mientras que la mayor de 74 representaba el 10,8%.

Por medio de la tabla de supervivencia que obtuvimos de nuestra hoja Excel, proyectamos la población hacia delante para estimar cómo

variará en el futuro. Dado que a medida que nos alejemos del origen vamos perdiendo los estratos de edad más bajos, vamos a dotar a la tabla de población de partida (2015), con unas entradas figuradas de nuevos nacimientos en base a la evolución de la natalidad de los últimos años, tal como se refleja en la gráfica de más abajo.

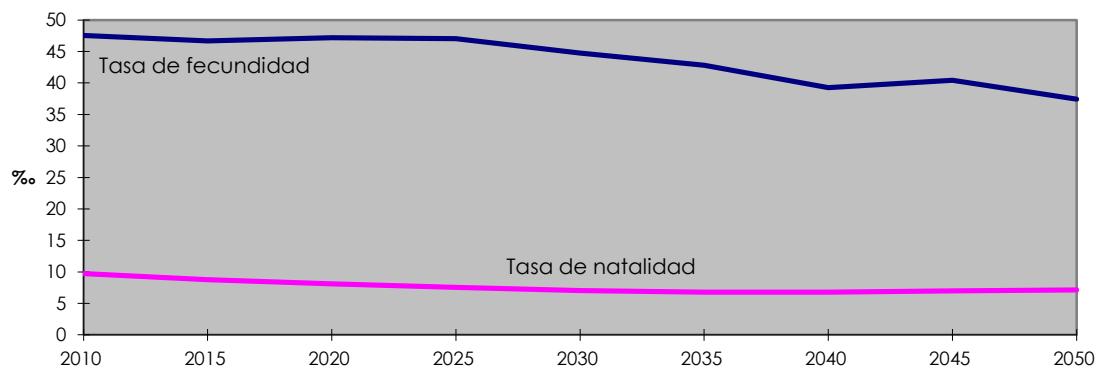
Así obtenemos una población supuesta proyectada hasta el año 2050, momento en el que la generación de los 60 estaría a punto de desaparecer, ya sólo vivirían entonces los más longevos. La distribución de la población en ese momento podría ser la que se muestra en la siguiente gráfica.

### Pirámide de población extrapolada (2050)



La figura de la gráfica ya no se parece en nada a una pirámide, sino que se asemeja más bien

### EVOLUCIÓN DE LA NATALIDAD EN LA CAPV (2010-2050)



precisamente aquello que quiere representar, una figura humana. Aquellos que en 2015 eran el estrato más numeroso de la población (en torno a 40 años), ahora son los brazos de la figura. En ese momento, los mayores de 64 años representarían el 35% de la población, y los mayores de 74 el 19,2%. Los primeros habrían variado 15 puntos en este lapso de tiempo, los segundos casi se habrían duplicado. Tengamos en cuenta también que de una población de partida de más de 2,1 millones de personas, en 2050 se habría reducido a poco más de 1,6 millones. Obviamente esta situación no sería la más apropiada para que el sistema de Seguridad Social prosperase.

Naturalmente esta situación es hipotética. La población se proyecta en base a una ley de supervivencia deducida de la variación de la población entre 2005 y 2015, la que refleja la esperanza de vida de ese período. Si la esperanza de vida se deteriorase en los próximos decenios, el gap existente entre mayores de 64 años y el resto de la población no sería tan abultado, pero parece difícil que esto ocurra, todos los indicadores señalan que, a menos que ocurra una catástrofe, la esperanza de vida aumentará en el futuro, lo cual aún perjudicaría más al resultado, puesto que el gap indicado aún sería más abultado. Aunque esto no ocurra, parece improbable que la esperanza de vida actual vaya a reducirse en los próximos años. Dependerá en todo caso de la inmigración y de cómo evolucione el ciclo económico, dado que con nuestra esperanza de vida actual, cualquier colectivo de inmigrantes que se acercase a nuestra fronteras, lo haría con una esperanza de vida de partida menor, aunque ésta podría mejorar por el simple hecho de residir aquí. Una sociedad socialmente más avanzada, mejor preparada de cara a la salud del individuo, redundaría en beneficio del foráneo, y no es de extrañar que esto sea un atractivo para ellos, o pueda serlo en el futuro.

## II. LOS GASTOS

El problema esencial del sistema de Seguridad Social existente siempre va a ser la evolución de

los gastos que se deriven de mantener las condiciones para el derecho de percibir una pensión y de cómo evolucione el importe de la misma. Así pues vamos a continuar nuestro análisis prestando atención a algunos factores económicos que, dependiendo cómo evolucionen, van a condicionar también el resultado del modelo de población propuesto en el punto anterior.

### La pensión media

Naturalmente, si el importe de la pensión a percibir se estableciese de forma que los ingresos recaudados por el sistema se repartiesen entre todos los perceptores con derecho a pensión equitativamente, no habría ningún problema de financiación del sistema. Todo el mundo con derecho a percibir una pensión cobraría una cantidad, pero ésta no sería constante, podría variar de un año a otro al alza o también a la baja, siempre que lo recaudado no se incrementase de un año para otro y sí lo hiciese el número de perceptores, como se podría deducir de lo analizado hasta aquí. Obviamente esa pensión no estaría directamente relacionada con lo que cada ahora pensionista habría aportado al sistema durante su vida laboral. Por otro lado, este reparto, provocaría cierta incertidumbre entre los perceptores, que desconocerían a priori con exactitud qué cantidad iban a percibir y con qué dinero tendrían que arreglarse para subsistir en su vejez si no hubiesen previsto antes semejante situación y careciesen de ahorro o algún tipo de seguro que cubriese esa contingencia.

Aunque esto pueda parecer una perogrullada, no es tan descabellado, porque en el fondo así funciona un sistema de Seguridad Social habitual, mediante un reparto, y actuarialmente se le denomina así, sistema de reparto, porque lo que se recauda en el ejercicio sirve para hacer frente a los compromisos surgidos de ese mismo ejercicio. Si los ingresos superan a los gastos surgirá un superávit, si ocurre lo contrario, un déficit a compensar de alguna manera con cargo a los Presupuestos del Estado. Otra cosa es un sistema de capitalización, como el que puede ofrecer una entidad aseguradora en sus planes de pen-

siones. En este caso, lo que aporta el individuo a lo largo de su vida laboral se va capitalizando, normalmente de forma individual, aunque también puede hacerse de forma colectiva. Juega en este caso un valor importante el tipo de interés técnico que derive de una buena gestión de los capitales aportados, y que se añadirá al montante acumulado de forma que al final, cuando acaezca la contingencia, el derecho reconocido del individuo, sea superior a lo aportado a lo largo de los años.

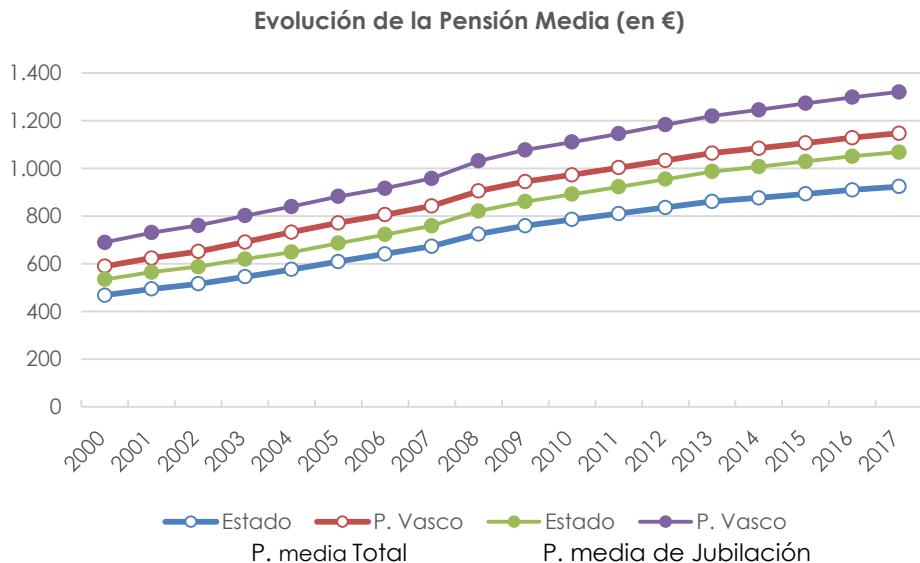
Pero claro, esto no funciona así en el sistema de SS. Los trabajadores, a lo largo de nuestra vida laboral, vamos aportando unas cantidades de nuestro salario, unos porcentajes repartidos entre el propio empleado y la empresa (ésta es la que mayor parte soporta), que varían en función del salario percibido con unos límites máximos y mínimos, que van creciendo en función de cómo evoluciona la economía reflejada en los precios. Al final de nuestra vida laboral y acaecida la contingencia, se nos reconocen unos derechos en función de los años cotizados en relación con una base reguladora calculada en base a un promedio de las bases reguladoras sobre las que hemos cotizado en cada ejercicio, actualizadas además mediante el IPC. El rango de ejercicios que se tienen en cuentan en ese cálculo, ha variado con los años, a medida que el sistema se ha mostrado insuficiente para cubrir las pensiones existentes, incrementándose cada vez más el número de años del denominador, sobre todo a partir de los acuerdos alcanzados por el Pacto de Toledo. Se habla de que al final, en el denominador, acabarán por figurar todos los años de la vida laboral, de forma que el resultado sea más acorde con lo aportado. Esto resulta más fácil a medida que la evolución informática permite conservar convenientemente registrados esos datos para introducirlos en el cálculo.

No obstante, estamos hablando de lo que se hace en un sistema de reparto, pero más bien esa forma de actuar se acerca más a un sistema de capitalización que a otra cosa. Un sistema de reparto, a la larga, y cuando alcanza cierta madurez, no se puede permitir mantener

tal nivel de derechos, puesto que no funciona como un sistema de capitalización, las aportaciones no se depositan en una cuenta financiera que produce un interés de acuerdo con las condiciones de mercado, sino que se dedica a satisfacer los derechos adquiridos por los pensionistas.

Dado que cuando el sistema de Seguridad Social entró en funcionamiento no se tuvieron en cuenta estos condicionantes, por desconocimiento, por falta de previsión o por desidia, la situación se ha ido agravando a lo largo de los años, en la medida en que los ciclos económicos y la evolución de la esperanza de vida no han favorecido el equilibrio del sistema. Por una parte, los trabajadores han confiado siempre en "papá" Estado, y en que éste se haría cargo de su situación, independientemente de cuál fuese la situación del sistema, una vez dejases de trabajar, sin preocuparse de prever que quizás esto no pudiese ser llegado el momento. Por otra, a medida que avanzaba la evolución del sistema y los representantes en el poder se iban percatando de que la situación se deterioraba, no han sido capaces de tomar las medidas necesarias para evitarlo, sino que se han ido maquillando los resultados y aplicando parches temporales para resolver la situación. Se llega a crear un fondo de reserva, sí, pero realmente ¿cuánto representa éste sobre el gasto total?, una mínima parte que se esfuma en cuanto se tuercen las cosas. Mientras que pasan los años de vacas gordas "todo va bien", pero cuando llegan los años de vacas flacas, parece que estas nos cogen por los cuernos.

Pero veamos cómo ha evolucionado la pensión media durante los últimos años. En el gráfico de la página siguiente podemos observar cómo, tanto la del Estado como la de la CAPV, lo han hecho de forma similar, al igual que la pensión de jubilación, esta última por encima de la anterior en ambos casos. Puesto que la pensión de jubilación representa el mayor componente en el cálculo de la pensión total, es lógico que su trayectoria a lo largo de los años sea similar.



Fuente: Datos base del Ministerio de Empleo y SS (2017, en vigor a 1 de octubre, resto a 1 de diciembre). Elaboración propia.

Podemos observar como la pensión media del total del sistema en el Estado, al igual que la de jubilación casi se han duplicado a lo largo del período que sintetiza la gráfica. La primera pasó de 468,39€ en el año 2000 a 924,56€ a finales de 2017, mientras que la de jubilación, por encima, lo hizo en el mismo período de 535,33€ a 1.068,38€. En la CAPV las cantidades fueron respectivamente, 589,77€, 1.147,85€, 690,14€ y 1.320,62€.

El incremento de la pensión media se produce debido principalmente a dos factores:

- El efecto sustitución: subyace en el sistema, corresponde a la sustitución entre aquellos pensionistas que abandonan el colectivo y los nuevos entrantes, que lo hacen habiendo acumulado un derecho por encima de los primeros. Éste es insalvable mientras el importe de la pensión a que se tiene derecho dependa, en mayor o menor medida, de lo cotizado hasta ese momento.

- La revalorización: se supone externo al sistema, y depende de la situación económica y la política social que pretenda ejercer el gobierno en el poder. Entre los años 2000 y 2009, las pensiones se revalorizaron un 2%

cada año; entre 2010 y 2013 sólo un punto porcentual; desde 2014 se han venido revalorizando un cuarto de punto por año.

Este último factor es el que puede ser más fácilmente intervenido. La revalorización de las pensiones se realizaba en función del IPC desde el año 1997 de acuerdo con el art. 48 del texto refundido de la LGSS<sup>12</sup>. Como consecuencia de las recomendaciones del Pacto de Toledo y las de la UE<sup>13</sup>, la Ley 23/2013, de 23 de diciembre, reguladora del factor de sostenibilidad y el Índice de Revalorización del Sistema de Pensiones de la Seguridad Social, amparándose en el objetivo de alcanzar la sostenibilidad financiera del sistema de pensiones y garantizar la suficiencia de las mismas, modificó en su Capítulo II, a través del art. 7, el índice de revalorización de las pensiones según una compleja expresión matemática<sup>14</sup>.

12 Ley General de la Seguridad Social mandatada en el art. 50 de la Constitución.

13 Como el "Libro Blanco 2012: Agenda para unas pensiones adecuadas, seguras y sostenibles", el "Informe de envejecimiento 2012", o la "Adecuación de las Pensiones en la UE 2010-2050", todos ellos enmarcados dentro de la Estrategia Europa 2020.

14  $IR_{t+1} = \check{g}_{l,t+1} - \check{g}_{p,t+1} - \check{g}_{s,t+1} + a [(I^*_{t+1} - G^*_{t+1})/G^*_{t+1}]$

Siendo:

IR = Índice de revalorización de pensiones expresado

Este índice en ningún caso puede ser inferior al 0,25%, ni superior a la variación porcentual del IPC en el periodo anual anterior a diciembre del año  $t$ , más 0,50%. Ésta es la razón que ha hecho que la revalorización de las pensiones durante los últimos 4 años haya sido del 0,25%.

Obviamente se trata de una medida de contención, lo que ha hecho que, lo que en principio era una recta en el gráfico (pensión media To-

en tanto por uno con cuatro decimales.

$t+1$  = Año para el que se calcula la revalorización.

$\bar{g}_{1,t+1}$  = Media móvil aritmética centrada en  $t+1$ , de once valores de la tasa de variación en tanto por uno de los ingresos del sistema de la Seguridad Social.

$\bar{g}_{p,t+1}$  = Media móvil aritmética centrada en  $t+1$ , de once valores de la tasa de variación en tanto por uno del número de pensiones contributivas del sistema de la Seguridad Social.

$\bar{g}_{s,t+1}$  = Media móvil aritmética centrada en  $t+1$ , de once valores del efecto sustitución expresado en tanto por uno. El efecto sustitución se define como la variación interanual de la pensión media del sistema en un año en ausencia de revalorización en dicho año.

$I^*_{t+1}$  = Media móvil geométrica centrada en  $t+1$  de once valores del importe de los ingresos del sistema de la Seguridad Social.

$G^*_{t+1}$  = Media móvil geométrica centrada en  $t+1$  de once valores del importe de los gastos del sistema de la Seguridad Social.

$a$  = Parámetro que tomará un valor situado entre 0,25 y 0,33. El valor del parámetro se revisará cada cinco años.

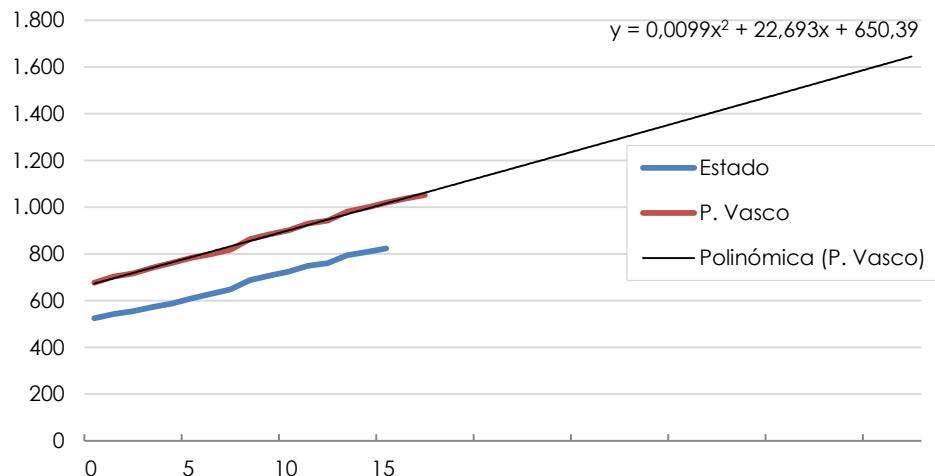
tal), ahora empieza a ser una curva con ligera pendiente, que si proyectásemos a largo plazo, hipotéticamente, llegaría a invertirse en torno al año 2036, cuando comenzaría a descender.

Estipular cuál puede ser la evolución de la pensión media Total, sería realmente complicado si tenemos en cuenta que la componen 6 tipos de pensiones diferentes (incapacidad permanente, jubilación, viudedad, orfandad y favor de familiares), que aunque interrelacionadas excederían a la pretensión de este análisis.

Dado que el mayor componente del gasto del sistema lo representan las pensiones de jubilación y que éstas están más interrelacionadas con la evolución de la población, vamos a referirnos sólo a éstas en nuestro análisis. Para empezar, vamos a intentar separar el efecto de la revalorización del efecto sustitución de estas pensiones, tomando como base de referencia el año 2000. El resultado de invertir los efectos de la revalorización se muestran en el siguiente gráfico, donde también se puede apreciar la hipotética curva de ajuste polinómica de grado 2<sup>15</sup> que representaría su evolución en los próximos años.

15 El propio Excel permite ajustar curvas de diferente

### Evolución de la Pensión media de Jubilación proyectada (en €)



Fuente: elaboración propia.

grado a la función gráfica.

Como podemos ver, ocurre algo parecido a lo indicado respecto de la pensión media Total, es decir, aunque sigue incrementándose, lo que podía parecer una recta se convierte en una curva que va disminuyendo su pendiente a lo largo de los años, probablemente como efecto de las medidas correctoras que se han ido aplicando, sin embargo, no se ve a las claras que pueda llegar a invertirse, por lo menos no en el horizonte del gráfico, sino mucho después. A partir de 2019 se iniciaría una senda descendente del incremento anual, que de un 2,2% pasaría a ser del 1,3% en 2050. Es obvio que esta tendencia se deriva de cómo han evolucionado los salarios durante los 15 años de datos aportados, con el límite de bases máximas establecido por la normativa, y en realidad dependerá de cómo lo haga en el futuro, y de qué medidas se implementen para modificar el comportamiento mostrado, o las que se empezarán a aplicar a partir de 2019, cuando entre en funcionamiento el factor de sostenibilidad que más adelante comentaremos. Aun así se puede observar que en el horizonte de la gráfica, el valor de la pensión media de jubilación, más que se duplica, sólo teniendo en cuenta el efecto de sustitución.

### El nº de pensiones

Llegamos al punto más delicado del análisis: ¿cuántas pensiones habrá que retribuir?

En la CAPV, en el año 2000 se retribuyeron más de 423.000 pensiones, de las que aproximadamente un 59% eran pensiones de jubilación. En 2017 se estaban retribuyendo a 1 de octubre 546.195, de las que 349.996 eran de jubilación. En el Estado hablamos hoy por hoy de más de 9,5 millones de pensiones y más de 5,8 millones de jubilación. La proporción CAPV/Estado ronda el 6%, resultando algo superior en las de jubilación.

Para calcular las que habrá de retribuir en los próximos años, lo haremos en función de las personas que en nuestra proyección de población tendrían más de 64 años cada año. La proporción de personas que han generado pensión de jubilación en estos años atrás se mueve en torno al 70% (en 2005 era el 68,6% y en 2014 el 72,4%, el mismo que el año anterior). Como ejercicio de cálculo, aunque es improbable que permanezca estable, ante

la imposibilidad de prever su evolución en el futuro, consideraremos que sí lo hace en el horizonte de predicción, tomando a los efectos el último porcentaje marcado (72,4%). Cómo varíe este porcentaje en los años venideros, hará desviarse el cálculo que estimemos del real. El derecho a obtener una pensión de jubilación contributiva va a depender de cómo haya variado la fuerza laboral en los años precedentes. Para empezar, en los registros de la Seguridad Social, no se corresponde el nº de pensiones con el nº de pensionistas. Esto es así porque en ocasiones un mismo pensionista percibe más de una pensión. Salvando posibles bolsas de fraude o errores de los registros, no debería ocurrir esto en cuanto a pensiones de jubilación, ya que éstas deberían ser únicas por pensionista; la coincidencia en todo caso podría surgir en situaciones de viudedad, por ejemplo, donde un mismo individuo podría llegar a percibir su propia pensión de jubilación y la que se derivaría de una situación de viudedad por el fallecimiento de su cónyuge que también percibía hasta ese momento una pensión de jubilación, o aún era cotizante del sistema.

Si la situación fuese de pleno empleo, o lo hubiera sido años atrás, probablemente todos los mayores de 64 años percibirían una pensión contributiva en el momento de jubilarse, pero esto obviamente no ha ocurrido a lo largo de nuestra historia. Por otro lado, la mujer ha ido incorporándose progresivamente al mercado de trabajo y, aunque todos los jubilados varones percibieran una pensión, no sería así con las mujeres, que tienen más dificultades para alcanzar los años necesarios de cotización que les permitan tener derecho a esa prestación. Según un estudio subvencionado por el Ministerio de Trabajo e Inmigración años atrás<sup>16</sup>, la media de años cotizados para las mujeres en 2008 era de 6,23, mientras que la de los hombres era de 23,49 años. Esto da una idea de la brecha entre ambos sexos, aparte de la diferencia salarial entre los mismos, no precisamente derivada por la no equiparación de salarios para una misma cualificación laboral, sino por las diferencias de concentración de sexos en distintos sectores, en algunos casos con más baja cualificación.

16 *El diferente impacto que el género tiene en el sistema de pensiones español (resumen ejecutivo)* <http://www.seg-social.es/prdi00/groups/public/documents/binario/162281.pdf>

La situación comentada no tiene porqué mantenerse a lo largo de nuestra proyección ya que, muy probablemente, esa incorporación progresiva de la mujer al mercado de trabajo, propiciaría que se origine un mayor nº de pensiones de jubilación derivado del sexo femenino del que actualmente existe. A modo ilustrativo, la proporción de pensiones de jubilación de hombres respecto de mujeres era de 1,78 en 2011, y pasó a 1,72 en 2015, lo que da una idea de cómo va variando ese gap hacia una proporción igualitaria, o quizás incluso, en un futuro, a favor de las mujeres, ya que éstas son más numerosas y tienen una esperanza de vida mayor, aunque nacen más hombres que mujeres, tal como ocurre. Otra cuestión será la cuantía económica de las mismas, menor por las razones esgrimidas en el párrafo anterior que refleja el estudio mencionado. Además, en la medida en que se endurezcan más las medidas para obtener una pensión de jubilación en cuanto al nº de años cotizados, es probable que ese gap no avance con la misma rapidez que ahora lo pueda estar haciendo.

Pues bien, según nuestros cálculos y en base a nuestras premisas, el nº de pensiones de jubilación en la CAPV pasaría de las 349.996 vigentes en octubre de 2017 ya mencionadas, a cerca de 490.000 en 2044, momento en el que se reflejaría el máximo, esto es, casi un 40% más. A partir de ese momento, los nuevos entrantes no llegarían

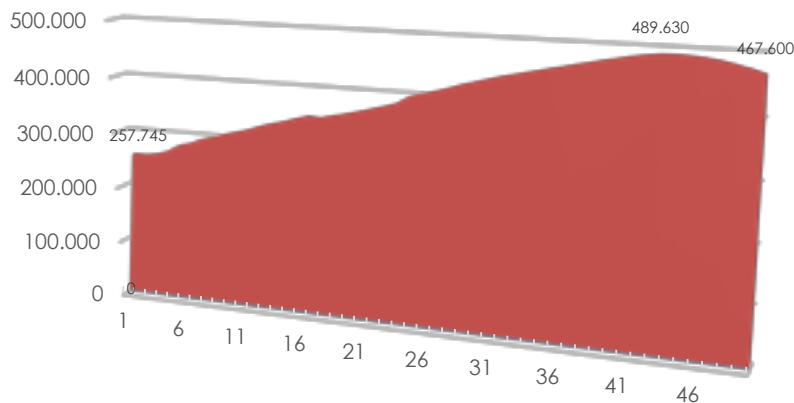
a superar a los que abandonan el colectivo y el nº de pensiones comenzaría a reducirse. En el límite temporal de nuestro estudio, el año 2050, se situarían en torno a 467.600. La evolución de la proyección queda representada en el gráfico.

### La cuantificación del gasto

Una vez obtenido el nº de pensiones a satisfacer y la pensión media mensual de éstas, cuantificar el gasto es un mero trámite, el producto de los dos factores multiplicado por 14 pagas al año. Es necesario aclarar, no obstante, que el cálculo efectuado para obtener la proyección de la pensión media, no tiene en cuenta más que el efecto sustitución previsto y el incremento en el nº de pensiones, al margen de la evolución de los precios, la revalorización aplicable cada año (por el momento como mínimo el 0,25%), o la incidencia de las medidas de contención, como la variación del nº de años necesarios para tener derecho a una pensión de jubilación, el nº de años que conformen el cálculo de la base reguladora, la futura aplicación del factor de sostenibilidad, etc. La forma en que se apliquen todas estas medidas incidirá en uno u otro sentido sobre lo proyectado.

Según nuestros cálculos, el gasto en pensiones de jubilación en la CAPV, crecerá de forma sucesiva hasta el año 2049 como consecuencia del incremento del nº de pensionistas proveniente del «baby

**Evolución del nº de pensiones de jubilación proyectado en la CAPV (2002-2050)**



Fuente: elaboración propia.

boom» de los 60, con una esperanza de vida mayor, lo que hará aumentar el gasto a partir de 2019 hasta un máximo del 5,5% por año en 2025. A partir de ese momento, los incrementos anuales iniciarán un sucesivo descenso que terminará por ser nulo e incluso ligeramente negativo en 2050. Esta evolución se refleja en la gráfica de abajo.

Como vemos, en un período de 33 años, el gasto en pensiones de jubilación se multiplicará por 2,3, si no varían las condiciones establecidas en el modelo de proyección. Como hablar de una cantidad sin referencia ninguna no resulta suficientemente significativo, ya que si los ingresos se incrementasen en la misma proporción no habría problema para asumir el gasto, normalmente el gasto en seguridad social se compara con el PIB, una medida de la riqueza del país. En 2017, el gasto en pensiones de jubilación en la CAPV representaría aproximadamente un 7% del PIB, quizás un gasto asumible, pero dado que no hemos tenido en cuenta ningún elemento revalorizador en el cálculo de la proyección del gasto, cabría comparar el gasto en 2050 con el mismo volumen del PIB previsto en 2017, así pues, el gasto en pensiones de jubilación proyectado en 2050 supondría el 16% del PIB, más del doble que 33 años antes. Si hablamos en términos de recaudación fiscal, esos 11.848 millones de € representarían el 87% de la recaudación esperada a finales de 2017, frente al aproximadamente 38% de los actuales 5.152 millones de €.

## El factor de sostenibilidad y otras medidas de contención del gasto.

### 1. Factor de sostenibilidad

De acuerdo con el art. 1 de la Ley 23/2013 ya mencionada con anterioridad, el factor de sostenibilidad se define como un instrumento que permite vincular el importe de las pensiones de jubilación a la evolución de la esperanza de vida de los pensionistas, ajustando las cuantías que percibirán cuando se incorporen al colectivo. Su planteamiento inicial, a tenor de dónde se encuentra la situación demográfica, parece interesante. Su fórmula,

$$FS_t = FS_{t-1} * e^{*_{67}}$$

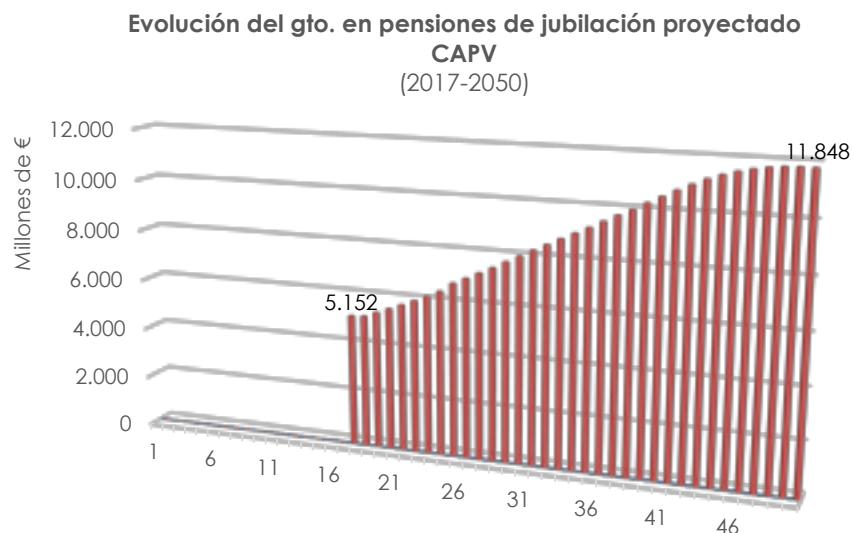
donde,

FS = Factor de sostenibilidad.

$$FS_{2018} = 1.$$

t = Año de aplicación del factor, que tomará valores desde el año 2019 en adelante.

$e^{*_{67}}$  = Valor que se calcula cada 5 años y que representa la variación interanual, de ese período quinquenal, de la esperanza de vida a los 67 años, obtenida según las tablas de mortalidad de la población pensionista de jubilación del sis-



tema de la SS. Para el período 2019 a 2023, tomará el valor  $[e_{67}^{2012}/e_{67}^{2017}]^{(1/5)}$ <sup>17</sup>

A efectos prácticos, y con el fin de materializar su resultado, podríamos calcular este factor a aplicar en el 1er. período de acuerdo con nuestros datos. Los valores serían los siguientes, teniendo en cuenta que se toman 4 decimales para deducir el resultado final,

Si  $e_{67}^{2012} = 19,3$ ; y  $e_{67}^{2017} = 19,8$ ; el cociente resultante es  $[e_{67}^{2012}/e_{67}^{2017}]^{(1/5)} = 0,9949$ .

¿Qué quiere decir esto?, que si una persona que se jubile en 2019 obtuviera una pensión de 1.000€ mensuales de acuerdo a sus bases de cotización y años cotizados, al aplicar el factor calculado para el quinquenio 2019-2023, cobraría 994,90€. Esto implicaría que necesitaría algo más de 2 años

de incremento de la pensión al mínimo permitido (0,25%), para recuperar la pensión que le hubiera correspondido de no haberse aplicado el factor de sostenibilidad. O de otra manera, el Estado se ahorraría por este pensionista 71,4€ en 2019.

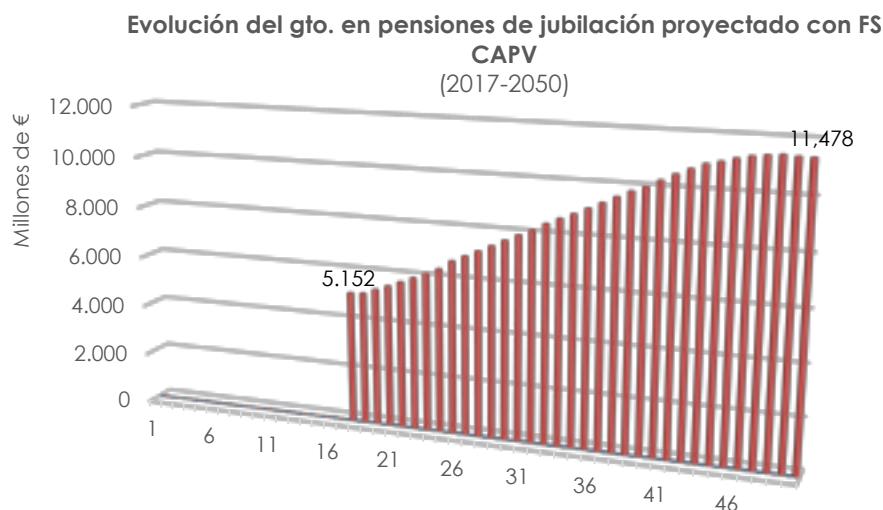
Haciendo un ejercicio de cálculo, podríamos suponer que en 2019 las personas que cumplirían 65

<sup>17</sup> El numerador representará la esperanza de vida a los 67 años en el año 2012 y el denominador la del año 2017.

años en el País Vasco serían las que aparecen en la pequeña tabla a continuación, siempre según nuestros datos, de las cuales el 72,4% tendría derecho a percibir una pensión de jubilación, tal como hemos supuesto con anterioridad, por lo que se generaría 19.096 pensiones, a las que correspondería una pensión media sobre la que cabría aplicar el factor de sostenibilidad. Considerando que la edad se cumple a mitad de año, el coste de esas pensiones se refleja en la tabla sin aplicar el factor de sostenibilidad y aplicándolo, de lo que se deduce el ahorro del Estado en la última columna. Para simplificar el cálculo estamos considerando que no hay ningún fallecimiento durante el año de quienes originan la nueva pensión.

Año	Edad	nº personas que cumplen la edad	Ps. de jub. derivadas (72,4%)	PM	PM <sub>fs</sub>	Cte. s/fs	Cte. c/fs	Dif.
2019	65	26.375	19.096	1.085,13	1.079,60	145.047.699	144.307.956	739.743

Si hacemos un ejercicio de cálculo algo más complejo, teniendo en cuenta una probabilidad media de vida a cada edad considerada, dado que no estamos distinguiendo en cada período el sexo, y consideramos el resto de años hasta 2050, suponiendo que cada año crece en una décima la esperanza de vida a los 67 años y que FS se modifica cada 5 años, y finalmente deducimos el ahorro del gasto materializado en la gráfica del punto anterior, obtendríamos esta nueva gráfica.



Mediante la aplicación del FS, el último año (2050), en el País Vasco, se habrían ahorrado unos 432 millones de €, y en total para todo el período, 5.114 millones de €, cantidad nada despreciable. El efecto, por sí solo, no resultaría ser significativo sobre el cómputo total, pero sí amortiguaría la pendiente de crecimiento de la gráfica, de forma que el gasto en pensiones en 2050 representaría medio punto menos del PIB.

## 2. Índice de revalorización

Este índice se regula en el art. 7 de la Ley 23/2013, y deriva del art. 48 del texto refundido de la LGSS, por el que se regulaba el incremento al comienzo de cada año de las pensiones de SS en su modalidad contributiva, incluido el importe de la pensión mínima, que serían incrementadas al principio de cada año en función del índice de revalorización previsto en la correspondiente Ley de PGE<sup>18</sup>. A partir de la Ley 23/2013, ese índice se determinará según una expresión matemática un tanto compleja de explicar<sup>19</sup>. Esta expresión pretende conjugar la variación de los ingresos del sistema de SS, el nº de pensiones, el efecto sustitución y la variación del importe de los gastos del sistema sobre el que aplica un parámetro que tomará un valor entre 0,25 y 0,33 revisable cada 5 años.

En definitiva, lo que trata es de justificar si resulta conveniente revalorizar las pensiones cada año de acuerdo con la coyuntura implícita en el sistema. Tanto es así que, dada la situación actual de crecimiento de gastos e ingresos, de aplicar este índice, las pensiones no se revalorizarían, sino más bien al contrario, se depreciarían, aunque si bien se pone un límite a esta aplicación para que nunca pueda ser negativa, y en todo caso positiva como mínimo del 0,25%. También podría ser mayor, hasta medio punto por encima del IPC del año anterior, aunque esto está por ver. Para ilustrar su cálculo, se adjunta una tabla ejemplo que viene al caso derivada del Servicio de Investigación del BBVA<sup>20</sup>.

18 Presupuestos Generales del Estado

19 Váyase a nota al pie nº 14.

20 Presupuestos, pensiones y Pacto de Toledo.

Índice de revalorización de pensiones (IRP) Tasas medias de crecimiento (%)					
	Ingresos (1)	Nº de pensiones (2)	Efecto sustitución (3)	Corrección por superávit o déficit (-) (4)	IRP 2017 5=(1)-(2)-(3)+(4)
2012	-2,5	1,5	1,6		
2013	0,2	1,6	1,7		
2014	0,6	1,4	1,5		
2015	0,7	0,8	1,6		
2016	2	1,2	1,6		
2017	5,7	1,2	1,7		
2018-22	3,6	1	1,5		
<b>Media 2012-22</b>	<b>2,3</b>	<b>1,2</b>	<b>1,6</b>	<b>-2,5</b>	<b>-3</b>

Fuente: BBVA Research en base a Devesa, Doménech y Meneu (2017) y MEYSS (2017)

Así vemos como el resultado de este índice para aplicar en el período 2012-22, derivado de las variables mencionadas en los años anteriores, resultaría negativo (-3), tal como se aprecia en la última columna, sobre todo debido a la corrección a aplicar por el déficit del sistema. En definitiva, más que una forma de frenar el incremento por revalorización de la pensión media, se trata de una forma de informar al pensionista de cómo se encuentra el sistema cada año y de lo que supondría revalorizar las pensiones a efectos futuros. Obviamente nos tenemos que hacer a la idea que, revalorizar las pensiones de jubilación en la CAPV un punto, supondría un desembolso añadido para 2018 de aproximadamente 51,8 millones de €, además de lo que implicaría en el futuro.

El efecto revalorización no lo hemos tenido en cuenta en nuestros cálculos, ya que tampoco sería comparable a la magnitud del PIB, o el IPC, puesto que resulta imposible predecir dónde se situarán éstos dentro de 33 años.

## 3. Elevación de la edad de jubilación de los 65 a los 67 años

La Ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema

<https://www.jubilaciondefuturo.es/es/blog/presupuestos-pensiones-y-pacto-de-toledo.html>

de Seguridad Social, introdujo algunas importantes medidas para la reforma de la SS. La más importante la de alargar la vida laboral hasta los 67 años, que junto con el incremento de los años necesarios para tener derecho al 100% de la base reguladora (BR) de la pensión hasta los 38 años y seis meses, se aplicarían de forma paulatina entre 2013 y 2026. Además hay que tener en cuenta también el efecto de alargar los años computables para calcular la BR, que pasan de 15 en 2012 a 25 en 2022, a razón de un año más por año entre ese período.

Es obvio que con una medida como la de posponer la edad de jubilación a los 67 años, de la que ya se venía hablando tiempo atrás como consecuencia de la tendencia demográfica, provee de un respiro al sistema, ya que al alargar la vida laboral, durante ese período extra, se mantienen 2 años más los ingresos por cotizaciones y, a su vez, la renta vitalicia que provee el sistema, dura 2 años menos de lo que duraría si la edad de jubilación hubiese continuado siendo 65 años. El ahorro económico de esta medida es considerable.

El efecto de posponer hasta los 67 años la edad de jubilación, progresivamente, en nuestras tablas sería como retrasar la entrada de parte de los que cumplen 65 cada año hasta 2021, luego parte de los entrantes con 66 hasta 2026, para después computar el colectivo de jubilados a partir de los 67 años. Evaluar qué supondría incrementar el nº de años necesarios para tener derecho a pensión, es más complicado, sin contar con los datos que a este respecto pueda tener la SS de las cotizaciones de cada individuo. Esto mismo sería necesario para evaluar cómo influiría la modificación de los años computables para calcular la BR.

No obstante, la elevación del nº de años a computar en la base reguladora, no tiene el mismo efecto en todos los posibles pensionistas. Por ejemplo, un trabajador que haya estado cotizando durante sus últimos 25 años de vida activa por la base máxima de cotización, apenas notará la diferencia si los años computables son 15 o 25, siempre que tenga el nº suficiente de años cotizados para alcanzar el 100% de la BR, ya que dado que las bases máximas de coti-

zación se elevan cada año según el IPC, y en el cálculo de la BR de la pensión se actualizan según el IPC todos los ejercicios salvo los dos últimos<sup>21</sup>, se compensa el efecto. Otra cuestión será la del trabajador que ha cotizado por debajo de la base máxima durante su vida laboral, o parte de ella, y al que su salario no le ha crecido de un año para otro según el IPC.

Si a los resultados del FS le añadimos los de incrementar la edad de jubilación a 67 años, la gráfica que venimos utilizando quedaría tal como se muestra en la página siguiente.

De esta manera, el último año (2050), en el País Vasco, se habrían ahorrado más de 1100 millones de €, y en todo el período cerca de 31.000 millones de €. El factor de crecimiento se reduciría casi hasta 2, y el gasto en pensiones de jubilación pasaría a representar alrededor del 14,5% del PIB, un punto y medio menos que al comienzo.

21 Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

Artículo 209.- Base reguladora de la pensión de jubilación.

1. La base reguladora de la pensión de jubilación será el cociente que resulte de dividir por trescientos cincuenta, las bases de cotización del interesado durante los trescientos meses inmediatamente anteriores al mes previo al del hecho causante, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) El cómputo de las referidas bases de cotización se realizará conforme a las siguientes reglas, de las que es expresión matemática la fórmula que figura al final de la presente letra:

1.º Las bases correspondientes a los veinticuatro meses anteriores al mes previo al del hecho causante se computarán en su valor nominal.

2.º Las restantes bases se actualizarán de acuerdo con la evolución que haya experimentado el índice de precios al consumo desde el mes a que aquéllas correspondan, hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se inicie el período a que se refiere la regla anterior.

$$Br = (\sum_{i=1}^{24} Bi + \sum_{i=25}^{300} Bi \times I_{25}/I_i)/350$$

Siendo:

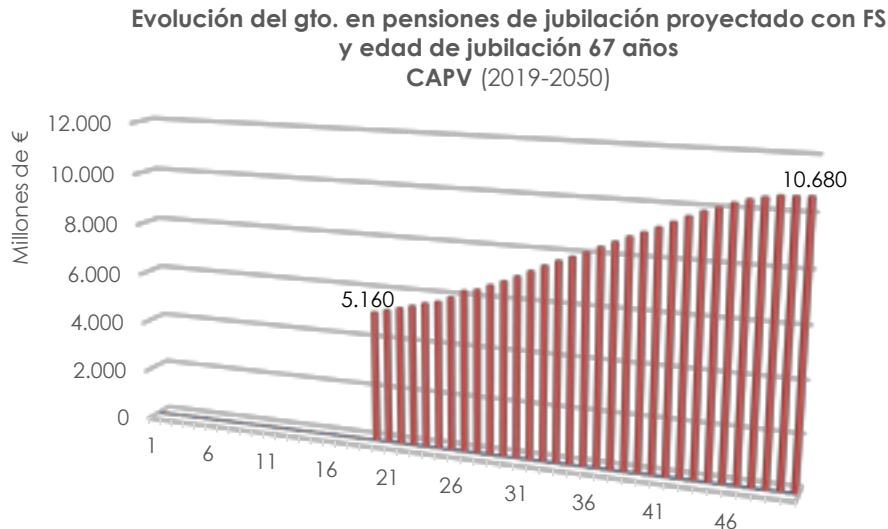
Br=Base reguladora

Bi= Base de cotización del mes i-ésimo anterior al mes previo al del hecho causante.

I<sub>i</sub> = Índice general de precios al consumo del mes i-ésimo anterior al mes previo al del hecho causante.

Siendo i = 1,2,...,300

(...)



**4. Endurecimiento de las condiciones de acceso a la jubilación anticipada.**

El Real Decreto-ley 5/2013, de 15 de marzo, de medidas para favorecer la continuidad de la vida laboral de los trabajadores de mayor edad y promover el envejecimiento activo, fue un 2º paso de choque tras las medidas iniciadas por la Ley 27/2011 para reformar la SS con el fin de evitar la descapitalización del sistema.

En 1er. lugar promovía la compatibilidad entre el percibo de la pensión de jubilación y cualquier trabajo por cuenta ajena o por cuenta propia del pensionista, pero si bien, reduciendo la pensión correspondiente al 50% de la misma mientras durase la situación y asegurándose al menos una cotización especial de solidaridad del 8% (6% con cargo al empresario y el 2% restante a cargo del trabajador), además de las cotizaciones al sistema por incapacidad temporal y por contingencias profesionales. Con lo cual el sistema reducía los gastos y complementaba los ingresos durante un cierto período en el que el interesado se pudiera mantener activo.

Después introducía una serie de modificaciones en materia de jubilación anticipada y parcial para evitar que la jubilación anticipada, que con frecuencia se producía aprovechando por las empresas la posibilidad de reducir costes sa-

lariales anticipadamente, se convirtiera en un deporte nacional, lo que aunque reducía en parte el % de pensión a percibir, mermaba las arcas de la SS, por un lado, reduciendo cotizaciones, y por otro, alargando el plazo de percepción de la pensión de jubilación vitalicia.

Se complementaban estas medidas con la modificación del contrato a tiempo parcial y del contrato de relevo, y con las medidas para evitar la discriminación de los trabajadores de más edad en los despidos colectivos.

De acuerdo a la propia apreciación del gobierno, todas estas medidas de contención del gasto relacionadas hasta aquí, las que hasta ahora se habrían aplicado (el factor de sostenibilidad no se aplicará hasta 2019) estarían permitiendo este año un ahorro de alrededor de 200€ por pensionista<sup>22</sup>.

### III. LOS INGRESOS

Como ya dijimos, si los ingresos recaudados por la SS fuesen suficientes para cubrir el gasto de cada año, no habría problema, pero si las condiciones económicas no son favorables para que esto suceda, ¿de dónde saldrá el dinero necesaria-

<sup>22</sup> <https://www.elindependiente.com/politica/2017/10/19/el-estado-ahorrara-200-euros-por-jubilado-este-ano-por-reformas-pensiones/>

rio para cubrir la diferencia? ¿De los presupuestos del Estado?

### El mercado de trabajo

Obviamente, los ingresos del sistema, dependerán de cómo evolucione el mercado de trabajo en adelante, ya que últimamente no lo ha hecho muy bien. En nuestra introducción ya mencionábamos brevemente algunos hitos económicos de nuestra historia reciente. La más reciente, valga la redundancia, la crisis financiera mundial de 2008, originada en Estados Unidos, con la caída de Lehman Brothers, una de las peores desde la denominada Gran Depresión en el 29 del pasado siglo. Según los especialistas, se conjugaron aquí distintas causas, como fallos en la regulación económica, sobrevalorización de productos, crisis alimentaria mundial y energética, crisis crediticia, hipotecaria y de confianza en los mercados. Tal es así que en economía ya tiene nombre propio: Gran Recesión. Sus consecuencias las estamos pagando todavía: ERE<sup>23</sup> por deslocalización para reducir gastos, absorciones para desmantelamiento de la competencia, desempleo, descenso del consumo, deflación, contratos basura con salarios bajos, pérdida de beneficios sociales...

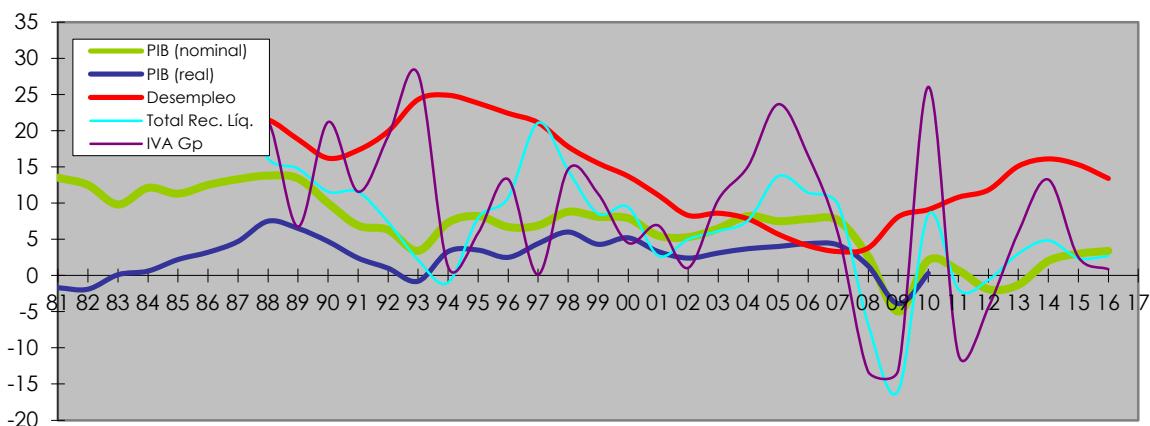
23 Expediente de Regulación de Empleo.

Esto no ayuda en nada a nuestro objetivo, la pervivencia del sistema de SS en unos mínimos razonables. En la gráfica de más abajo, podemos ver cómo ha evolucionado la economía casi las 4 últimas décadas, de un solo vistazo en el País Vasco.

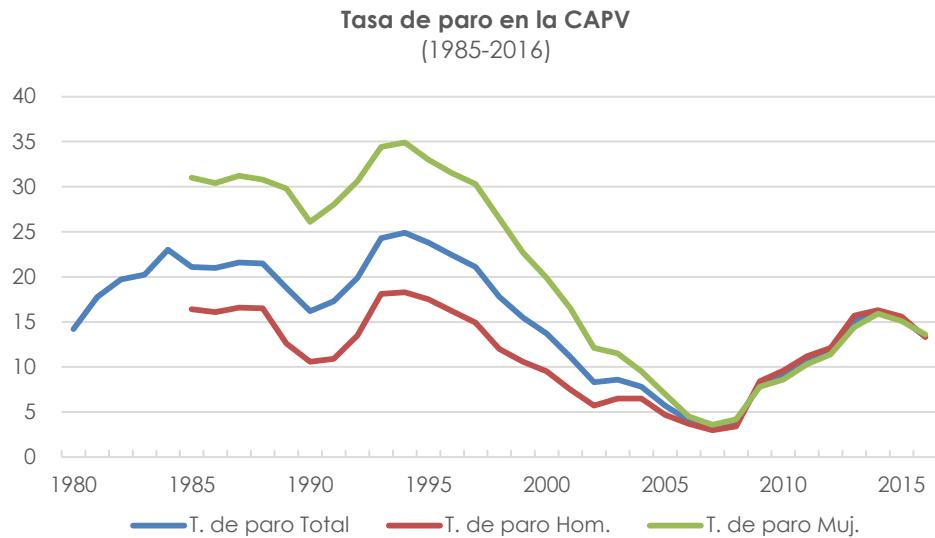
Observamos como parecen existir unos ciclos económicos de mayor o menor amplitud y de mayor o menor profundidad. Pretender imaginar cómo evolucionarán estos en el futuro con un mínimo de exactitud, es prácticamente una utopía. No obstante, la gráfica, nos sirve de referencia para valorar como se ha movido el mercado de trabajo durante los últimos años, y si podrá hacer frente al gasto social que se avecina. Así, al principio de la página siguiente, insertamos dos gráficas más que relacionan la tasa de actividad con la ocupación y el desempleo según el sexo. Ambas tienen el mismo límite temporal, aunque no la misma cantidad de datos.

De estas dos gráficas se pueden deducir algunas implicaciones interesantes. Por un lado, en la primera, observamos como la mujer se ha ido incorporando al mercado de trabajo, pasando su tasa de ocupación de un 22% en 1985 al 45% actual; a diferencia, la tasa de ocupación del hombre, aunque se ha movido en un rango de valores con altibajos (entre un 53% y un 63%), lo

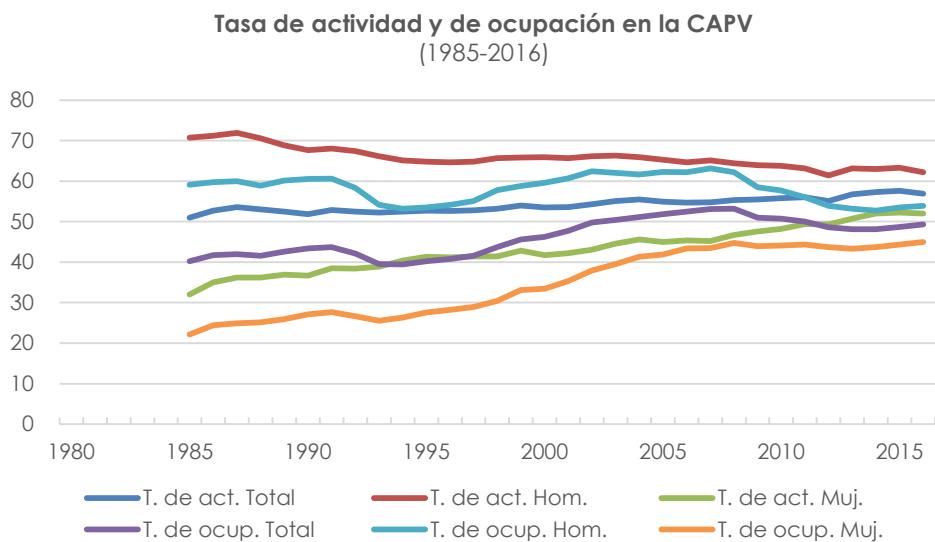
### Evolución de los incrementos anuales del PIB y la recaudación impositiva en el CAPV



Fuente: EUSTAT, DRI y elaboración propia.



Fuente: datos base EUSTAT. Elaboración propia.



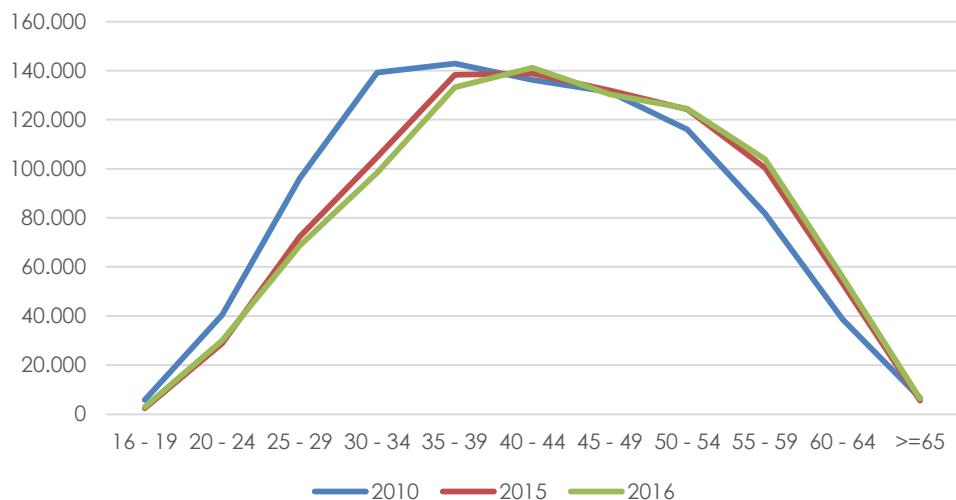
Fuente: datos base EUSTAT y EPA (1980-85). Elaboración propia.

ha hecho conforme a la evolución económica. Se aprecian así claramente los baches del 93 y de 2008, que se corresponden con el descenso del PIB de la gráfica inicial y los consiguientes descensos en el consumo y la recaudación líquida. A su vez, la tasa de paro, en nuestra última gráfica, nos muestra con claridad como empieza a crecer al producirse esos hitos económicos, o como desciende en la medida que la situación mejora. Pero si bien, por otro lado, nos fijamos que todas las curvas tienden a converger: la tasa de actividad del hombre desciende, la de

la mujer crece, y la tasa de paro se iguala por sexos a partir del inicio de la última crisis. Otra cosa será validar la calidad del empleo de la mujer, o su salario, aún con sensibles diferencias, aspecto éste que no voy a entrar a valorar.

Como elemento añadido, adjuntamos la distribución por edad de la población de 16 y más años ocupada en la CAPV en 2010, 2015 y 2016, en la siguiente tabla, cuya representación gráfica se muestra a continuación.

Distribución por edad de la población ocupada en la CAPV



#### Población ocupada de 16 y más años en la CAPV

	2010	2015	2016
<b>Total</b>	<b>934.801</b>	<b>900.849</b>	<b>895.457</b>
<b>16 - 19</b>	5.781	2.433	2.941
<b>20 - 24</b>	40.482	28.868	30.112
<b>25 - 29</b>	96.090	72.362	68.694
<b>30 - 34</b>	139.248	104.753	98.436
<b>35 - 39</b>	142.824	138.248	133.253
<b>40 - 44</b>	136.156	138.801	141.119
<b>45 - 49</b>	131.288	131.961	130.387
<b>50 - 54</b>	116.017	124.217	124.473
<b>55 - 59</b>	81.689	100.382	103.825
<b>60 - 64</b>	38.643	53.307	55.869
<b>&gt;=65</b>	6.583	5.517	6.348

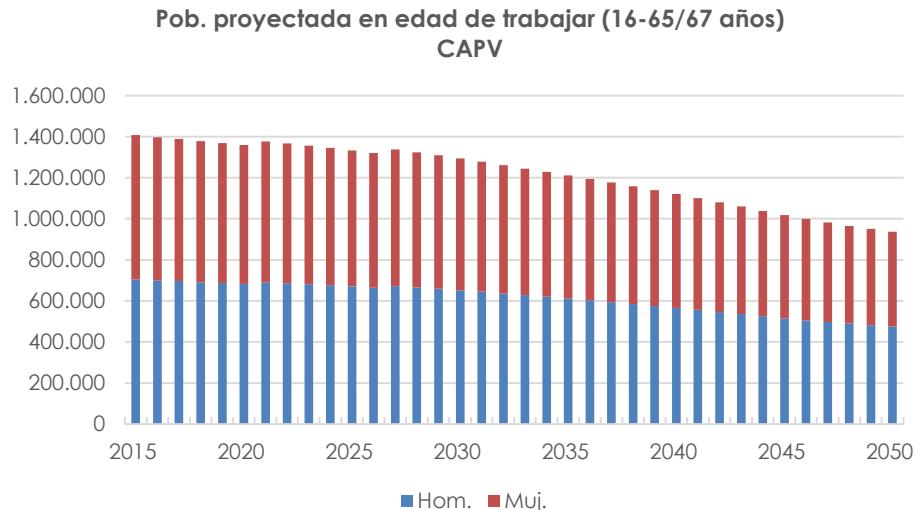
Fuente: EUSTAT.

Observamos aquí como la población ocupada ha disminuido conforme a estos años de recepción, aunque empieza a apreciarse una tímida mejoría a partir de 2014, de acuerdo con las gráficas anteriores, donde mejoran ligeramente las tasas de actividad y ocupación, no así en el último ejercicio que parece invertir la tendencia, pero sí disminuyendo la del paro. Sin embargo, la población ocupada sigue distribuida de forma similar por edad en los tres ejercicios. Como dato anexo diremos que la tasa de actividad total ha variado entre un 51% en 1985 y un 58% en 2015 (57% en 2016), mientras que la tasa de

paro alcanzó su máximo en 1994 con un 25%, y su mínimo en 2007, con el 3%, según los datos del EUSTAT.

Por tomar unas referencias que nos sirvan en adelante, podríamos considerar que, ese 3% de 2007 roza el pleno empleo en la CAPV, ya que siempre se estima un desempleo friccional, un porcentaje de personas desempleadas que en un momento dado no desean un empleo concreto puesto que no satisface sus expectativas laborales o personales. En base a esto, diríamos que el límite de empleabilidad en el País Vasco, rondaría algo más de un millón de personas, quizás 1,1 millones. Es decir, a no ser que acaeciese una situación extraordinaria que nos hiciera cambiar el concepto que podemos tener de la economía actual, no más de esa cantidad de personas estarían dispuestas a trabajar por un salario.

Pues bien, según nuestras tablas proyectadas, y siempre que los movimientos migratorios no influyesen en sentido contrario, la evolución de la población en edad de trabajar, nos referimos a aquellos que se encontrarían en una franja de edad que va desde los 16 a los 65/67 años, sería la que se aprecia en la siguiente gráfica, quedando reflejada en ella los efectos del cambio de la edad de jubilación de los 65 a 67 años.



No hay que ser un lince para detectar cierto problema, aunque toda la población en edad de trabajar en 2050 quisiera hacerlo, en principio algo improbable, puesto que la tasa de actividad ha estado siempre por debajo del 60%, no habría suficientes activos para cubrir los puestos de empleo necesarios en una situación de pleno empleo, es decir, existiría una sobreoferta de trabajo. Como se observa, a partir de 2027, la población en edad de trabajar empieza a acusar mayor pendiente de descenso, claro está, como consecuencia de la generación del 60, el «baby boom», que empieza a pasar a una situación de inactividad, lo que irá originando una mayor proporción de población mayor de 65 años. Esto sin duda, favorecerá a los más jóvenes, que no encontrarán tantas dificultades para encontrar empleo, a no ser que la robótica avance apresuradamente para sustituir a los humanos. Aun así, en esa hipotética situación, si no se necesitasen humanos como mano de obra, el concepto de mundo en el que vivimos hoy, habría de cambiar, puesto que si no hay consumo, por falta de posibilidades económicas, tampoco avanzaría la tecnología, por falta de recursos económicos. Por el contrario, el punto negativo sería que la proporción activos/pasivos se degradaría en exceso, y a no ser que el salario medio de los activos evolucionase en sobremanera hacia el alza, y esto repercutiese de forma positiva sobre los ingresos del sistema, es de prever que las coti-

zaciones de los activos no serían suficientes para que los pasivos percibísemos la pensión con la que contábamos.

#### Las cotizaciones a la SS y el Fondo de Reserva

El artículo 91 (Remanentes e insuficiencias presupuestarias) del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la LGSS, creó el denominado Fondo de Reserva de la SS con la finalidad de atender a las necesidades futuras del sistema en materia de prestaciones contributivas. Así, los excedentes de ingresos que financian las prestaciones contributivas y otros gastos de gestión, al igual que los derivados de las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales por ILT, se destinarán, siempre que las posibilidades económicas y la situación financiera del sistema lo permitan, al Fondo de Reserva. Este fondo se materializa, actualmente y con ciertos límites, en inversiones de deuda pública del Estado y deuda de otros países de la UE (Alemania, Francia y Países Bajos), así como activos emitidos por el ICO.

En caso de crisis, la ley determina que el Gobierno podrá retirar parte del fondo. La cantidad límite que se puede extraer cada año no puede ser superior al 3% del gasto hecho en pensiones contributivas. No obstante, ese límite se suspen-

dió en 2012 por el Gobierno, que dispuso por decreto la posibilidad de disponer durante 5 ejercicios del dinero necesario, previa notificación al Congreso.

Los últimos años, como ya decíamos con anterioridad, no han sido nada favorables a nuestros intereses. Los efectos de la crisis de 2008 se han dejado sentir en los ingresos por cotizaciones, desde entonces casi menguantes, salvo un repunte en 2015 y quizás en este año también. Por otra parte, el importe satisfecho en pensiones, no ha dejado de crecer, lo que ha sido óbice para que el Gobierno dispusiese del Fondo de Reserva, que alcanzó su cota máxima en 2011 con 68.815 millones, algo más de un 6% del PIB de ese año, pero ahora está casi en mínimos históricos.

En la gráfica de más abajo podemos ver la evolución de estas variables casi desde 2000.

Tal como podemos ver, hasta el hito de 2008, la situación no era mala, incluso podríamos tildarla de favorable. Las cotizaciones crecían por encima del gasto en pensiones contributivas, y el Fondo de Reserva lo hacía con alegría. A partir de ese momento se invirtió el proceso de los ingresos, y poco más tarde, en el momento en que las cotizaciones se cruzaron en su descenso con los gastos, como es obvio, el Fondo de Reserva

inició su caída libre. Apreciamos no obstante un desplazamiento hacia la baja de la curva de gastos en 2014, sin duda como efecto de la entrada de medidas como el aumento paulatino de la edad de jubilación hasta los 67 años, pero los ingresos por cotizaciones parecen no levantar cabeza.

Como datos añadidos, las cotizaciones representaban el 9,4% del PIB en 2004, con un máximo del 9,8% en 2011, y calculamos que en este ejercicio acabarán próximas al 8,6%. Por la contra, el importe en pensiones representó un 7,5% del PIB en 2004 y probablemente acabarán resultando un 10% en 2017<sup>24</sup>. El Fondo de Reserva, sin embargo, supone actualmente tan sólo un 1% del PIB, y además, la paga extra de julio se abonó en parte, de forma extraordinaria, con cargo al préstamo a la SS consignado en los PGE.

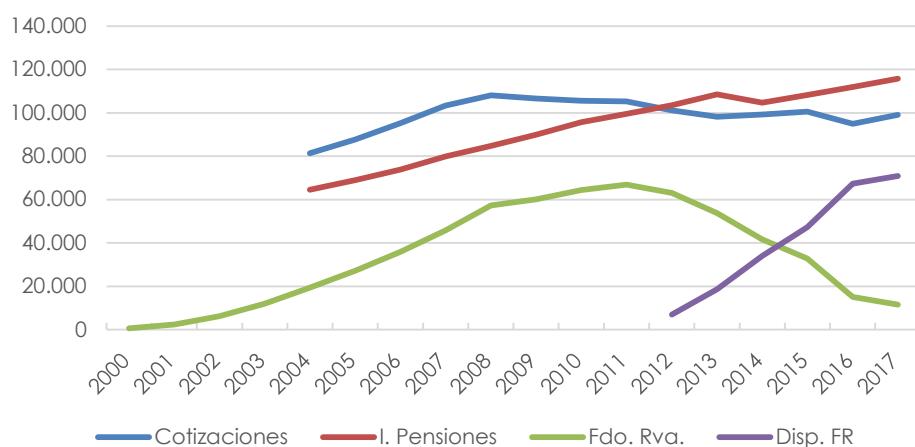
A nivel de la CAPV, tan sólo disponemos de datos desagregados desde 2013, que igualmente son desalentadores y serían los que se reflejan en la gráfica de la página siguiente.

La curva de ingresos parece separarse de la de gastos. El PIB de la CAPV viene representando

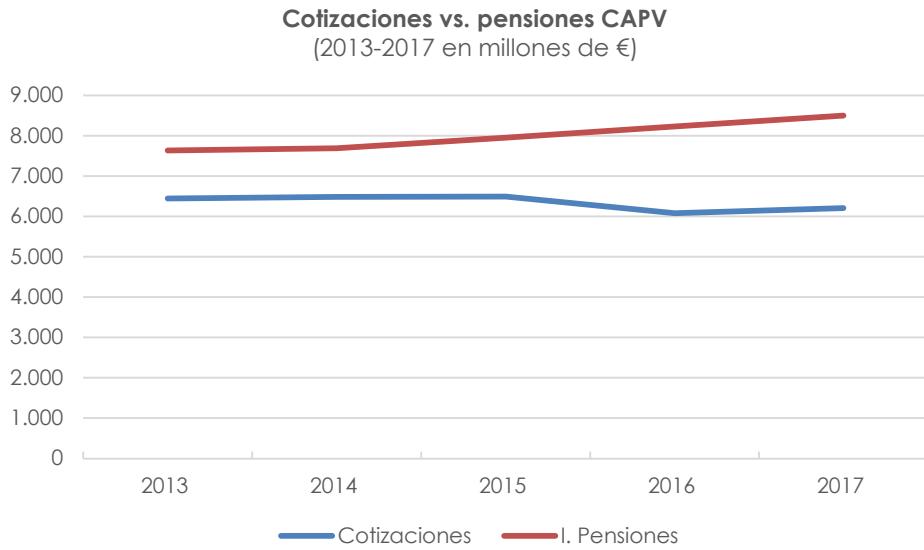
24 En el momento de confeccionar este artículo (nov/17), se disponían de datos provisionales al mes de septiembre/octubre.

**Cotizaciones vs. pensiones y variación del Fdo. de Reserva**  
Estado

(2000-2017 en millones de €)



Fuente: datos base SS. Elaboración propia (2017 previsiones)

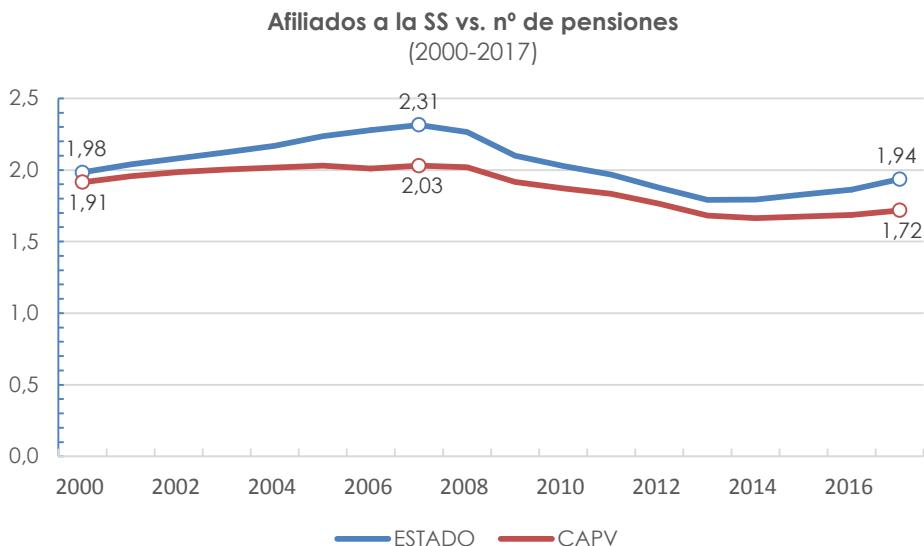


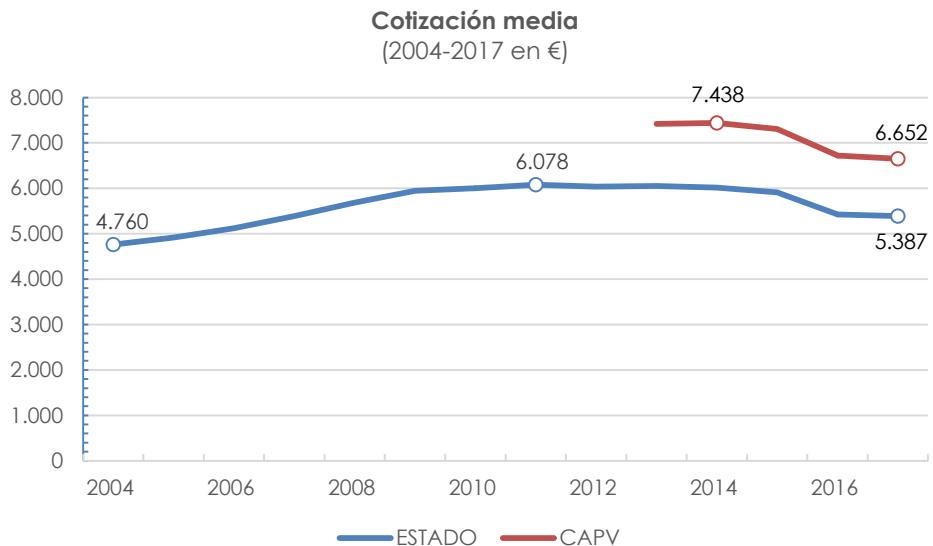
Fuente: datos base SS. Elaboración propia (2017 previsiones)

aproximadamente el 6,4% del Estado (en los últimos 23 años ha variado entre el 6,1% y el 6,6%). Las cotizaciones en la CAPV supusieron un 6,6% de su PIB en 2013, y estarán próximas al 6,3% en diciembre, mientras que las pensiones rondarán el 11,5%. Es decir, las cotizaciones representan **2,3 puntos menos** sobre el PIB que las del Estado, mientras que las pensiones **1,5 puntos más**. Hablamos por tanto de un **desfase de 5 puntos del PIB**, o lo que es lo mismo, el 17% de la recaudación líquida en la CAPV.

En el mismo sentido podemos relacionar otro factor que se tiene muy en cuenta cuando se analiza la situación del sistema de SS, la evolución del nº de afiliados respecto del nº de pensiones, en este caso desde el 2000, que se representa en la siguiente gráfica.

Aquí se vuelve a manifestar lo anterior, al ser inferior esta relación, durante todos los años que se representan, en el País Vasco. Un dato más a valorar en una posible transferencia del Sistema a la CAPV. Se considera que este ratio debe estar





Fuente: datos base SS. Elaboración propia (2017 previsiones)

por encima de 2 para garantizar la pervivencia del sistema. Por debajo de 2 se manifiesta un déficit entre ingresos y gastos. En el País Vasco **sólo entre los años 2004 y 2008**, cuando la situación era favorable, consiguió superar esa cifra por centésimas.

Otro dato a tener en cuenta es la cotización media, es decir, el cociente entre lo ingresado por cotizaciones y el nº de afiliados al sistema, que representamos también en la gráfica superior.

Lamentablemente este ratio también se ha visto reducido los últimos años, aunque sigue siendo superior al del Estado y parecen seguir de la mano. Es lógico ya que también la pensión media en el País Vasco (1.147,85 € en octubre) está por encima de la media del Estado (924,56€), de hecho es la más alta del Estado, por encima de Madrid, Asturias o Navarra, en ese orden, las pocas de las que superan los 1.000€, pero sin llegar a los 1.100€. No resulta favorecedor de cara a los intereses del sistema este hecho.

Aunque supusiéramos una situación de pleno empleo, con 1,1 millón de afiliados a la SS y una cotización media por afiliado de 7.438€ al año, no alcanzarían estos ingresos a cubrir el gasto previsto en pensiones del ejercicio, aún nos faltarían casi 320 millones de €.

#### IV. CONCLUSIONES FINALES

Tras lo visto hasta aquí, la situación, a nivel del Estado, no puede considerarse ni mucho menos favorable para la pervivencia del sistema, e incluso es peor en la CAPV, a pesar de las reformas efectuadas, aunque éstas tardarán en manifestarse en su completa medida.

Llegamos al momento en el que ha de valorarse la madurez del sistema, cuando la proporción de pasivos/activos se incrementará sobremanera al llegar a la edad de jubilación los «baby boomers» entre los que me incluyo. Emparejado este exceso de población con edad elevada y una esperanza de vida alta, con la escasez de población joven, nos enfrentamos a un grave problema. Si añadimos que dada la situación económica actual los salarios que perciben quienes entran a formar parte del mercado laboral son relativamente bajos, y que los contratos tienen un alto índice de temporalidad, no favorecemos para nada dotar de ingresos al sistema de SS.

La previsión indica que los gastos derivados de pensiones (tomando como ejemplo la pensión de jubilación que representa casi 2/3 partes del nº de pensiones en el País Vasco), si no se aplican más reformas, se dispararán en los próximos años, al menos hasta 2049, aunque al final crez-

can en menor medida. La elevación progresiva de la pensión media, debida sobre todo al efecto de sustitución, junto con esa distribución de la población, serán las causas. Hay quien dice que la tasa de paro debería de caer al 6% para garantizar la sostenibilidad del sistema<sup>25</sup>. En este sentido, el País Vasco se encuentra con un problema añadido, dada la estructura de la población, a partir de 2040, no dispondría de activos suficientes para satisfacer una oferta de pleno empleo, cuando además su tasa de actividad, en los últimos 35 años, no ha llegado a superar el 60% al menos desde la década de los 80, aún a pesar de la progresiva incorporación de la mujer al mercado de trabajo, precisamente ahora que empieza a igualar su tasa de actividad a la de los hombres.

La proporción de gasto en pensiones respecto de ingresos por cotizaciones en la CAPV es sensiblemente superior a la del Estado, por lo que se manifiesta un déficit de financiación plausible, agudizado por la escasa proporción de cotizantes/pensionistas, que apenas incluso en sus mejores momentos ha llegado a superar el mínimo necesario considerado de 2 cotizantes por pensionista. Queda claro de esta manera, que los ingresos por cotizaciones distan mucho de ser los adecuados para sostenerlas. Si los ingresos por recaudación fiscal tuvieran que financiar el déficit presupuestario de la SS en el futuro (este año el Estado ya lo ha hecho en parte), la cuota de gasto destinado a otras partidas que no fueran gasto social, se vería muy menguada.

El futuro del sistema de pensiones no está nada claro. Camina por un frágil puente, y si no lo cuidamos de la forma apropiada se romperá y nos dejará caer al vacío.

¿Cuál es la solución?

La solución ya no pasa por primar a la familia con el fin de incrementar las tasas de natalidad.

25 Las pensiones serán sostenibles en España si la tasa de paro cae al 6% (El Economista). <https://www.msn.com/es-es/dinero/formacion-empleo/las-pensiones-seran-sostenibles-en-espana-si-la-tasa-de-paro-cae-al-6percent/ar-BBF6zd5?ocid=spartandhp>

Aunque de pronto la tendencia actual hacia la disminución se inviertiese al alza, cuando los nuevos nacidos, nuestros nietos, se incorporasen al mercado de trabajo, dentro de 20 años o más, estaríamos en la pendiente alta de la curva de gasto, algo tarde para solucionar el problema. Aun así, está claro que sería conveniente que los índices de natalidad mejorasen, de cara al futuro, no sería la solución pero ayudaría, aunque no es necesario que sean tan altos como lo fueron en otra época, porque si no volveríamos a empezar. Por el momento tendremos que confiar en una vuelta de la inmigración si la situación económica mejora, aunque es improbable que ésta sea en su mayoría de alta cualificación, por lo que los salarios que reciban y en consecuencia las cotizaciones que abonen, serán reducidas.

En realidad, las soluciones son las mismas de siempre: reducir el fraude, alargar aún más la edad de jubilación, evitar incrementos excesivamente gravosos por actualización de importes de las pensiones, aumentar el nº de años para tener derecho al 100% de la BR, incrementar los % de cotización (se considera poco competitivo), o quizás aplicar un factor de sostenibilidad progresivo, de forma que quienes han tenido más posibilidades de previsión y han podido reunir un complemento a su pensión contributiva, cobren un % menor de su BR (la pensión mini-max que antaño mencionaba<sup>26</sup>). En otro caso, nos veremos abocados a repartir los ingresos del año entre todos los pensionistas, por lo que muchos cobraremos mucho menos de lo que esperábamos, descargando la responsabilidad de mantenernos sobre nuestros hijos.

Es obvio que a quien su salario o gastos se lo permitan, debería de constituir un fondo de ahorro, por ejemplo vía fondos de pensiones, o aquí en la CAPV vía EPSV, pero no pensemos que éstos son la panacea y solución a nuestros problemas. Estos fondos, como cualquier otro activo de inversión, están sujetos a la evolución del mercado, y el mercado, en la economía globalizada en la que vivimos, está sujeto a los vaivenes de

26 Pg. 132 de *Las pensiones más allá del año 2000*, Ed. Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco.

ésta. Será difícil que obtengan altas rentabilidades si la economía global se encuentra en crisis, por muy avezados que sean sus gestores. No obstante, sí será una forma de ahorrar, en cierta forma obligada, siempre que no acaben en números rojos.

Por lo tanto, entiendo que los próximos años serán duros para todos, y todos deberemos de arrimar el hombro. No queda otra. Tendremos que confiar en que la situación económica mejore progresivamente, que nuestros hijos y nietos encuentren trabajo fácilmente y perciban buenos salarios, que en consecuencia aumente la recaudación, las cotizaciones, y mejore la situación global, las condiciones de vida..., y todo esto redundará en nuestro propio beneficio.



### 1.- EFICACIA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.

Los actos de las Administraciones Pùblicas sujetos al Derecho administrativo se presumen válidos y producen efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa.

Ahora bien, la eficacia del acto administrativo quedará demorada cuando así lo exija el contenido del acto o esté supeditada a su notificación, publicación o aprobación superior. Por tanto existe una relación directa entre notificación y eficacia del acto administrativo de tal suerte que la notificación opera como condición jurídica de eficacia del acto administrativo.

Excepcionalmente podrá otorgarse eficacia retroactiva a los actos cuando se dicten en sustitución de actos anulados, así como cuando produzcan efectos favorables al interesado, siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas.

### 2.- IMPORTANCIA DE LA NOTIFICACIÓN.

La notificación se pone al servicio del acto administrativo objeto de notificación, de tal suerte que se configura como un instrumento para poner en conocimiento del administrado el contenido de un acto administrativo que le afecta y que, consecuencia de esa notificación, va a comenzar a producir efectos.

En este sentido el Tribunal Constitucional (entre otras en sus sentencias 59/1998, de 16 de marzo; 55/2003, de 24 de marzo y 221/2003, de 15 de diciembre) señala que la notificación cumple una función relevante toda vez que permite al interesado adoptar las medidas que estime más operativas en la defensa de sus intereses, espe-

cialmente la interposición de recursos. Por consiguiente, la finalidad de la notificación no es otra que poner en conocimiento de los interesados los actos administrativos para que éstos puedan defender sus derechos e intereses. Por este motivo, por la relación entre notificación y defensa de derechos, es por lo que constituye un elemento fundamental de la tutela judicial efectiva a que se refiere la Constitución de 1978.

Ahora bien, lo anterior es matizado por el propio Tribunal Constitucional que también señala que la notificación defectuosa no siempre produce una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva protegido por la citada Constitución, sino que únicamente se produce esta vulneración cuando se incumple la finalidad de permitir al administrado conocer el acto para, en su caso, adoptar las medidas de defensa que estime oportunas. Desde esta perspectiva, el Tribunal Constitucional afirma que lo importante no es tanto el escrupuloso cumplimiento de las formalidades (en lo que, lógicamente, hay que ser riguroso), sino el logro de las garantías que la legislación asocia al administrado, esto es, garantizar el conocimiento real por el administrado de los actos administrativos que le afecten.

Por lo tanto lo importante y esencial a la hora de determinar la validez o correcta realización de una notificación es analizar si se ha garantizado suficientemente el conocimiento, o su posible conocimiento, por parte del administrado del acto administrativo de que se trate. O dicho de otra forma, la reciente jurisprudencia en materia de notificaciones no se centra tanto en la estricta observancia de los requisitos formales, sino en el hecho de que la notificación garantice los derechos del administrado y no le produzca indefensión. En este sentido, y a modo de ejemplo, la sentencia 291/2000 del Tribunal Constitucional señala que el defecto de contenido de la notificación o el defecto de forma de practicarse la misma convierte a la notificación en defectuosa siempre que el defecto haya causado perjuicio

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

a la defensa del interesado, haya limitado el adecuado ejercicio de sus derechos o la haya producido indefensión.

Consecuencia de todo lo anterior, se puede concluir afirmando que la notificación defectuosa de un acto administrativo produce el efecto de impedir su producción de efectos jurídicos.

### 3.- REGULACIÓN DE LAS NOTIFICACIONES EN MATERIA TRIBUTARIA.

En el campo tributario, y por analizar la legislación aplicable en Álava, el régimen de notificaciones al obligado tributario está formado por el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en el artículo 98 (referido a las liquidaciones tributarias), en el artículo 179.4 (relativo al contenido del acto de declaración de responsabilidad) y en la sección específica que sobre este particular, sobre las notificaciones, se contiene en la Norma Foral General Tributaria de Álava.

Por lo tanto, las especialidades que, respecto al régimen general contenido en las leyes administrativas, se regulan en la Norma Foral General Tributaria de Álava se encuentran en:

- Materia de liquidaciones tributarias,
- la declaración de responsabilidad y
- en una sección específica que regula las notificaciones en general, la asistencia en la notificación, el lugar de práctica de las notificaciones, las personas legitimadas para recibir las notificaciones y la notificación por comparecencia.

Señalado lo anterior cabe preguntarse en qué medida las Instituciones Forales tienen competencia para regular de forma autónoma, al margen de la ley administrativa común, los requisitos, forma y demás materias vinculadas con las notificaciones.

La respuesta a este interrogante es que ni carecen de competencia para hacerlo, ni esta com-

petencia es absoluta. Esta afirmación se basa en lo que a continuación se desarrolla.

#### a.- Fuentes del ordenamiento tributario.

De una forma un tanto desordenada la Norma Foral General Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, al enumerar las fuentes del ordenamiento tributario, señala expresamente que tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo.

En términos vulgares se puede señalar que por Derecho supletorio se entiende el conjunto de normas jurídicas que se aplica en defecto de disposiciones expresas. De esta forma el Derecho supletorio es el conjunto normativo que opera en defecto de las normas que inicialmente deberían ser aplicables, lo que no sucede al no estar contemplado el aspecto concreto que se analiza en ese momento.

#### b.- Competencias exclusivas del Estado.

La Constitución de 1978 establece que el Estado tiene competencia exclusiva, entre otras materias, sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y del régimen estatutario de sus funcionarios que, en todo caso, garantizarán a los administrados un tratamiento común ante ellas; el procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas; legislación sobre expropiación forzosa; legislación básica sobre contratos y concesiones administrativas y el sistema de responsabilidad de todas las Administraciones públicas.

La delimitación y alcance del contenido de esta disposición constitucional es importante en orden a determinar la aplicación en el orden tributario de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa del Derecho administrativo aprobado por las Instituciones centrales del Estado.

Sin ánimo de ser exhaustivo se pueden citar, a este respecto, las siguientes sentencias del Tribunal Constitucional que ilustran la respuesta sobre

la delimitación y alcance del citado contenido de la Constitución de 1978.

**b.1.- Sentencia del Tribunal Constitucional 175/2003, de 30 de septiembre.**

Esta sentencia señala que no son materialmente básicos los siguientes puntos de la Orden de 25 de abril de 1997 y, por ello, vulneran las competencias normativas y de gestión de la Generalidad de Catalunya en materia de industria:

- noveno (solicitudes),
- décimo (subsanación y mejora de la solicitud),
- undécimo (estudio y evaluación de las solicitudes),
- decimoquinto (propuesta y aceptación de subvenciones),
- decimosexto (concesión de la subvención),
- decimoséptimo (plazo de resolución de los procedimientos),
- decimoctavo (pago de las subvenciones concedidas),
- decimonoveno (pago anticipado de subvenciones),
- vigésimo (justificación de la realización del proyecto),
- disposición adicional primera (Comité de asesoramiento científico para el área de tecnologías farmacéuticas) y
- disposición adicional segunda (convenios con Comunidades Autónomas).

Todos estos puntos regulan aspectos relacionados con el procedimiento de tramitación, gestión, concesión y pago de estas ayudas.

Pues bien, respecto al procedimiento de tramitación de estas subvenciones, el Tribunal Constitucional reitera su doctrina relativa a las normas de tramitación administrativa recaída en numerosas resoluciones (entre otras, 330/1994, de 15 de diciembre; 227/1988, de 29 de noviembre; 141/1993, de 22 de abril; 79/1992, de 28 de mayo; 186/1999, de 14 de octubre; 190/2000, de 13 de julio; y 98/2001, de 5 de abril). Esta doctrina se resume de la siguiente forma:

*"En relación con el procedimiento administrativo hemos distinguido entre procedimiento administrativo común y procedimientos ratione materiae, de modo que el primero está integrado por los principios o normas, que, por un lado, definen la estructura general del iter procedural que ha de seguirse para la realización de la actividad jurídica de la Administración y, por otro, prescriben la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos incluyendo señaladamente las garantías generales de los particulares en el seno del procedimiento, considerando todos estos aspectos propios de la competencia estatal regulada en el art. 149.1.18 CE.*

A continuación hemos matizado que sin perjuicio del obligado respeto a esos principios y reglas del procedimiento administrativo común, que en la actualidad se encuentran en las leyes generales sobre la materia, coexisten numerosas reglas especiales de procedimiento aplicables a la realización de cada tipo de actividad administrativa ratione materiae. La Constitución no reserva en exclusiva al Estado la regulación de estos procedimientos administrativos especiales. Antes bien, hay que entender que esta es una competencia conexa a las que, respectivamente, el Estado o las Comunidades Autónomas ostentan para la regulación del régimen sustantivo de cada actividad o servicio de la Administración. ... De lo contrario, es decir, si las competencias del régimen sustantivo de la actividad y sobre el correspondiente procedimiento hubieran de quedar separadas, de modo que al

Estado correspondieran en todo caso estas últimas, se llegaría al absurdo resultado de permitir que el Estado pudiera condicionar el ejercicio de la acción administrativa autonómica mediante la regulación en detalle de cada procedimiento especial, o paralizar incluso el desempeño de los cometidos propios de las Administraciones Autonómicas si no dictan las normas de procedimiento aplicables en cada caso. En consecuencia, cuando la competencia legislativa sobre una materia ha sido atribuida a una Comunidad Autónoma, a ésta cumple también la aprobación de las normas de procedimiento administrativo destinadas a ejecutarla, si bien deberán respetarse en todo caso las reglas del procedimiento establecidas en la legislación del Estado dentro del ámbito de sus competencias (STC 227/1988)".

En definitiva, las normas ordinarias de tramitación no pueden considerarse básicas, y vulneran las competencias normativas autonómicas en la materia correspondiente, las cuales incluyen la potestad de dictar normas procedimentales.

#### **b.2.- Sentencia del Tribunal Constitucional 227/1988, de 29 de noviembre.**

El Tribunal Constitucional considera necesario determinar lo que debe entenderse por «procedimiento administrativo común», a los efectos de la competencia exclusiva que la Constitución de 1978 atribuye al Estado en el artículo 149.1.18.<sup>a</sup> El adjetivo «común» que se utiliza lleva a entender que lo que el precepto constitucional ha querido reservar en exclusiva al Estado es la determinación de los principios o normas que, por un lado, definen la estructura general del iter procedimental que ha de seguirse para la realización de la actividad jurídica de la Administración y, por otro, prescriben la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos, incluyendo señaladamente las garantías generales de los particulares en el seno del procedimiento.

Ahora bien, sin perjuicio del obligado respeto a esos principios y reglas del «procedimiento administrativo común», que en la actualidad se encuentran en las leyes generales sobre la materia -lo que garantiza un tratamiento asimismo común de los administrados ante todas las Administraciones públicas, como exige el propio art. 149.1.18<sup>a</sup>, coexisten numerosas reglas especiales de procedimiento aplicables a la realización de cada tipo de actividad administrativa ratione materiae. La Constitución no reserva en exclusiva al Estado la regulación de estos procedimientos administrativos especiales. Antes bien, hay que entender que ésta es una competencia conexa a las que, respectivamente, el Estado o las Comunidades Autónomas ostentan para la regulación del régimen sustantivo de cada actividad o servicio de la Administración. Así lo impone la lógica de la acción administrativa, dado que el procedimiento no es sino la forma de llevarla a cabo conforme a Derecho. De lo contrario, es decir, si las competencias sobre el régimen sustantivo de la actividad y sobre el correspondiente procedimiento hubieran de quedar separadas, de modo que al Estado correspondieran en todo caso estas últimas, se llegaría al absurdo resultado de permitir que el Estado pudiera condicionar el ejercicio de la acción administrativa autonómica mediante la regulación en detalle de cada procedimiento especial, o paralizar incluso el desempeño de los cometidos propios de las Administraciones autonómicas si no dicta las normas de procedimiento aplicables en cada caso. En consecuencia, cuando la competencia legislativa sobre una materia ha sido atribuida a una Comunidad Autónoma, a ésta cumple también la aprobación de las normas de procedimiento administrativo destinadas a ejecutarla, si bien deberán respetarse en todo caso las reglas del procedimiento establecidas en la legislación del Estado dentro del ámbito de sus competencias.

#### **4.- ÓRGANO ENCARGADO DE LA NOTIFICACIÓN.**

Señala la legislación administrativa que corresponde al órgano que dicte las resoluciones y actos administrativos proceder a su notificación a los interesados cuyos derechos e intereses se

encuentren afectados por dichos actos administrativos.

Por lo tanto la obligación de notificar se atribuye al propio órgano que ha dictado el acto administrativo.

¿Qué sucede en los supuestos en que la notificación del acto administrativo no se produzca por el órgano autor del mismo? Sobre esta cuestión la doctrina del Tribunal Supremo previa a la nueva Ley 39/2015 no otorgaba especial importancia y/o trascendencia al hecho de que la notificación se efectuara por un órgano distinto del autor material del acto, pues lo importante era que el administrado tuviera conocimiento del acto administrativo. En definitiva, el Tribunal Supremo consideraba que esta llamémosle irregularidad no afectaba a los derechos del administrado.

En este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 1998 señala que el hecho de que la notificación no fuera realizada por el órgano que lo dictó sino por otro distinto es un defecto de forma que no ha originado indefensión, ni ha privado al acto administrativo de ningún requisito fundamental.

#### 5.- PLAZO PARA CURSAR LA NOTIFICACIÓN.

Toda notificación debe ser cursada dentro del plazo de 10 días a partir de la fecha en que el acto administrativo ha sido dictado.

A este respecto hay que tener en cuenta que lo que se ha de efectuar dentro de ese plazo de 10 días es "cursar la notificación", no practicarla efectivamente, algo que ya no sólo depende de la voluntad o actuación de la Administración.

Ahora bien, ¿qué sucede si se incumple este plazo? Esto es, ¿qué sucede si la notificación no es cursada en el citado plazo de 10 días? Al igual que se ha comentado antes respecto al órgano encargado de la notificación del acto administrativo, el cumplimiento de este plazo tiene importancia relativa, toda vez que la eficacia efectiva del acto que se notifica se produce a partir de la notificación.

Ahora bien, puede suceder que en el caso de actos administrativos favorables al administrado, la demora en cursar la notificación genere la pérdida o menoscabo de algún beneficio, por lo que bien se podría apreciar responsabilidad patrimonial por anormal funcionamiento de los servicios públicos.

Por lo que se refiere a la materia tributaria, y sin que ello sea una especialidad de este campo del Derecho, el momento de la notificación adquiere una dimensión importante debido a que existe un plazo máximo de duración de los procedimientos tributarios. Así, por ejemplo:

- El artículo 100 de la Norma Foral General Tributaria de Álava señala que el plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento y cuando estas normas no lo fijen, será de 6 meses. Hay que especificar que lo anterior no se aplica a los procedimientos de gestión iniciados mediante declaración o autoliquidación, ni a los procedimientos de apremio, ya que en estos casos las actuaciones se podrán extender hasta la finalización de los plazos de prescripción.

- El artículo 147 de la citada Norma Foral General Tributaria señala que las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación deben concluir, como regla general, en el plazo de 18 meses contados desde la notificación al obligado tributario del inicio del mismo. A estos efectos se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las actuaciones de la Administración.

Relacionado con este tema se encuentra la cuestión de determinar en qué momento hay que entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos. ¿Este requisito se cumple con el primer intento de notificación o con el segundo que hay que realizar? La sentencia del Tribunal Supremo de 17 de noviembre de 2003 se refiere

al doble intento de notificación. De esta forma si el segundo intento se realiza tras la caducidad, ésta se habrá producido.

Esta situación ha variado con la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2013 que rectifica la doctrina legal contenida en la sentencia de 17 de noviembre de 2003. Esta doctrina señala que el período de tiempo que transcurre entre la fecha del primer intento y el posterior no prolonga el plazo.

Ahora bien, el artículo 100.2 de la Norma Foral General Tributaria de Álava señala que a los efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos es suficiente con acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. Igualmente se señala que en el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones por vía electrónica, la obligación de notificar en plazo se entiende cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

En este punto conviene hacer una referencia a la práctica de las notificaciones y la buena fe. Un ejemplo para ilustrar los comentarios posteriores que se van a efectuar puede ser el siguiente: la práctica de notificaciones de la Administración en el mes de agosto o en períodos vacacionales más o menos prolongados (Semana Santa o Navidad). En estos casos los administrados van a disponer de menos tiempo, o puede que les transcurra el mismo para defender sus intereses, teniendo en cuenta que es posible que se encuentren, por diferentes motivos, fuera de sus domicilios.

La buena fe protege la confianza en la actuación de la Administración e implica, en lo que ahora interesa, que la forma de actuar, en este caso, de la Administración, responde a principios correctos de tal forma que el administrado no vea mermada su capacidad de defensa o de cumplimiento del acto administrativo.

La buena fe supone un conjunto de normas éticas que implican que la Administración lo que pretende es que sus actos se cumplan y que los administrados puedan cumplirlos o defenderse de ellos. De esta forma, se considera que una conducta de la Administración es conforme a la buena fe, cuando se tienen en cuenta costumbres o hábitos de la sociedad.

## 6.- CONTENIDO DE LAS NOTIFICACIONES.

Se ha señalado anteriormente que la legislación tributaria dispone de algunas especialidades en materia de notificaciones. Entre estas especialidades se encuentran las relacionadas con la notificación de las liquidaciones tributarias y la notificación de la declaración de responsabilidad.

Pues bien, en este contexto hay que señalar que la notificación debe contener:

CONTENIDO DE LA NOTIFICACIÓN:		
Legislación administrativa:	Legislación tributaria:	
	Liquidaciones tributarias.	Declaración de responsabilidad: (notificación al responsable):
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Texto íntegro de la resolución. Dentro del texto íntegro debe incluirse la motivación del acto administrativo.</li> <li>- Indicación de si pone fin o no a la vía administrativa.</li> <li>- Expresión de los recursos que procedan, en su caso, en vía administrativa y judicial.</li> <li>- Órgano ante el que han de presentarse los recursos.</li> <li>- Plazo para interponer los recursos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar, en su caso, cualquier otro que estimen procedente.</li> </ul> <p>Obsérvese que se hace referencia a expresión general de las circunstancias.</p> <p>Medios de impugnación que se pueden ejercer.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Identificación del obligado tributario.</li> <li>- Elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.</li> <li>- Motivación cuando no se ajuste a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizado por el mismo, con expresión general de las circunstancias que lo originen.</li> <li>- Órgano ante el que han de presentarse los recursos.</li> <li>- Plazo de interposición de los recursos.</li> <li>- Lugar, plazo y forma en que debe satisfacerse la deuda tributaria.</li> <li>- Carácter provisional o definitivo de la liquidación.</li> </ul>

Dentro de la regulación de la notificación de las liquidaciones tributarias, junto a lo señalado en el cuadro anterior, se especifican las siguientes especialidades:

- En los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan. Así sucede, por ejemplo, en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre Actividades Económicas.
- El aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión general de las circunstancias que la originen, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las Normas Forales o cuando se produzcan otras variaciones o alteraciones, igualmente de carácter general, en los demás elementos integrantes del tributo, contempladas en la normativa tributaria local.
- No será preceptiva la notificación expresa en los supuestos que se determinen reglamentariamente, siempre que la Administración tributaria así lo advierta por escrito al obligado tributario o a su representante, así como en los supuestos de devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones en los que la cantidad efectivamente devuelta coincida con la solicitada a devolver.

## 7.- CONVALIDACIÓN DE NOTIFICACIONES.

De las notificaciones destaca especialmente la referencia al contenido del texto íntegro del acto. Pues bien, las notificaciones que tengan este texto íntegro del acto pero omiten alguno de los demás requisitos surtirán efecto a partir de la fecha en que:

- el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y

alcance de la resolución o acto objeto de la notificación o

- interponga cualquier recurso siempre que éste sea procedente.

Por lo tanto, los defectos de la notificación, excepto el contenido del texto íntegro, quedan subsanados cuando el interesado (lo que conduce a entender que la convalidación se produce por actuación del mismo) conoce suficientemente el acto a pesar de la irregular práctica o contenido de la notificación.

## 8.- LUGAR DE PRÁCTICA DE LAS NOTIFICACIONES.

La derogada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, no regulaba el lugar de notificaciones en los procedimientos iniciados de oficio, algo que sí hace la Norma Foral General Tributaria de Álava.

Esta situación ha sido alterada por la nueva Ley 39/2015 de tal forma que se puede hacer un cuadro comparativo de esta materia, resultando lo siguiente:

PRACTICA DE LA NOTIFICACIÓN:	
Normativa administrativa:	Normativa tributaria:
<p>a.- Procedimientos iniciados a solicitud del interesado:</p> <p>La notificación se practicará por el medio señalado al efecto por el interesado.</p> <p>Esta notificación será electrónica en los casos en los que exista obligación de relacionarse de esta forma con la Administración.</p> <p>Cuando no fuera posible realizar la notificación de acuerdo con lo señalado en la solicitud, se practicará en cualquier lugar adecuado a tal fin, y por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado.</p>	<p>a.- Procedimientos iniciados a solicitud del interesado:</p> <p>La notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.</p> <p>Este orden (lugar señalado y, en su defecto, domicilio fiscal) debe ser respetado, de tal forma que sólo en defecto de designación de lugar de notificación, podrá/ deberá acudirse al domicilio fiscal.</p>
<p>b.- Procedimientos iniciados de oficio:</p> <p>A los solos efectos de su iniciación, las Administraciones Públicas podrán recabar, mediante consulta a las bases de datos del Instituto Nacional de Estadística, los datos sobre el domicilio del interesado recogidos en el Padrón Municipal, remitidos por las Entidades Locales en aplicación de lo previsto en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.</p>	<p>b.- Procedimientos iniciados de oficio:</p> <p>La notificación podrá practicarse en:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante,</li> <li>- el centro de trabajo,</li> <li>- el lugar donde se desarrolle la actividad económica o</li> <li>- en cualquier otro que permita tener constancia de la re-</li> </ul>

	<p>cepción por el interesado o su representante del acto notificado.</p> <p>No se establece prelación alguna.</p> <p>En el marco de la asistencia mutua la notificación podrá efectuarse además de en los lugares anteriores, en el lugar que a estos efectos señale la autoridad extranjera.</p> <p>En los supuestos en los que no sea posible la notificación al interesado por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada bien en el domicilio fiscal o bien en el lugar señalado a estos efectos por la autoridad extranjera, será de aplicación lo dispuesto para la notificación por comparecencia a que se hace referencia más adelante.</p>
--	--

¿Qué sucede en los casos en que el contribuyente ha cambiado su domicilio y no lo ha comunicado a la Administración y la notificación se efectúa en el último domicilio conocido? Inicialmente la jurisprudencia mantenía la postura de que el contribuyente que no ha comunicado el cambio de domicilio no puede alegar defecto de la notificación. Sin embargo, la más reciente doctrina de los tribunales obliga a la Administración a practicar la actividad de notificación con una mínima actividad, por lo que no sería admisible aceptar que ante un cambio de domicilio la Administración pueda notificar, sin más, en el último domicilio conocido, sin proceder a una comprobación o averiguación del "domicilio real". Esto es, es exigible que la Administración haga unas mínimas gestiones de investigación, como hace cuando realmente le interesa, por ejemplo, para averiguar el domicilio de un obligado tributario que tiene deudas en la vía ejecutiva.

En este sentido se pueden citar las siguientes sentencias:

**a.- Tribunal Constitucional. Sentencia 226/2007, de 22 de octubre.**

En la demanda de amparo se aducía la vulneración, en el procedimiento sancionador, de los derechos de la parte actora a ser informada de la acusación y a la defensa, al no haber sido emplazada personalmente sino mediante edictos, a pesar de que su domicilio social figurara inscrito en el Registro Mercantil y de que había

puesto en conocimiento del Ayuntamiento correspondiente dicho domicilio.

Por su parte, el Ayuntamiento se oponía al otorgamiento del amparo al considerar que la Administración actuó correctamente intentado efectuar la notificación en el domicilio que le era conocido, ya que la parte recurrente incumplió la obligación de comunicar el cambio de domicilio, de suerte que la indefensión que se le hubiera podido ocasionar sería debida a su propia falta de diligencia.

A este respecto el Tribunal Constitucional señaló, entre otras cosas, lo siguiente:

- Entre las garantías del artículo 24 de la Constitución de 1978 que han de atenderse en el procedimiento administrativo sancionador se encuentran los derechos de defensa y a ser informado de la acusación, cuyo ejercicio presupone que el implicado sea emplazado o le sea notificada debidamente la incoación del procedimiento, pues sólo así podrá disfrutar de una efectiva posibilidad de defensa frente a la infracción que se le imputa y, por ende, que la Administración siga un procedimiento en el que el denunciado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y de alegar lo que a su derecho convenga.
- En este sentido, los posibles defectos en la notificación o emplazamiento administrativo revisten relevancia constitucional desde la perspectiva del citado artículo 24 de la Constitución de 1978.
- No existe en las actuaciones nada que permita afirmar que el administrado tuvo conocimiento del procedimiento administrativo sancionador antes de que hubiera concluido, al serle notificada la resolución sancionadora en su domicilio social. Por el contrario, según consta en las actuaciones, puso en conocimiento de la Administración su nuevo domicilio social para que pudieran serle comunicadas en él las denuncias cuya notificación hubiera resultado infructuosa en el anterior domicilio.

- La recurrente había acordado el cambio de domicilio social casi un año antes del primer intento de notificación de la Administración y este cambio de domicilio había sido inscrito en el Registro Mercantil. Pues bien, a pesar de la constancia registral del nuevo domicilio social, el Ayuntamiento dirigió la notificación del requerimiento al anterior domicilio social de la parte actora, procediendo a continuación a su notificación mediante edictos publicados en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma y en el tablón de anuncios del propio Ayuntamiento, siendo así que la inscripción en el Registro Mercantil del cambio de domicilio le hubiera permitido, sin un esfuerzo excesivo, localizar el domicilio real de la parte actora.

- Esta conclusión resulta aún más evidente en las actuaciones posteriores. Y es que el Ayuntamiento incoó expediente sancionador intentando notificar esta incoación, sin éxito, en el antiguo domicilio social los días 15 y 19 de enero. Al mismo tiempo, la parte actora presentó escrito el día 15 designando el nuevo domicilio social. Esto es, además de que tenía medios para conocerlo desde antes, el Ayuntamiento, desde el 15 de enero, tenía perfecta constancia del nuevo domicilio social de la parte recurrente y en lugar de notificar en él la incoación del procedimiento sancionador (a pesar de que todavía se encontraba en trámite de realización la notificación de la misma que, al final, resultó fallida), continuó intentando la notificación en el anterior domicilio social y, finalmente, acudió a la notificación edictal, que se produjo en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma el 8 de marzo, para continuar el procedimiento sin intervención de la parte demandante de amparo, hasta concluirlo en virtud de resolución sancionadora de 19 de abril.

- A este respecto es significativo que la notificación de la resolución del expediente sancionador sí se dirigiera al nuevo domicilio social, momento a partir del cual la parte demandante de amparo tuvo conocimien-

to del expediente administrativo sancionador que se había tramitado contra ella y, sin embargo, no se hiciera lo propio con la notificación de la incoación del procedimiento, a pesar de que el Ayuntamiento, al menos desde el 15 de enero, tenía constancia del auténtico domicilio de la parte actora, y de que el segundo intento de notificación se realizó cuatro días más tarde, es decir, el 19 de enero.

- En definitiva, ha de concluirse que la Administración, al no emplazar personalmente a la parte demandante de amparo en el procedimiento administrativo sancionador pese a tener conocimiento o, al menos, evidente posibilidad de adquirirlo, del verdadero domicilio de aquélla, no ha actuado con la diligencia que le era exigible y ha generado a la parte recurrente en amparo una situación de indefensión constitucionalmente relevante, al impedirle ejercer su derecho de defensa.

En definitiva, la sanción impuesta a la parte actora se ha hecho sin respetar procedimiento contradictorio y, por tanto, privándole de toda posibilidad de defensa durante la tramitación del procedimiento administrativo sancionador.

**b.- Tribunal Constitucional. Sentencia 133/2009, de 1 de junio.**

El Tribunal Económico-Administrativo Regional dictó el 28 de febrero de 2002 una resolución desestimatoria de la reclamación planteada por la parte recurrente e intentó la notificación personal al administrador de la sociedad que resultó fallida, devolviéndose la segunda notificación con la indicación de "fallecido".

Al fracasar la notificación personal, el Tribunal Económico-Administrativo Regional llevó a cabo la publicación de edictos en el Boletín Oficial correspondiente el 11 de noviembre de 2002. Estas son las únicas fechas tenidas en cuenta por el Tribunal Superior de Justicia para declarar la inadmisibilidad por extemporáneo del recurso

contencioso-administrativo planteado el 8 abril de 2003.

No obstante, además de la citada notificación edictal, consta en las actuaciones que una vez comunicado el nombramiento del nuevo administrador tras el fallecimiento del anterior (que, además, era socio único de la sociedad), el Tribunal Económico-Administrativo Regional realizó una segunda notificación, esta vez, personal, el 19 de febrero de 2003, ofreciendo contra el acuerdo desestimatorio de la reclamación la posibilidad de interponer recurso contencioso-administrativo en el plazo de dos meses desde la fecha de esta notificación. El recurso fue efectivamente presentado el 8 de abril de 2003, dentro del plazo antes señalado y, sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia, en la Sentencia impugnada, inadmitió el recurso por extemporáneo, sin tener en cuenta en su razonamiento la notificación efectuada el 19 de febrero de 2003, a pesar de constar en las actuaciones, limitándose a considerar la notificación realizada por medio de edictos, entendiéndola correctamente efectuada.

Se ha de resolver, por tanto, si esta decisión adoptada por el órgano judicial ha sido o no conforme con el derecho a la tutela judicial efectiva de la parte demandante de amparo, en su vertiente de acceso a la justicia. En este punto, tanto la parte recurrente como el Fiscal han criticado que la decisión del órgano judicial se haya basado exclusivamente en la notificación edictal realizada por la Administración, que consideran defectuosamente practicada, por lo que entienden que la resolución judicial realiza una interpretación rigorista y formalista, e incluso irrazonable, a la vista de las circunstancias del caso.

A este respecto el Tribunal Constitucional señala que ha declarado aplicable a las notificaciones administrativas su doctrina sobre la necesidad de emplazamiento personal de todos los interesados en los procesos judiciales, siempre que ello sea factible, en la medida en que la defectuosa realización de los mismos puede impedir la impugnación de los actos administrativos, con lo

que se cercena la posibilidad de que sean revisados judicialmente y se priva, en consecuencia, al recurrente de obtener una tutela judicial efectiva frente a los mismos. De esta forma, podría ocurrir que la notificación edictal llevada a cabo por la Administración pudiera no ser considerada bastante a efectos de garantizar el derecho fundamental de la recurrente a la tutela judicial efectiva.

Es cierto que, en principio, no corresponde al Tribunal Constitucional pronunciarse con carácter general sobre la interpretación de los preceptos que regulan los requisitos de las notificaciones de los actos administrativos y, más en concreto, en el presente caso, los referidos a los presupuestos que permiten la notificación edictal realizada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional. Ahora bien, la mayor intensidad del control que a través del recurso de amparo debe realizarse sobre las decisiones judiciales de inadmisión de una pretensión cuando está en juego un primer pronunciamiento jurisdiccional, permite dilucidar al Tribunal Constitucional, entre otros aspectos, si la interpretación de la normativa aplicable reúne las imprescindibles condiciones de proporcionalidad y razonabilidad, así como si ha podido ocurrir en un error patente o si es fruto de la arbitrariedad.

Pues bien, el Tribunal Económico-Administrativo Regional procedió a la notificación de su resolución a través de anuncios, de acuerdo con lo previsto en el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, que permite acudir a este mecanismo de notificación cuando el interesado sea desconocido o no se sepa su domicilio, por haber dejado el que conste en el expediente o se ignore su paradero por cualquier motivo.

Pues bien, los datos del caso permiten constatar que no se daban los presupuestos necesarios para realizar la notificación por anuncios, ya que el interesado no era desconocido, ni se ignoraban su domicilio o su paradero; simplemente había fallecido la persona que debía recibir las notificaciones en su calidad de administrador único y este dato era conocido por el Tribunal

Económico-Administrativo Regional, al constar así en el segundo intento de notificación llevado a cabo.

Por consiguiente, lo que hicieron tanto el Tribunal Económico-Administrativo Regional inicialmente como, con posterioridad, el Tribunal Superior de Justicia al inadmitir el recurso por extemporáneo, fue efectuar una interpretación de la legislación que, con independencia de si se ajustaba o no a la letra del precepto, resultaba ser la más desfavorable para la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva del interesado.

En efecto, la interpretación realizada impidió a la parte recurrente poder impugnar el acuerdo y obtener un pronunciamiento de fondo sobre su pretensión, dado que su recurso contencioso-administrativo fue inadmitido por el órgano judicial por extemporáneo, soslayando la consideración de las restantes circunstancias concurrentes en el caso. En concreto, no se apreció el dato, que consta en el expediente administrativo, del fallecimiento del administrador de la sociedad, así como que éste era también socio único de la entidad, como tampoco el hecho de que, una vez regularizada la administración de la entidad recurrente, esos extremos fueron comunicados al Tribunal Económico-Administrativo Regional, el cual, a la vista de los mismos, procedió a efectuar una notificación personal del acuerdo al nuevo representante de la sociedad, informándole de la posibilidad de interponer recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia en el plazo de dos meses a contar desde el día siguiente al de la notificación. Pues bien, esta segunda notificación es absolutamente desatendida por el órgano judicial que ni siquiera razona el motivo por el que prescinde de ella al determinar el momento desde el que debía computarse el plazo para la interposición del recurso.

En estas circunstancias el Tribunal Constitucional afirma que la apreciación por el Tribunal Superior de Justicia de que el recurso interpuesto por la parte demandante de amparo resulta inadmisible por haberse promovido extemporáneamente, tomando como dies a quo la fecha de

la notificación por anuncios, sin tener en cuenta la fecha de la notificación personal realizada posteriormente por el Tribunal Económico-Administrativo Regional, ni las otras circunstancias del caso, aparte de resultar excesivamente rigorista, no reúne las imprescindibles condiciones de razonabilidad y proporcionalidad que exige la salvaguarda del derecho a la tutela judicial efectiva de la parte recurrente, de tal suerte que se vulneró el expresado derecho en su vertiente de acceso a la jurisdicción.

#### 9.- MEDIOS PARA LA PRÁCTICA DE LAS NOTIFICACIONES.

Las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso por esta vía, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por dichos medios.

Ahora bien, y no obstante lo anterior, las Administraciones podrán practicar las notificaciones por medios no electrónicos en los siguientes supuestos:

a.- Cuando la notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del interesado o su representante en las oficinas de asistencia en materia de registro y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento.

b.- Cuando para asegurar la eficacia de la actuación administrativa resulte necesario practicar la notificación a través de entrega directa de un empleado público de la Administración notificante.

Esta notificación a través de empleado público de la Administración tiene como finalidad asegurar la eficacia de la actuación administrativa y se plantea como una alternativa a la notificación a través del servicio postal universal.

A este respecto hay que señalar que la Ley 43/2010, de 30 de diciembre (del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del

mercado postal), señala en su artículo 22.4 que la actuación del operador designado goza de la presunción de veracidad y fehaciencia en la distribución, entrega y recepción o rehúse o imposibilidad de entrega de notificaciones de órganos administrativos y judiciales, tanto las realizadas por medios físicos, como telemáticos.

Desde esta perspectiva se considera que hubiera sido más adecuado que la legislación administrativa se hubiera remitido a la citada Ley 43/2012, a efectos de dejar clara la misma presunción de veracidad y fehaciencia recogida en el citado artículo 22.4.

Por otra parte hay que tener en cuenta que la legislación administrativa hace referencia a la notificación directa por parte de empleados públicos. En este sentido hay que señalar que únicamente los funcionarios públicos que tengan reconocida la condición de autoridad disponen de presunción de veracidad, lo que permite aconsejar a la Administración que utilice este mecanismo de notificación no utilizar personal laboral o eventual.

Con independencia del medio utilizado, las notificaciones serán válidas siempre que permitan tener constancia de:

- Su envío o puesta a disposición,
- de la recepción o acceso por el interesado o su representante,
- de sus fechas y horas,
- del contenido íntegro y
- de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma.

Comentario sobre determinados medios para la práctica de la notificación.

Se acaba de señalar que las notificaciones han de permitir tener constancia de la recepción o acceso por el interesado o su representante. A

continuación se van a señalar algunos de los medios para practicar notificaciones.

a.- Correos.

La realización de la notificación por el servicio de correos no puede modificar ni atenuar las exigencias que sobre esta materia se contienen tanto en la ley administrativa como en la Norma Foral General Tributaria.

Respecto a las notificaciones depositadas en los apartados postales hay que tener en cuenta que no son medios de notificación, sino lugares en los que éstas se pueden practicar, y en los que también hay que acreditar las actuaciones de la Administración de forma adecuada y proporcionada.

b.- Empresas especializadas en la práctica de notificaciones.

Este mecanismo de notificación tiene como principal inconveniente que los empleados de estas empresas no gozan de la presunción de veracidad a que se ha hecho referencia anteriormente y, en consecuencia, se incrementa la posibilidad de que existan más problemas de probar que se ha producido el intento de notificación.

c.- Notificación telefónica.

En la medida que no permite dejar constancia indubitable de la recepción del acto administrativo no es aceptable como mecanismo de notificación.

d.- Notificación a través de fax.

La cuestión fundamental para la validez de este medio de notificación, igual que en los demás casos, es asegurar la puesta en conocimiento del interesado del acto administrativo.

El Tribunal Constitucional (sentencia 58/2010, de 4 de octubre) analiza la eficacia de las comunicaciones por fax en el ámbito pro-

cesal, admitiendo su utilidad siempre que quede constancia fehaciente de la remisión y recepción íntegra, de su fecha y del contenido de lo comunicado.

El caso concreto que se analizaba en dicha sentencia se resume de la siguiente forma:

- El medio utilizado por la Audiencia Provincial para dar traslado a la Abogacía del Estado de las diversas resoluciones judiciales recaídas en el proceso civil fue el telefax y que la comunicación del emplazamiento de las partes para que en término de treinta días comparecieran ante el Tribunal Superior de Justicia resulta acreditada mediante el "reporte de actividad" que fue incorporado a las actuaciones, en el cual quedó consignado el número de teléfono al que se remitió el documento, la fecha y hora en que la transmisión se llevó a cabo, el tiempo empleado en la misma, el número de páginas transmitidas, el contenido del documento transmitido, pues el reporte figura impreso sobre el propio documento; y, finalmente, el resultado positivo de la transmisión.
- El Abogado del Estado señaló a este respecto que el resguardo de envío de la notificación por fax no implica su recepción, pues son diversas las circunstancias que pueden impedir que la comunicación se complete, tales como una bajada de tensión, la acumulación en la memoria del aparato receptor o un bloqueo tecnológico.

El Tribunal Constitucional no estima que esta forma de notificar origine, por sí misma, indefensión. En este sentido se señala que en supuestos en que ha sido discutido por el destinatario el conocimiento efectivo de notificaciones, también en este caso que ahora analiza las meras alegaciones al respecto por el sujeto al que iba dirigida la notificación carentes de razonamiento o base probatoria alguna, ni de solicitud probatoria

que pretendiera acreditarla, no constituyen un cuestionamiento fundado de la efectividad real de la comunicación.

Concluye el Tribunal Constitucional que el acto de comunicación procesal se realizó con la idoneidad suficiente para excluir la indefensión constitucionalmente relevante, de modo tal que no cabe apreciar vulneración del artículo 24.1 de la Constitución de 1978.

¿Qué sucede en los supuestos en que el interesado es notificado por distintos cauces? En estos casos se tomará como fecha de notificación la de aquélla que se hubiera producido en primer lugar.

La acreditación de la notificación efectuada se ha de incorporar al expediente.

Los interesados que no estén obligados a recibir notificaciones electrónicas, podrán decidir y comunicar en cualquier momento a la Administración Pública que las notificaciones sucesivas se practiquen o dejen de practicarse por medios electrónicos.

Junto a lo anterior cabe la posibilidad de que la Administración establezca como medio obligatorio de recibir las notificaciones el sistema electrónico. A este respecto, si se compara la legislación administrativa y la tributaria, resulta lo siguiente:

Legislación administrativa:	Legislación tributaria:
Reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de practicar electrónicamente las notificaciones para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios.	Reglamentariamente, la Administración tributaria podrá establecer la obligatoriedad de comunicarse con ella utilizando sólo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

En ningún caso se efectuarán por medios electrónicos las siguientes notificaciones:

a.- Aquellas en las que el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico.

b.- Las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.

Práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos.

Con el paso del tiempo se irá sustituyendo la notificación en papel por la notificación por medios electrónicos. Esto implicará un ahorro económico para la Administración, una celeridad en la tramitación de los procedimientos administrativos y eliminará algunos problemas que actualmente se presentan con la recepción de las notificaciones en papel.

Las notificaciones por medios electrónicos han de practicarse mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante, a través de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas, según disponga cada Administración u Organismo.

A estos efectos, se entiende por comparecencia en la sede electrónica el acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación.

Las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.

Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales (no hábiles) desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

Los interesados podrán acceder a las notificaciones desde el Punto de Acceso General electrónico de la Administración, que funcionará como un portal de acceso.

Derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas.

Las personas físicas podrán elegir en todo momento si se comunican con las Administraciones Públicas para el ejercicio de sus derechos y obligaciones a través de medios electrónicos o no, salvo que estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas. El medio elegido por la persona para comunicarse con las Administraciones Públicas podrá ser modificado por aquélla en cualquier momento.

En todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los siguientes sujetos:

a) Las personas jurídicas.

b) Las entidades sin personalidad jurídica. A estos efectos hay que tener en cuenta que no todas estas entidades están capacitadas para relacionarse con la Administración a través de medios electrónicos. Así por ejemplo se puede citar a las comunidades de vecinos.

c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, respecto de los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en el ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.

d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.

e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.

Reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de relacionarse con ellas a través de medios electrónicos para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios.

Respecto a las notificaciones electrónicas la Norma Foral General Tributaria de Álava señala lo siguiente:

- Las notificaciones podrán practicarse a través de medios telemáticos cuando el interesado hubiere consentido expresamente su utilización y haya determinado este medio como preferente, sin perjuicio de la extensión de la obligatoriedad de este medio a determinados obligados tributarios.
- El sistema de notificación por medios electrónicos debe permitir acreditar la fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto administrativo, así como la de acceso a su contenido, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos.
- Cuando existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrieran 20 días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada, con los efectos previstos para estos casos, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.

## 10.- PERSONAS LEGITIMADAS PARA RECIBIR LAS NOTIFICACIONES.

Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de efectuarse la notificación, se plantea la cuestión de quién puede hacerse cargo de la misma.

A este respecto se puede hacer el siguiente cuadro resumen:

¿QUIÉN PUEDE HACERSE CARGO DE LA NOTIFICACIÓN?		
Legislación administrativa:		Normativa Tributaria:
Ley 30/1992, de 26 de noviembre, ahora derogada:	Ley 39/2015:	
<p>Podía hacerse cargo cualquier persona que se encontrase en el domicilio e hiciera constar su identidad.</p> <p>Esta redacción planteaba problemas sobre la eficacia de la notificación cuando los receptores eran empleados domésticos, empleados de las empresas.</p> <p>Además se necesitaba ser mayor de edad.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Cualquier persona (sea o no familiar) mayor de 14 años que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad.</li> <li>- Si nadie se hace cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación; intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes. En caso de que el primer intento de notificación se haya realizado antes de las 15 horas, el segundo intento deberá realizarse después de las 15 horas y viceversa, dejando en todo caso al menos un margen de diferencia de 3 horas entre ambos intentos de notificación. Si el segundo intento también resultara infructuoso, se procederá en la forma prevista para la notificación infructuosa.</li> </ul>	<p>Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presente en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.</p> <p>Cuando la notificación se practique por medios telemáticos, podrá hacerse cargo de la misma tanto el obligado tributario o su representante, como las personas físicas o jurídicas autorizadas por éstos para la presentación y consulta por medios telemáticos de declaraciones, autoliquidaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria en representación de los mismos.</p>

El notificador del acto administrativo debe asegurarse, además de lo señalado anteriormente, de dos cosas; la identificación de quien materialmente recibe la notificación y el reflejo de esa identidad en la diligencia de notificación o en el acuse de recibo. A este respecto hay que tener en cuenta que no es suficiente cualquier firma ilegible que figure en el acuse de recibo y que la identificación ha de ser completa, lo que incluye, nombre y dos apellidos.

Así, por ejemplo, en el caso de practicar la notificación al portero no es suficiente con poner en el acuse de recibo la referencia "portero".

## 11.- RECHAZO DE LA NOTIFICACIÓN.

Cuando el interesado o su representante rechace la notificación de un acto administrativo, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y el medio, dando por efectuado el trámite y siguiéndose el procedimiento.

En el ámbito tributario también se produce una equiparación entre el rechazo a la notificación y la validez de la notificación. En efecto, la Norma Foral General Tributaria expresamente señala que el rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma a todos los efectos legales. En estos casos en que la notificación se considera efectuada ante el rechazo del interesado o su representante no es necesario volver a intentar la notificación, ni acudir a la notificación a través de Boletín Oficial.

Ahora bien, este rechazo de la notificación debe efectuarse por el interesado o su representante, de tal forma que si el mismo se efectúa por otras personas lo que se produce es un intento fallido de notificación, debiéndose seguir la tramitación para este tipo de situaciones.

## 12.- NOTIFICACIÓN INFRACTUOSA: LEGISLACIÓN ADMINISTRATIVA.

Puede ocurrir que la Administración intente practicar la notificación personal y directa al administrado y ello no sea posible. Para estos casos (que se indican a continuación) la normativa habilita un sistema de notificaciones a través de anuncios.

En efecto, este sistema de notificaciones a través de anuncios opera en los casos en que los interesados en un procedimiento:

- Sean desconocidos,
- se ignore el lugar de la notificación o
- intentada la notificación no se hubiese podido practicar.

Estos casos tienen en común la imposibilidad de practicar la notificación por causa ajena a la Administración.

En estos supuestos, la legislación administrativa señala que la notificación se hará por medio de un anuncio publicado en el Boletín Oficial del Estado.

Junto a este anuncio a través del Boletín Oficial del Estado, y con carácter previo y de forma facultativa, las Administraciones podrán publicar un anuncio en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma o de la Provincia, en el tablón de edictos del Ayuntamiento del último domicilio del interesado o del Consulado o Sección Consular de la Embajada correspondiente.

Igualmente, las Administraciones Públicas podrán establecer otras formas de notificación complementarias a través de los restantes medios de difusión, que no excluirán la obligación de publicar el correspondiente anuncio en el Boletín Oficial del Estado.

Con esta nueva regulación administrativa es obligatoria la publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado.

El objetivo de esta medida es configurar un medio edictal único, el Boletín Oficial del Estado, que permita que todos los ciudadanos puedan tener conocimiento de cualquier anuncio de notificación que les afecte, con independencia de cuál sea el órgano que lo realice o la materia sobre la que versen.

## 13.- NOTIFICACIÓN POR COMPARCENCIA EN LA NORMA FORAL GENERAL TRIBUTARIA DE ÁLAVA.

La Norma Foral General Tributaria de Álava determina los casos en que se puede utilizar la notificación por comparecencia. En efecto, se puede utilizar este mecanismo de notificación cuando no sea posible efectuar la notificación:

- por causas no imputables a la Administración tributaria e

- intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado, si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo. Se deben hacer constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

Por tanto se parte de la premisa de que no se ha podido practicar la notificación por causas que no se pueden achacar a la Administración. Pues bien, en estos casos, se citará al interesado para ser notificados por comparecencia. Es importante destacar que lo que se hace es citar al administrado para notificarle el acto administrativo correspondiente.

¿Cómo se realiza esa citación al interesado? Se efectuará por medio de anuncios que se publicarán en el Boletín Oficial del Estado por una sola vez para cada interesado.

Asimismo, además del anuncio en el Boletín Oficial del Estado, se publicará un anuncio por alguno de estos medios:

- En la sede electrónica de la Diputación Foral de Álava, o en su caso en la sede electrónica de la Administración tributaria de que se trate (por ejemplo, un Ayuntamiento).
- En el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava.

En los supuestos en los que el último domicilio conocido estuviera fuera de Álava, estos anuncios podrán exponerse, asimismo, en el Ayuntamiento correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el Consulado o sección consular de la Embajada correspondiente.

Los anuncios en sede electrónica o en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava serán de obligada publicación para la Diputación Foral de Álava que deberá optar por uno de estos

medios y facultativos para el resto de Administraciones tributarias que, en caso de optar por seguir el mismo régimen, deberán adoptar un acuerdo al respecto.

Por consiguiente cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado por causa no imputable a la Administración se le citará a través del correspondiente anuncio. Y ¿cuál es el contenido de este anuncio?

Pues bien, en la publicación o anuncio constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del:

- obligado tributario o su representante,
- el procedimiento que las motiva,
- el órgano competente para su tramitación y
- el lugar y el plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado. En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el Boletín Oficial del Estado.

Este plazo de 15 días comenzará a contarse desde el siguiente al de la publicación del anuncio en la sede electrónica de la Administración tributaria o en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava, caso de que este anuncio se publique más tarde que el del Boletín Oficial del Estado.

En definitiva, dado que se trata de un anuncio, de una citación para ser notificado, lo que se hace es señalar al interesado que tiene un acto administrativo dirigido a él y que debe acudir a recibir dicha notificación.

¿Cuáles son las consecuencias del anuncio?

Las consecuencias son muy importantes toda vez que transcurrido el plazo para comparecer sin que el interesado haya comparecido, la notificación se entenderá producida a todos los

efectos legales al día siguiente al vencimiento del plazo señalado.

#### 14.- AVISO DE NOTIFICACIÓN.

La legislación administrativa prevé, como novedad respecto a la normativa anterior, que con independencia de que la notificación se realice en papel o por medios electrónicos, las Administraciones Públicas enviarán un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que éste haya comunicado, informándole de la puesta a su disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada.

Hay que tener en cuenta que la emisión de este aviso depende de la iniciativa y voluntad del administrado.

¿Qué sucede si la Administración no realiza este aviso? La falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación del acto administrativo sea considerada plenamente válida.

¿Qué diferencias existen entre este aviso y la notificación del acto administrativo?

Se diferencian fundamentalmente en los diferentes efectos jurídicos que produce cada uno de ellos. Así:

Aviso:	Notificación:
Permite tener conocimiento de la puesta a disposición por parte de la Administración de una notificación de ésta.	
No sirve de notificación, ni la suple.	
De no enviarse el aviso, si la notificación se ha realizado, nada hay que objetar.	La efectividad del acto administrativa depende de la notificación.
No afecta a la validez o eficacia de la notificación.	

#### 15.- PUBLICACIÓN.

Los actos administrativos serán objeto de publicación cuando así lo establezcan las normas reguladoras de cada procedimiento o cuando

lo aconsejen razones de interés público apreciadas por el órgano competente.

En todo caso, los actos administrativos serán objeto de publicación, surtiendo ésta los efectos de la notificación, en los siguientes casos:

a.- Cuando el acto tenga por destinatario a una pluralidad indeterminada de personas o cuando la Administración estime que la notificación efectuada a un solo interesado es insuficiente para garantizar la notificación a todos, siendo, en este último caso, adicional a la individualmente realizada.

b.- Cuando se trate de actos integrantes de un procedimiento selectivo o de concurrencia competitiva de cualquier tipo. En este caso, la convocatoria del procedimiento deberá indicar el medio donde se efectuarán las sucesivas publicaciones, careciendo de validez las que se lleven a cabo en lugares distintos.

La publicación de un acto deberá contener los mismos elementos que se exigen respecto de las notificaciones (esto es, el texto íntegro de la resolución, con indicación de si pone fin o no a la vía administrativa, la expresión de los recursos que procedan, en su caso, en vía administrativa y judicial, el órgano ante el que hubieran de presentarse y el plazo para interponerlos).

Igualmente, a la publicación le es aplicable lo establecido para las notificaciones que, conteniendo el texto íntegro del acto, omitiesen alguno de los demás requisitos señalados anteriormente. En estos casos surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación, o interponga cualquier recurso que proceda.

En los supuestos de publicaciones de actos que contengan elementos comunes, podrán publicarse de forma conjunta los aspectos coincidentes, especificándose solamente los aspectos individuales de cada acto.

La publicación de los actos se realizará en el Diario Oficial que corresponda, según cual sea la Administración de la que proceda el acto a notificar.

Sin perjuicio de lo dispuesto sobre la notificación infructuosa a que se ha hecho referencia anteriormente, la publicación de actos y comunicaciones que, por disposición legal o reglamentaria deba practicarse en tablón de anuncios o edictos, se entenderá cumplida por su publicación en el Diario Oficial correspondiente.

#### 16.- PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES.

La ley administrativa señala que las Administraciones Públicas podrán adoptar las medidas que consideren necesarias para la protección de los datos personales que consten en las resoluciones y actos administrativos, cuando éstos tengan por destinatarios a más de un interesado.

Obsérvese que expresamente se señala que las Administraciones Públicas "podrán". A este respecto hay que tener en cuenta que el Comité de Representantes Permanentes ha confirmado recientemente un texto aprobado por el Parlamento Europeo sobre la reforma de la protección de datos. De este texto se desprende que en un futuro esta facultad se transforme en una obligación.

#### 17.- INDICACIÓN DE NOTIFICACIONES Y PUBLICACIONES.

Si el órgano competente apreciase que la notificación por medio de anuncios o la publicación de un acto lesionan derechos o intereses legítimos, se limitará a publicar en el Diario Oficial que corresponda una somera indicación del contenido del acto y del lugar donde los interesados podrán comparecer, en el plazo que se establezca, para conocimiento del contenido íntegro del mencionado acto y constancia de tal conocimiento.

Adicionalmente y de manera facultativa, las Administraciones podrán establecer otras formas de notificación complementarias a través de los

restantes medios de difusión, que no excluirán la obligación de publicar en el correspondiente Diario Oficial.

#### 18.- ASISTENCIA EN LA NOTIFICACIÓN.

La Norma Foral General Tributaria de Álava señala que en el marco de la asistencia mutua los actos administrativos dictados por la Administración tributaria podrán ser notificados, a través de la Autoridad competente, en el territorio de otro Estado mediante la asistencia de la autoridad competente de ese otro Estado.

Tales notificaciones producirán efectos sin más requisito que la comunicación recibida de la autoridad requerida de que se ha efectuado la notificación solicitada.

En los casos en que se haya solicitado asistencia a otro Estado, si en el plazo de dos meses desde el envío de la solicitud de notificación no se ha podido realizar la misma en el extranjero o la Administración tributaria no ha recibido respuesta de la autoridad requerida respecto de la fecha de notificación del documento al destinatario, la Administración podrá proceder a la notificación por comparecencia. Si en estos supuestos se produjese una doble notificación del acto administrativo, se considerará como fecha de notificación la correspondiente a la efectuada en primer lugar.

Los documentos objeto de notificación serán remitidos al destinatario en la lengua en la que sean recibidos por la Administración tributaria, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.



## EL INCENTIVO FISCAL QUE SE ESTABLECE PARA EL FOMENTO DE LA CULTURA, TANTO PARA LAS PERSONAS FÍSICAS COMO JURÍDICAS

ENERITZ ARES ROMO (\*)

### 1. INTRODUCCIÓN

**E**n los últimos años se ha podido constatar un notable incremento en las producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental. A través de la implantación de incentivos fiscales, se ha intentado dar una salida al sector cinematográfico, ya que en los últimos años se ha visto afectado tanto por una merma en las ayudas públicas como por la profunda crisis económica.

Asimismo, para poder comprender el funcionamiento del régimen tributario aplicable a dicho sector, puede resultar necesario empezar por plantearse por qué las producciones cinematográficas y audiovisuales son merecedoras de su fomento por medio de un beneficio fiscal. En estas circunstancias, el fomento de la producción audiovisual por parte de la Comisión y de los Estados miembros desempeña un papel importante para garantizar que puedan expresarse su cultura y su capacidad creativa y que se refleje la diversidad y la riqueza de la cultura europea.

En este contexto, es importante precisar que el Tratado de la Unión Europea reconoce la extraordinaria importancia del fomento de la cultura para la Unión Europea y sus Estados miembros al incluirla entre las políticas de la Unión mencionadas específicamente en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).<sup>1</sup>

El presente artículo tiene la siguiente estructura: en el apartado segundo se analiza el marco normativo que afecta al incentivo fiscal que se establece para la cultura, tanto para las personas físicas como para las jurídicas. Además, se expone

1 Apartado 2 y 4, del artículo 47 del Tratado de la Unión Europea.

(\*) Máster en Asesoría Fiscal por la Cámara de Comercio de Bilbao

las diferencias que existen entre los distintos regímenes tributarios dentro del territorio español. A continuación, en el tercer apartado se hace referencia a la utilización dentro de esta industria de las Agrupaciones de Interés Económico (AIE) y a su manera de operar dentro de dicho sector. Posteriormente en la cuarta sección, se completa el estudio con unos supuestos prácticos que refleja el planteamiento seguido en el artículo y se presentan las conclusiones que se han obtenido, así como las posibles propuestas de mejora que han aflorado del estudio.

### 2. DEDUCCIÓN QUE SE ESTABLECE PARA EL FOMENTO DE LA CULTURA, TANTO PARA LAS PERSONAS FÍSICAS COMO JURÍDICAS

Cumplidos más de tres lustros de la vigencia de la Norma Foral 3/1996, del 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia, como indica el preámbulo de la Norma Foral 11/2013, del 5 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades, en adelante Norma Foral 11/2013, se hizo preciso acometer un proceso de renovación integral de la misma. Uno de los objetivos de la última reforma fiscal que se acometió en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV) era el replanteamiento y actualización de los incentivos fiscales.

En cuanto a las modificaciones realizadas se puede destacar la revisión de las deducciones. Si bien se determina el mantenimiento de determinadas deducciones por su eficacia incentivadora dentro del objetivo de la reactivación económica y de generación de empleo, también se procedió a eliminar aquellas otras de escasa eficacia incentivadora y aplicación práctica.

Una de las deducciones que se ha mantenido ha sido la de la realización de producciones cinematográficas y audiovisuales por parte de los contribuyentes del Territorio Histórico de Bizkaia, regulada en los apartados 1 y 3 de la disposi-

ción adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013 del Impuesto sobre Sociedades, aunque en un principio se planteó su supresión en la normativa del Impuesto sobre Sociedades y su sustitución por otro tipo de incentivos diferentes a los fiscales. Es preciso matizar que el texto actual de la disposición adicional decimoquinta se aprobó a través de la Norma Foral 3/2015, de 2 de marzo, de modificación de diversas Normas Forales en materia tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, esto es, con posterioridad a la entrada en vigor de la Norma Foral 11/2013, ya que la Diputación Foral de Bizkaia estaba pendiente de la autorización de la Comisión Europea.

A continuación analizaremos de forma detallada los beneficios previstos para la actividad cinematográfica, para posteriormente esbozar cómo la utilización de las AIE puede permitir un mejor aprovechamiento de este incentivo. Para ello, en primer lugar se debe analizar el concepto de ayuda de Estado, para proceder a explicar la deducción por inversiones cinematográficas y finalizar con la utilización de las AIE en el ámbito del sector del cine.

## 2.1. Ayuda de estado

La deducción para el fomento de la cultura se considera, en principio, una ayuda estatal a efectos de la Comisión Europea. Para ello, en primer lugar, se debe matizar la definición de ayuda de Estado. En el artículo 107 del TFUE, se establece que son incompatibles con el mercado interior, en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenace falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones. Como se puede observar, la deducción que se establece para el fomento de la cultura, cumple con todos los requisitos exigidos en dicho artículo para tener la consideración de ayuda de Estado.

No obstante, mediante la Decisión de 15 de ju-

lio de 2015 (C(2015) 5032 final) relativa a la ayuda estatal SA.40885 (2015/N) se declaró, que la deducción fiscal para producciones cinematográficas y audiovisuales, era compatible con el mercado interior. Para ello, la Diputación Foral de Bizkaia, el 10 de febrero de 2015 notificó a la Comisión Europea la existencia de un régimen de ayudas que eran consideradas como ayuda de Estado. En cuanto a la contestación de la Comisión, la ayuda era aceptaba bajo ciertas condiciones.

La Decisión tomada por la Comisión Europea, exige unos requisitos adicionales para que la ayuda de Estado se declare compatible. Para ello, debe cumplir el principio de legalidad general y los criterios específicos de compatibilidad establecidos en la Comunicación sobre el cine. Con lo que respecta al principio de legalidad general, cabe destacar que se debe garantizar que se respeten los principios del TFUE<sup>2</sup>.

Por otro lado, la evaluación, de conformidad con el punto 52 de la Comunicación sobre el cine, establece que cada Estado miembro velará por el contenido de la producción subvencionada para que pueda calificarse como cultural, con arreglo a sus criterios nacionales siguiendo un proceso efectivo de verificación, que será revisado por la Comisión. Igualmente, la intensidad de la ayuda debe limitarse, en principio, no puede superar el 50% del presupuesto de la producción, siendo posible unos niveles más intensos para las producciones transfronterizas, para las obras audiovisuales de difícil inserción y para las coproducciones con países de la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, como bien se indica en la Decisión de 15 de julio de 2015 (C(2015) 5032 final) relativa a la ayuda estatal SA.40885 (2015/N).

Con todo ello, se pretende dar seguridad jurídica tanto a las productoras de largometrajes como a los contribuyentes del Impuesto sobre Socieda-

<sup>2</sup> Artículos 18, 34, 36, 45, 49, 54, 56 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

des. Asimismo, se garantiza a los contribuyentes la necesaria conformidad con el Derecho de la Unión Europea del incentivo fiscal.

## 2.2. Dedución por inversiones en producciones cinematográficas (DA 15ª de la Norma Foral 11/2013)

El legislador, a través de esta deducción, pretende apoyar e incentivar la actividad de producción cinematográfica en España. Asimismo, el legislador hace uso de las posibilidades que le otorga el Concierto Económico. La norma fiscal cumple aquí una función de ordenación económica, que consiste en incentivar el desarrollo de un sector económico: la industria cinematográfica.

### 2.2.1. Dedución aplicable a las personas jurídicas

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

Según la regulación original de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, como se ha indicado en el párrafo anterior, estas inversiones, darán derecho al productor a una deducción del 30%. La base de deducción estará constituida por el coste de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y gastos de publicidad y promoción a cargo del productor, con el límite, para ambos, del 40% del coste de producción. A esto hay que añadirle, que la citada base se reducirá, en su caso, en el importe total de las subvenciones recibidas.

Esta deducción se practicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra. No obstante, cuando la producción tenga

una duración superior a doce meses y afecte a más de un período impositivo de la entidad, ésta podrá optar por aplicar la deducción a medida que se efectúen los pagos y por la cuantía de éstos, con aplicación del régimen de deducción vigente a la fecha en que se inicie la misma. Y se precisa que, una vez ejercitada la opción, el criterio regirá para toda la producción. El contribuyente que desee ejercitar dicha opción deberá, en el plazo de un mes contado desde la fecha de inicio de la producción, comunicarlo por escrito a la Hacienda Foral de Bizkaia, señalando el montante de la producción y el calendario previsto de realización de la misma.

En los supuestos en los que se haya optado por aplicar la deducción a medida que se efectúen los pagos, si la producción no llega a finalizarse, la entidad deberá ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones practicadas, con los correspondientes intereses de demora, que deberán sumarse a la cuota resultante de la autoliquidación del ejercicio en que se abandone la producción sin finalizar esta.

Además, el apartado 3 de la disposición adicional decimoquinta declara aplicables a esta deducción las normas comunes a las deducciones de la cuota líquida contenidas en el artículo 67 de la Norma Foral 11/2013. En ella, se establecen cuestiones tales como el límite conjunto de la cuota líquida, esto es, la suma de las deducciones (los artículos 61 a 66 de la Norma Foral 11/2013, excepto las de investigación y desarrollo e innovación tecnológica) no podrá exceder conjuntamente del 45% de la cuota líquida del período. Asimismo, las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán aplicarse, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos. Por otra parte, la base de deducción estará constituida por la totalidad de la contraprestación, sin tener en cuenta los intereses, impuestos indirectos y sus recargos, y minorada, en su caso, en el importe de las ayudas y subvenciones recibidas.

En los supuestos de que el contribuyente obtenga ayudas, el importe de la deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas, no podrá superar el 50% del coste de producción, excepto que se trate de una producción transfronteriza financiada por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en la que participen productores de más de un Estado miembro de la Unión Europea, en cuyo caso no podrá superar el 60% del coste de producción.

En el caso de que las obras audiovisuales sean declaradas “difíciles” o las coproducciones en las que participen países de la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, no será de aplicación el límite mencionado en el párrafo anterior.

Para poder aplicar ésta deducción, será necesario el cumplimiento de los requisitos que se establecen en la disposición adicional novena del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades<sup>3</sup>, que se aprobó con posterioridad a la entrada en vigor del resto de la norma, ya que la Diputación Foral de Bizkaia estaba pendiente de la autorización de la Comisión Europea. Los requisitos que se establecen son los siguientes:

- La producción debe de obtener el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación a su contenido, su vinculación con la realidad cultural o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en territorio español, emitidos por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA).
- Se debe de depositar una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Fil-

<sup>3</sup> Decreto Foral 140/2015, de 28 de julio, del Territorio Histórico de Bizkaia, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre.

moteca Española o la filmoteca oficialmente reconocida por la respectiva Comunidad Autónoma.

Asimismo en el apartado dos de dicha disposición, se determina qué obras audiovisuales tendrán la consideración de “difícil” a los efectos de la no aplicación de límite alguno sobre la deducción a aplicar.

Por lo que, una vez determinados los requisitos exigidos por la Hacienda Foral en relación con el certificado de nacionalidad y certificado que acredite el carácter cultural y además se deposite una copia nueva en la Filmoteca Española o en la filmoteca oficialmente reconocida por la respectiva Comunidad Autónoma, es preciso analizar los elementos básicos para la aplicación de la deducción, así como matizar algunos conceptos que se han ido mencionando a lo largo de este apartado.

Para comenzar, el concepto de producción audiovisual no se define en la norma tributaria, debiendo acudirse a la Ley de Propiedad Intelectual, que define la obra audiovisual como “*Las creaciones expresadas mediante una serie de imágenes asociadas, con o sin sonorización incorporada, que estén destinadas esencialmente a ser mostradas a través de aparatos de proyección o por cualquier otro medio de comunicación pública de la imagen y del sonido, con independencia de la naturaleza de los soportes materiales de dichas obras*”<sup>4</sup>. A su vez, la Ley de Propiedad Intelectual define las grabaciones audiovisuales como “*Las fijaciones de un plano o secuencia de imágenes, con o sin sonido, sean o no creaciones susceptibles de ser calificadas como obras audiovisuales en el sentido del artículo 86 de esta Ley*”<sup>5</sup>. Esto es, la grabación au-

<sup>4</sup> Decreto Foral 140/2015, de 28 de julio, del Territorio Histórico de Bizkaia, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre.

<sup>5</sup> Artículo 120.1. del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

diovisual es la fijación en el correspondiente soporte de la obra audiovisual.

En cuanto a las producciones españolas que permiten la posibilidad de aplicar la deducción, la normativa específicamente establece que darán derecho a aplicar la mencionada deducción a las inversiones en producciones de: largometrajes cinematográficos, series audiovisuales de ficción, animación y documentales. En este caso, dichos conceptos se definen en el artículo 4 de la Ley 55/2007. Además, será necesario que dichas producciones permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.

Respecto a la nacionalidad de la obra cinematográfica, la deducción únicamente es de aplicación en aquellos supuestos en los que la inversión se haya realizado en producciones cinematográficas españolas. La normativa del Impuesto sobre Sociedades tampoco define cuándo la producción tiene la calificación de española, debiendo remitirnos al artículo 5 de la Ley del Cine. Asimismo, el cumplimiento del requisito de nacionalidad debe ser verificado por el órgano competente, es decir, el ICAA, organismo dependiente del Ministerio de Cultura.

Así, la emisión del certificado de la nacionalidad española se realizará por el ICAA, una vez finalizada la producción cinematográfica y fiscalizando el cumplimiento de los requisitos establecidos por la normativa aplicable.

Tal y como expresamente se indica en la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013, corresponde aplicar la deducción al productor de la obra cinematográfica o audiovisual. A este respecto, la interpretación del término productor vendría definida en la Ley de Propiedad Intelectual, que determina: “Se entiende por productor de una grabación audiovisual, la persona natural o jurídica que tenga la iniciativa

do de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

y asuma la responsabilidad de dicha grabación audiovisual”<sup>6</sup>. Por lo tanto, la clave está en que la productora o el productor, tenga la iniciativa y asuma la responsabilidad de la grabación audiovisual.

Por otro lado, según la normativa aplicable al incentivo fiscal, la base de deducción será el coste total de la producción (excluidas las subvenciones), así como por los gastos para la obtención de copias y gastos de publicidad y promoción a cargo del productor, hasta el límite para ambos del 40% del coste de producción. Debe tenerse en cuenta que no tiene por qué coincidir con el coste de la película de acuerdo con lo definido en la normativa para la concesión de las subvenciones.

## 2.2.2. Deducción aplicable a las personas físicas

Con lo que respecta a las personas físicas, éstas también se podrán beneficiar de este incentivo fiscal. Para ello el artículo 88 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) podrán aplicar las deducciones para incentivar las inversiones en activos no corrientes nuevos y la realización de determinadas actividades previstas en el capítulo III del título V y en la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013, con igualdad de porcentajes y límites de deducción.

Es decir, cualquier contribuyente del IRPF que ejerza una actividad económica<sup>7</sup>, tendrá, en su caso, la opción de aplicar, con igualdad de requisitos, la deducción descrita en la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013 del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>6</sup> Artículo 120.2 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

<sup>7</sup> Artículo 24 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

### 2.3. COMPARATIVA DE LA DEDUCCIÓN CON EL RESTO DEL ESTADO

Para obtener una visión más completa del beneficio fiscal es necesario observar las diferencias que existen entre los Territorios Forales y el resto del Estado, es decir, es de gran importancia la comparativa existente con Territorio Común, Navarra y Canarias, ya que son los tres territorios que establecen diferencias en este sentido con la deducción establecida en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En el artículo 36 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante Ley 27/2014, se encuentra establecida la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. En dicho artículo se establece que dichas producciones darán derecho al productor a una deducción del 20% respecto del primer millón de base de deducción y del 18% sobre el exceso de dicho importe, con un límite de tres millones de euros para esta deducción. De modo que aquí se establece la primera diferencia respecto a lo establecido en el País Vasco. La segunda diferencia se encuentra en otro límite, que en la CAPV no existe. Dicho límite consiste en que al menos el 50% de la base sobre la que se aplica la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español. No obstante, la base de la deducción está definida de la misma manera que en los territorios forales.

Asimismo el apartado dos de dicho artículo establece que, los productores registrados en el Registro de Empresas Cinematográficas del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, tendrán derecho a una deducción del 15% de los gastos realizados en territorio español, siempre que los gastos realizados en territorio español sean, al menos, de un millón de euros. Así pues, se

da la tercera diferencia, ya que esta deducción para las producciones extranjeras no se establece en los tres Territorios Históricos de la CAPV.

Por otra lado, la deducción por inversiones en Canarias viene regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias y en la disposición adicional decimocuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. En éste último, viene regulado los límites de las deducciones por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas en Canarias. En cuanto a la deducción, se establece que los productores podrán acogerse a una deducción del 40% respecto del primer millón de base de deducción y del 38% sobre el exceso de dicho importe, con un límite de 5,4 millones de euros cuando se trate de producciones realizadas en Canarias. Por otra parte, como se establece en la normativa de territorio común, al menos el 50% de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español.

Además, para los productores que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, tendrán derecho a una deducción del 35% de los gastos realizados en Canarias, siempre que los gastos realizados en Canarias no superen los 4,5 millones de euros.

Una particularidad de las Islas Canarias es el régimen de baja tributación, denominado Zona Especial Canaria (ZEC). Se trata de un incentivo fiscal autorizado por la Comisión Europea en el año 2000<sup>8</sup>, para promover el desarrollo económico y social del archipiélago.

<sup>8</sup> A través de la Decisión de 20 de diciembre de 2006 (C (2006) 6632 final) relativa a la ayuda estatal N 376/2006, la ayuda de Estado fue declarada compatible por la Comisión Europea.

La ventaja estrella es tributar a un tipo impositivo muy reducido del 4% en el Impuesto sobre Sociedades, en vez del tipo general del 25% vigente en Territorio Común y del 28% o 24% establecidos en el Territorio Histórico de Bizkaia. Este tipo impositivo reducido se aplicará sobre unos límites de base imponible atendiendo a la creación de empleo. También se incluyen otras ventajas y exenciones en el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y en la repatriación de dividendos para empresas no residentes. Este tipo reducido es compatible con la deducción del 35% sobre gastos para producciones extranjeras y con otros incentivos fiscales del Régimen Económico y Fiscal Canario.

En definitiva, las Islas Canarias no solo son un atractivo vacacional sino que también fiscal. Los beneficios establecidos en dicho territorio se aplican con éxito para la producción audiovisual gracias al Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Por último se debe analizar la situación en la Comunidad Foral de Navarra. En este caso, la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales viene regulada en el artículo 65 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Se determina que las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, darán derecho al productor a una deducción del 35%, siempre y cuando al menos el 25% de la base de la deducción corresponda con gastos realizados en la Comunidad Foral de Navarra.

Asimismo, los productores que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial

seriada, tendrán derecho a una deducción del 35% de los gastos realizados en territorio navarro, siempre que la producción se ruede al menos una semana en interiores o exteriores de Navarra, salvo que por circunstancias debidamente justificadas el plazo fuera menor por no poderse realizar en el ámbito de la Comunidad Foral.

En lo que se refiere a la base de deducción, tanto en Canarias como en la Comunidad Foral de Navarra se calcula de la misma manera. Esto es, la base será el coste de producción, incluyendo los gastos de publicidad y promoción, con un límite del 40% del coste de producción.

Por otra parte, en todos los territorios, excepto en Navarra, se establece un límite conjunto sobre la cuota líquida. En territorio común el límite es de un 25% (salvo para la deducción del 15% para la producción extranjera de largometrajes cinematográficos), en Canarias de un 60% y en los Territorios Forales de un 45%. No obstante, en Navarra no se establece ningún límite en la cuota líquida.

Resumiendo, se puede decir que el marco normativo dentro del Estado difiere, y mucho. Tanto en territorio común como en Canarias y en Navarra, respecto a los tres Territorios Forales, los porcentajes de deducción no coinciden. Además, en el Estado y Canarias se establece un límite cuantitativo en cuanto al importe de deducción. No obstante, en todos los territorios, excepto en los Forales, establecen una deducción para los productores que se encarguen de producciones extranjeras. Asimismo, se regula un límite en la cuota líquida respecto al conjunto de deducciones, excepto en Comunidad Foral de Navarra.

### 3. FINANCIACIÓN DE LOS LARGOMETRAJES

Describir las características de la financiación del cine en España es describir una gran variedad de posibilidades y alternativas para conseguir una adecuada concreción de un proyecto.

Por una parte, la industria del cine, como otras

industrias estratégicas, cuenta con ayudas y subvenciones públicas para su desarrollo y posicionamiento nacional e internacional. Estas ayudas públicas van desde la internacionalización de la industria cinematográfica a medidas proteccionistas del cine español o europeo y un sistema de ayudas y subvenciones.

Por otra parte, están las características propias del cine como industria, donde el productor, como cualquier empresario, busca los mecanismos más apropiados para obtener la financiación de su proyecto, que van desde su propia aportación, a la inversión de terceros en el mismo.

Por ello, en este apartado se ve necesario desarrollar la novedad que se estableció, con la entrada en vigor de la Ley 55/2007, la creación de las Agrupaciones de Interés Económico para financiar las películas.

### 3.1. Agrupación de interés económico

Las Agrupaciones de Interés Económico (AIE) son otra vía alternativa para financiar las producciones cinematográficas, como bien se indica en el artículo 21 de la Ley 55/2007. Aunque hasta estos últimos años apenas se había utilizado la constitución de las AIE para la financiación de los largometrajes, el incentivo fiscal está en vigor desde el año 2007.

#### 3.1.1. Régimen jurídico

Las AIE se encuentran reguladas en sus aspectos jurídicos por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico. En ella se define y se regula esta figura asociativa.

Con lo que respecta a las principales características, las AIE son entidades con personalidad jurídica y carácter mercantil, cuya finalidad consiste en facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de sus socios, y cuyo objeto debe limitarse exclusivamente a una actividad económica auxiliar de la que desarrollen

los mencionados, sin que tenga ánimo de lucro para sí misma<sup>9</sup>.

La estructura financiera de la AIE es muy flexible, sin que exista obligación de establecer una cifra de capital social. Además, la AIE puede acudir a la financiación externa. Los beneficios y pérdidas de la AIE se imputan a los socios a partes iguales, salvo que se acuerde otra cosa. La responsabilidad de los socios por las deudas de la AIE es personal e ilimitada, si bien subsidiaria de la Agrupación.

La Ley 12/1991, obliga a que al menos existan dos socios, tanto personas físicas como jurídicas que desempeñen actividades empresariales, agrícolas o artesanales, por entidades no lucrativas dedicadas a la investigación y por quienes ejerzan profesiones liberales. Asimismo, no podrá poseer, directa o indirectamente, participaciones en sociedades que sean miembros suyos, ni dirigir o controlar directa o indirectamente las actividades de sus socios o terceros.

Además, la Ley prevé dos órganos sociales, la asamblea de socios y el órgano de administración, gozando los socios de la más amplia libertad para decidir sobre su estructura y funciones, así como para establecer otros órganos. Eso sí, los acuerdos deberán adoptarse por unanimidad por todos los socios de la Agrupación. La convocatoria habrá de practicarse en el plazo de treinta días en el caso que sea a instancia de cualquier socio. No obstante, se podrá convocar por propia iniciativa.

Por último, la AIE puede constituirse por tiempo determinado o indefinido. En este último supuesto, los socios tendrán derecho a separarse de la Agrupación en cualquier momento, bastando una comunicación al efecto con una antelación mínima de tres meses. Por otro lado, cualquier sociedad, incluidas las Agrupaciones Europeas de Interés Económico, podrá transformarse en cualquier otro tipo de sociedad mercantil, incluida

<sup>9</sup> Artículo 2 y 3 de la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.

en AIE. En este último caso, sin necesidad de disolverse y constituir una nueva persona jurídica.

### 3.1.2. Régimen tributario

Desde la perspectiva fiscal, las AIE son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, según el artículo 11 de la Norma Foral 11/2013, puesto que se trata de una entidad mercantil con personalidad jurídica propia, si bien la tributación de estas entidades presenta ciertas especialidades con respecto al régimen general del Impuesto sobre Sociedades, que se regulan en los artículos 73, 74 y 76 de la Norma Foral 11/2013.

La tributación de la AIE se encuentra subordinada a la residencia de sus socios. En el artículo 2 de la Norma Foral 11/2013 se indica que será de aplicación la normativa vizcaína del Impuesto sobre Sociedades a las AIE cuando la totalidad de quienes las integren estén sujetos a la normativa foral de cualquiera de los Territorios Históricos de la CAPV y tengan su domicilio fiscal en Bizkaia o, teniéndolo en territorio común, realicen en Bizkaia una proporción mayor del volumen de operaciones que en cada uno de los otros Territorios Históricos. No obstante, si las AIE tienen su domicilio fiscal en Álava o en Gipuzkoa pero no realizan en ese Territorio Histórico operaciones que deban computarse a efectos de su volumen de operaciones, aplicarán la normativa vizcaína cuando realicen en Bizkaia una proporción mayor del volumen de operaciones que la que realicen en el otro Territorio Histórico.

Por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español, no tributará por el Impuesto sobre Sociedades en sede de la Agrupación. Además, no procederá en sede de la AIE, en ningún caso, la devolución de las retenciones, pagos a cuenta, etc., cuando la suma de éstas supere el importe de la cuota efectiva.

Por otro lado, se imputarán a los socios residentes en territorio español, las bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas en sede de la

Agrupación. Las bases imponibles negativas que se imputen a sus socios no podrán ser objeto de compensación por la entidad que las obtuvo. En consecuencia, las deducciones de la cuota líquida a las que tenga derecho la entidad se imputará también a los socios residentes en territorio español. Las bases de las mismas se integrarán en la liquidación de los socios, minorando su cuota, según las normas del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF, según la condición del citado socio. Asimismo, se imputan a los socios residentes las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad. El importe de las operaciones realizadas en uno y otro territorio, será tenido en cuenta por los socios para determinar la proporción de sus propias operaciones económicas, a efectos tanto de la normativa aplicable a los socios como de la administración competente para la exacción a realizar.

No obstante, tras la Norma Foral de Medidas Tributarias para 2016, (Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria, en adelante Norma Foral 5/2016), se ha establecido que en los casos en los que las aportaciones de los socios a las AIE deban ser calificadas como instrumentos de patrimonio con características especiales, conforme a los criterios contables (se trata de socios que solamente financian a la AIE, pero que no desarrollan una actividad relacionada con la de la misma), la imputación de bases imponibles negativas y de deducciones de la cuota no podrá superar el importe correspondiente, en términos de cuota, resultante de multiplicar por 1,20 el importe de las aportaciones desembolsadas por el socio al capital de la Agrupación. Además, el exceso no podrá ser objeto de imputación a los socios en ningún caso<sup>10</sup>. Además, en este sentido, en el artículo 41.bis del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades<sup>11</sup> se establece que este límite del 1,20 sobre las aportaciones desembol-

10 El último párrafo del artículo 73.1.b) de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades..

11 Decreto Foral 203/2013, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

sadas en cada momento ha de ser aplicado de manera global para el conjunto de los períodos impositivos durante los que el socio mantenga su participación en la AIE y el exceso podrá ser objeto de imputación en los siguientes períodos, respetando la citada limitación.

La disposición adicional vigesimoquinta de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia establece expresamente que tanto la limitación absoluta a la acreditación de bases de deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, como la relativa relacionada con la rentabilidad financiero-fiscal de la inversión para los socios de las AIE cuyas participaciones deban calificarse contablemente como instrumentos de patrimonio de características especiales, resulta igualmente aplicable a los socios forales de AIE sometidas a la normativa de régimen común o a cualquier otra normativa no foral.

Otra novedad establecida en la Norma Foral de Medidas tributarias para el 2016, es que no se integrarán en la liquidación de los socios las deducciones previstas en los artículos 62 a 64 (I+D+i) de la Norma Foral 11/2013, en los supuestos en los que sus aportaciones a la AIE deban ser calificadas como instrumentos de patrimonio con características especiales conforme a los criterios contables (se trata de socios que solamente financian a la AIE pero que no desarrollan una actividad relacionada con la de la misma). No obstante, la entrada en vigor de esta medida es para los períodos impositivos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017.

Con lo que respecta a la distribución de dividendos y participaciones en beneficios, los que correspondan a los socios no residentes, tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y los convenios que fueren de aplicación. No obstante, los que correspondan a los socios residentes y procedan de períodos impositivos en los que la entidad se hallase sometida a este régimen especial, no tributarán por el Impuesto sobre So-

ciedades ni por el IRPF. Además, no afectará al valor de adquisición de las participaciones de los socios que los reciban, siempre que sean quienes hubiesen recibido la imputación de la base imponible correspondiente a los mismos. En el caso de que los socios adquieran las participaciones con posterioridad a la imputación de la base imponible correspondiente, se disminuirá en el valor de adquisición de los mismos en dicho importe.

En el caso de que se produzca la transmisión de participaciones en el capital, fondos propios o resultados de entidades acogidas a este régimen, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus participaciones, en el periodo comprendido entre su adquisición y transmisión. Es decir, lo que se denomina el coste de titularidad.

Otra de las modificaciones establecidas en el año 2016 que afecta a este incentivo fiscal, consiste en que el valor de adquisición de las participaciones se minorará en el importe de las pérdidas sociales que hayan sido imputadas a los socios. No obstante, cuando así lo establezcan los criterios contables, el valor de adquisición se minorará en el importe de las bases imponibles negativas y las deducciones que hayan sido imputadas a los socios en el periodo de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión, hasta que se anule el referido valor, integrándose en la base imponible igualmente el correspondiente ingreso financiero<sup>12</sup>.

Las imputaciones referidas en párrafos anteriores, se efectuarán a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio o de empresa miembro, el día de la conclusión del periodo impositivo de la entidad sometida a este régimen, en la proporción que resulte en la escritura de constitución de la entidad y en su defecto, por partes iguales. El momento de efectuar la imputación será cuando los

12 Consulta de 25 de marzo de 2009 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas..

socios o empresas miembros sean entidades sometidas a este régimen especial en la fecha del cierre del ejercicio de la entidad sometida a este régimen. En los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se opte por hacerlo de forma continuada en la misma fecha del cierre del ejercicio de la entidad sometida a este régimen.

Asimismo, los socios o empresas miembros a las que sea de aplicación este régimen especial deberán presentar, conjuntamente con su liquidación del Impuesto sobre Sociedades, una relación de las personas que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio o empresa miembro, el último día de su período impositivo y en la proporción en la que cada una de ellas participe en los resultados de dichas entidades.

Por último, deberán mencionar en la Memoria los beneficios aplicados a reservas que se correspondan a períodos impositivos en los que tributaron en régimen general, como las reservas que se correspondan a períodos impositivos en los que tributaron en el régimen especial, distinguiendo entre los que correspondieron a socios residentes de los que correspondieron a socios no residentes. Y en el caso de distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas, deberán designar la reserva aplicada, en función de la clase de beneficios de los que procedan. Estas menciones deberán permanecer mientras existan reservas procedentes de beneficios que han tributado en este régimen especial.

Finalmente, cabe destacar la exención que, en el ámbito del ITP y AJD, tienen las siguientes operaciones relativas a las AIE: la constitución, los contratos preparatorios y demás documentos legalmente necesarios para la constitución, aportación de socios y reducción del capital; disolución y liquidación; y las operaciones de transformación de cualesquiera otros tipos de sociedades en AIE y viceversa<sup>13</sup>.

13 Artículo 59.3. de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Una vez desarrollado el régimen tributario es preciso que se matice el punto de conexión que existe entre la CAPV y Territorio Común respecto del régimen tributario de las AIE. Para ello, en el apartado uno del artículo 20 de la Ley 12/2002, se establece que corresponderá el régimen tributario de las AIE al País Vasco, cuando la totalidad de las entidades que las integren estén sujetas a normativa foral. Por su parte, estas entidades imputarán a sus socios la parte correspondiente del importe de las operaciones realizadas en uno y otro territorio, que será tenida en cuenta por éstos para determinar la proporción de sus operaciones.

Por su parte, tal y como se ha comentado con anterioridad, el artículo 2 de la Norma Foral 11/2013 del Impuesto sobre Sociedades, señala en qué supuestos será de aplicación la normativa vizcaína.

Cuando la AIE tenga la sede en un Territorio Foral y en el caso que concurra que solo un miembro de la AIE esté sujeto a la normativa estatal, en este caso, la AIE se regirá por la normativa de Territorio Común.

Sin embargo, queda patente una falta de reciprocidad dado que, para que una AIE pueda aplicar el régimen tributario del País Vasco, todos los miembros de la AIE, tanto las personas físicas como las jurídicas, deben de estar sujetas a la normativa foral.

### 3.1.3. Utilización de las agrupaciones de interés económico en el marco de las inversiones cinematográficas

Una vez desarrollada la regulación, tanto del régimen mercantil como del tributario, conviene precisar los conceptos más relevantes de las AIE dentro del funcionamiento del sector cinematográfico.

En primer lugar, una de las principales preguntas que podría plantearse está relacionada con si una AIE tiene la condición de productora de una obra audiovisual, a efectos de la deducción

por incentivos para el fomento de la cultura prevista en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013. Para ello, debemos remitirnos a lo definido en el apartado dos de este artículo, en el que se definía el concepto de productor. Además, tal y como específicamente se recoge en la Ley 55/2007 y en el Real Decreto 1084/2015, de 4 de diciembre, por la que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, en adelante Real Decreto 1084/2015, esta condición puede recaer sobre las AIE que tengan por objeto la realización de actividades de producción cinematográfica.

Este mismo criterio es igualmente aplicable a la cuestión relativa a si la AIE tiene que participar en la producción de la obra desde la fase de preproducción, o si, por el contrario, puede incorporarse a la misma en cualquier momento anterior a la calificación del largometraje.

De manera que, atendiendo especialmente a lo dispuesto en el Real Decreto 1084/2015, una AIE que se incorpore como coproductora a la película en un momento indeterminado de su proceso de producción, tendrá la consideración de productora, siempre y cuando dicha incorporación se produzca con anterioridad a la finalización del referido proceso de producción, y se cumplan los requisitos mencionados en los párrafos anteriores.

Una segunda pregunta que nos podemos plantear es qué puede ocurrir cuando las subvenciones que se otorgan o se reconocen, sean concedidas en un período impositivo posterior al de la práctica de la deducción. Este caso, aunque parezca incomprensible, puede ser relativamente muy frecuente, ya que, por ejemplo, las ayudas para la amortización se conceden una vez terminada la obra audiovisual. Por lo que, si se recibe una subvención en un período impositivo posterior al de aplicación de la deducción, conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013, se deja de cumplir uno de los requisitos que afectan a la determinación de la base de la misma. Por

esta razón, debe de regularizarse el exceso de deducción declarado y practicado, junto con sus intereses de demora, en la autoliquidación del ejercicio en el que se obtiene la subvención, pero sin que resulten exigibles otros recargos por este motivo<sup>14</sup>. Asimismo, la base de esta regularización deberá ser imputada a quienes ostenten la condición de socios de la AIE al cierre del período impositivo en el que se reciba la subvención, aun cuando sean distintos de quienes aplicaron, en su momento, el beneficio fiscal.

Lo mismo ocurre, en el caso de que la AIE soporte gastos de publicidad y de copias con posterioridad a la calificación de la película y a la obtención de las certificaciones administrativas correspondientes.

Por otra parte, debemos remitirnos a la Resolución de 28 de mayo de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ya que en ella se define qué tipo de elementos, desde el punto de vista contable, son las obras audiovisuales. En ella se establece que las obras audiovisuales son elementos de inmovilizado intangible, las cuales se deben de amortizar durante su vida útil a partir del momento en que esté en condiciones de funcionamiento, es decir, cuando sea susceptible de producir ingresos con regularidad. Salvo prueba en contrario, se presumirá que la fecha de inicio de la amortización es la de calificación administrativa por edades y la vida útil de estos activos no será superior a cinco años, salvo prueba en contrario<sup>15</sup>.

De manera que, en definitiva, tal y como se indica desde 2016 en el artículo 20 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, las dotaciones a la amortización del inmovilizado intangible de vida útil definida son deducibles en el porcentaje correspondiente a su vida útil, y en este supuesto, por tanto, lo serán hasta un máximo del 20% anual.

14 Artículo 119.2. y 127.2. de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

15 Apartado 3.a) de la norma sexta de la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Otra de las cuestiones que se pueden plantear es qué sucede cuando a la AIE le es de aplicación en el Impuesto sobre Sociedades la normativa de Territorio Común y alguno de sus socios esté sujeto a la normativa foral. En ese caso, debemos remitirnos a lo que se ha mencionado en el apartado 3.1.2., relativo al régimen tributario de las AIE, donde se establecía el punto de conexión entre el Estado y el País Vasco en relación a la normativa a aplicar para la exacción del Impuesto sobre Sociedades de la AIE. En consecuencia, para el cálculo de las bases imponibles y de los demás conceptos a imputar por las AIE, debe atenderse a la normativa, foral o común, que les resulte de aplicación a las AIE, quienes, aun cuando no tributan efectivamente por las magnitudes que imputan a sus socios residentes, tienen la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

De manera que, en lo que se refiere a las bases imponibles, positivas o negativas, y a las bases de deducción de la cuota a las que tenga derecho la entidad, esto supone que las mismas han de ser imputadas a los socios vizcaínos, sin ningún tipo de ajuste, aun cuando la regulación del Impuesto a la que estén sometidos difiera de la vigente en Territorio Común. Posteriormente, cada socio aplicará sobre dichas bases, las reglas correspondientes a su imposición personal (normativa vizcaína del IRPF o IP).

Finalmente, para tener una completa visión de las AIE en el marco del sector cinematográfico, podríamos plantearnos si los miembros de la AIE pueden transmitir la condición de socio en cualquier momento, sin que, por ello, se pierda el derecho a la práctica de la deducción regulada en la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013. Para ello, debemos remitirnos a las reglas establecidas a las AIE en el marco del Impuesto sobre Sociedades. De ellas se deduce, que la transmisión de la condición de socio de la AIE no supone el incumplimiento de ninguno de los requisitos exigidos para la práctica de la deducción, puesto que quien acredita el derecho a la misma es la propia AIE, y no sus socios.

Todo ello, sin perjuicio de que la base de la deducción se deba imputar a quien ostente la condición de socio a la conclusión del período impositivo en el que se genere el derecho a la misma, conforme a los previsto en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013.

### **3.1.4. Límite de imputación que se establece a partir del 1 de enero de 2016 a través de la norma foral 5/2016**

En el apartado 3.1.2 se ha desarrollado el régimen tributario de las AIE, donde se hacía referencia a las novedades que se han establecido a partir del año 2016. Dichas novedades se aprobaron por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, el 20 de julio en la Norma Foral 5/2016 por la que se introducen una serie de modificaciones en determinados impuestos, básicamente en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades.

La entrada en vigor de la Norma Foral 5/2016, se produce, en unos casos con efectos retroactivos a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, a los iniciados a partir del 1 de julio de 2016 y en otros casos, resultarán de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2017.

Dicha norma, tiene como finalidad limitar las rentabilidades financiero-fiscales calificadas "injustificables", como bien se indica en la propia Exposición de motivos de la Norma Foral 5/2016, de las que en los últimos años determinados inversores a través de la utilización de las AIE se han visto beneficiados. Por ello, este límite pretende limitar el abuso en su utilización mediante la adopción de las medidas ya descritas en el apartado 3.1.2.

De esta manera, en el caso de socios de la AIE que solamente participan en la misma como finanziadores de los proyectos a cambio de recibir la imputación de las magnitudes de la Agrupación, pero que no desarrollan una actividad relacionada con la de la AIE, la Norma Foral esta-

blece un mecanismo general de limitación de la rentabilidad que pueden recibir por esta vía.

En ella, se introduce una regla mediante la que se limita la imputación tanto de bases imponibles negativas como de deducciones a los socios de cualquier AIE cuyas aportaciones se califiquen contablemente como instrumentos de patrimonio de características especiales. El límite, en términos de cuota, es el resultado de multiplicar por 1,20 las aportaciones que hubiera desembolsado a la AIE, y afecta a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016. Por lo que, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, en las que los socios de las AIE se beneficien de las bases imponibles negativas como de las deducciones, deberán de aplicar dicho límite en el Impuesto sobre Sociedades del 2016.

Sin embargo, ¿qué ocurre o cómo afecta la limitación del 20% del ahorro fiscal, a estructuras que entraron en vigor y generaron deducciones y pérdidas fiscales para los socios antes del 1 de enero de 2016? En ese caso, las anteriores deducciones se regirán por la normativa vigente en el ejercicio correspondiente. Esto es, se entiende que el límite establecido del 1,20 es de aplicación a la deducción pendiente que tengan los socios para el ejercicio 2016. Por ejemplo, supongamos que por causa del límite del 45% de la cuota líquida los socios tengan pendiente de imputar parte de la deducción generada en ejercicios anteriores al 2016. En este caso, se deberá de atender a si la deducción aplicada en el Impuesto sobre Sociedades o en el IRPF del 2015, excediese del límite del 1,20 o no. Por lo tanto, en el caso que exceda dicho límite, en el Impuesto sobre Sociedades o en el IRPF del 2016 no podrá aplicar la deducción pendiente. Al contrario, en el caso de que no haya excedido dicho importe en el Impuesto sobre Sociedades o del IRPF del 2015, en el Impuesto sobre Sociedades o en el IRPF del 2016 podrá aplicar la deducción hasta el resultado de multiplicar por 1,20 las aportaciones que hubiera desembolsado a la AIE, es decir, se podrá deducir lo que esté entre el límite del 45% y el límite del 1,20.

En definitiva, para aquellas películas en las cuales el rodaje finalizó en el año 2015 y los socios de la AIE tengan pendientes partidas para aplicar en los períodos impositivos siguientes, estarán condicionados al límite descrito en este apartado. En consecuencia, en aquellas producciones cinematográficas que se hayan financiado por una AIE con anterioridad a 2016, se verán perjudicados por esta limitación. De modo que, cuando los socios de la AIE en su día hicieron los cálculos no contaban con esta limitación, y, sin embargo, en la actualidad se verán afectados en el beneficio a obtener por su inversión.

#### 4. EJEMPLOS PRÁCTICOS

En el siguiente apartado se hace referencia al tratamiento de las principales operaciones relacionadas con este incentivo. En primer lugar, se describe cómo se contabilizan las aportaciones de los socios a una AIE y el otorgamiento al derecho a recuperar el capital aportado junto a un rendimiento financiero que se obtiene, a juicio del ICAC, a través de la imputación de las bases imponibles negativas que genera la AIE. Y en segundo lugar, se procede a desarrollar un ejemplo práctico para poner en práctica lo que se ha ido desarrollando a lo largo del presente artículo.

##### 4.1. Contabilización de las participaciones de la aie

En relación con la inversión en las participaciones de una AIE, en la que los socios recuperan el capital y obtienen su rentabilidad a través de la imputación de bases imponibles negativas y de las deducciones generadas por la AIE, es preciso tener en consideración lo establecido en la Consulta de 25 de marzo de 2009 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Teniendo en cuenta la complejidad de las AIE, es preciso realizar las siguientes observaciones en relación al tratamiento contable de la inversión financiera en una AIE. Por un lado, según la Consulta descrita en el párrafo anterior, las aportaciones por los socios no gestores a una AIE que les otorga el derecho a recuperar el ca-

pital aportado junto a una rentabilidad que se obtiene, a través de la imputación de las bases imponibles negativas y deducciones que genera la AIE, es asimilable a un instrumento financiero<sup>16</sup>. Esto es, el reconocimiento por parte del socio de un activo financiero, que en un futuro va a suponer la posibilidad de cancelar un pasivo por impuesto corriente (la deuda por el Impuesto sobre Sociedades). Asimismo, las aportaciones de socios de la AIE se deben de calificar como un instrumento de patrimonio de características especiales, ya que solamente participan en la misma como finanziadores de los proyectos a cambio de recibir la imputación de las magnitudes de la Agrupación, pero no desarrollan una actividad relacionada con la de la AIE. No obstante, en este punto se debe de tener en cuenta la limitación establecida en la Norma Foral 5/2016, que consiste en limitar también, desde 2016, el importe del beneficio fiscal a obtener en el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las aportaciones desembolsadas por dichos socios.

Por otro lado, la participación se clasificará en la categoría de inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, o con carácter general, en la categoría de activos financieros disponibles para la venta. Además, dado que las aportaciones no se realizan con el ánimo de ser reintegradas en el futuro, sino de recuperarse a través de la imputación de bases imponibles negativas y deducciones, en un importe superior al capital aportado, este hecho deberá tenerse en consideración a los efectos de calcular el importe recuperable de la inversión, concluyéndose que no procedería, en su caso, registrar deterioro alguno por la evolución desfavorable de los fondos propios de la AIE.

No obstante, con lo que respecta a la baja de activos financieros, la empresa dará de baja un activo financiero, cuando expiren o se hayan cedido los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero, siendo

<sup>16</sup> Norma novena de Registro y Valoración del Real Decreto 1514/200, de 16 de noviembre, por el que se aprueba del Plan General de Contabilidad.

necesario que se hayan transferido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad<sup>17</sup>. En relación con este aspecto, a medida que se vayan imputando las bases imponibles negativas en los socios de la AIE, se producirá la baja de su participación en la AIE, sin perjuicio, en aras a la imagen fiel, de dejar registrada la participación en la AIE por un valor insignificante, y por diferencia con la deuda registrada frente a la Administración tributaria que es objeto de cancelación, el correspondiente ingreso financiero. La imputación de la base imponible negativa se refleja contablemente mediante la cancelación de la deuda con la Hacienda Pública, que el socio de la AIE tendría en el ejercicio si no hubiera tenido lugar la imputación de créditos fiscales. Y en consecuencia, la contrapartida sería la baja del activo financiero.

Para comprender mejor el tratamiento contable, se desarrolla a continuación un ejemplo numérico. Supongamos que una sociedad invierte 1.000€ en una AIE que produce una obra audiovisual. Además, se imputa una base imponible negativa de 2.500€ y una deducción de 600€. Por lo tanto, el asiento vendría definido de la siguiente manera:

1.300€	(4752)HP, acredpora por IS	(251) Participa- ción AIE	1.000€
	(2.500 x 28% + 600)	(769) Ingresos financieros	300€

No se debe de olvidar que tras la Norma Foral de Medidas Tributarias para 2016, se limita el importe del beneficio a obtener en el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las aportaciones desembolsadas por los socios. En el ejemplo, lo máximo a imputar sería 1.000€ x 1,20 = 1.200€. Igualmente, se integra en la base imponible el ingreso financiero contabilizado, por lo que la rentabilidad final sería de un 14,4%, en el caso de que el tipo sea del 28%.

<sup>17</sup> Se entenderá que se han cedido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero cuando su exposición a tal variación deje de ser significativa en relación con la variación total del valor actual de los flujos de efectivo futuros netos asociados con el activo financiero.

esto es, el 20% de 28% son 5,6%, por lo que la rentabilidad final es de un 14,4% (20% - 5,6%).

Por último, en el registro del gasto por el Impuesto sobre Sociedades, no se tendrá en cuenta la norma quinta de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 9 de octubre de 1997, respecto a la compensación de bases imponibles negativas.

#### 4.2. EJEMPLO PRÁCTICO DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES CINEMATOGRÁFICAS

Supongamos que estamos ante una AIE, denominada LARGOMETRAJES, AIE, cuyo domicilio fiscal se encuentra en Bizkaia y que es una empresa de producción audiovisual, constituida por una persona física y por dos sociedades vizcaínas (SOCIEDAD X, SL y SOCIEDAD Z, SL), todos ajenos al sector cinematográfico. Las aportaciones de cada socio a la AIE se describen en la tabla siguiente:

	Aportaciones	Participación AIE
<b>Persona A</b>	120.000,00€	4,5%
<b>Sociedad X, SL</b>	800.000,00€	30,0%
<b>Sociedad Z, SL</b>	1.746.555,67€	65,5%
<b>Capital AIE</b>	2.666.666,67€	100,0%

La SOCIEDAD X, SL ha invertido 800.000€ en la producción de una película, en la que únicamente participan productores del Estado español, a través de la AIE y la SOCIEDAD Z, SL ha invertido 1.746.555,67€. Esto es, la SOCIEDAD X, SL tiene una participación del 30% y la SOCIEDAD Z, SL de un 65,5% en la AIE. Por último, la PERSONA A ha invertido 120.000€, adquiriendo una participación de un 4,50% en la AIE.

Se entiende que la película cumple con todos los requisitos exigidos de nacionalidad, y se ha confeccionado la copia física previa a su producción industrial. Además, se ha depositado una copia en la Filmoteca Nacional. Los resultados de la explotación de LARGOMETRAJES, AIE para el ejercicio 2016 son los siguientes:

Ingresos de la producción	97.237,00€
+ Coste de producción	5.740.000,00€
+ Gtos. de publicidad y promoción	1.250.000,00€ (< 2.296.000€)
- Subvenciones(-)	1.000.000,00€ (< 2.870.000€)
Resultado de la producción (BI)	- 5.892.763,00€

Por lo tanto, se cumple el requisito del 40% del coste de producción para los gastos de publicidad y promoción y también se cumple el límite que se establece para las subvenciones, esto es, el importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas y subvenciones percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 50% del coste de producción. En consecuencia, LARGOMETRAJES, AIE podrá aplicar la deducción por inversiones cinematográficas establecida en la disposición adicional decimoquinta de la Norma Foral 11/2013, por el importe resultante de multiplicar el coste de producción por el porcentaje de deducción establecido, es decir,  $(5.740.000€ + 1.250.000€ - 1.000.000€) \times 30\% = 1.797.000\text{€}$ .

Por otra parte, a los socios de la AIE, esto es, a la SOCIEDAD X, SL, a la SOCIEDAD Z, SL y a la PERSONA A, se les imputarán las bases imponibles y las bases de la deducción por incentivos para el fomento de la cultura, que serán objeto de integración en sus correspondientes bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades y del IRPF:

SOCIEDAD X, SL:

BIN de la AIE	- 1.767.828,90€ (5.892.763€ x 30%)
Rtdo de su explotación	4.000.000,00€
Tributación Ing. Fin. AIE	160.000,00€ (960.000€ - 800.000€)
Base Imponible para IS	2.392.171,10€
Cuota líquida IS	669.807,91€ (Tipo del 28%)
Importe de la deducción	- 539.100,00€ (1.797.000€ x 30%)
Límite de la cuota líquida	- 301.413,56€ (669.807,91€ x 45%)
Deducción aplicada	- 301.413,56€
Exceso para ejer.sig.	163.594,35€ (1.767.828,90€ x 28% + 301.413,56€ - 960.000€)
Cuota efectiva	237.686,44€

Con lo que respecta a la SOCIEDAD X, SL, se debe de atender al límite de cuota que se establece

para el conjunto de las deducciones (excepto para la de I+D+i), ya que no puede superar el 45% de la cuota líquida. Por lo tanto, el 45% de 669.807,91€ son 301.413,56€. En consecuencia, no se va poder aplicar en este ejercicio toda la deducción imputada, ya que supera dicho límite. Asimismo, se limita el importe del beneficio fiscal a obtener en el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las aportaciones desembolsadas por el socio, esto es,  $800.000\text{€} \times 1,20 = 960.000\text{€}$ , lo que supone que el importe de la base imponible negativa (en términos de cuota) más la deducción que se ha de imputar la SOCIEDAD X, SL, debe de ser igual o inferior a ese importe y en este caso, como se puede observar, se supera dicho límite:  $(1.767.828,90\text{€} \times 0,28) + (1.797.000\text{€} \times 30\%) = 1.034.092,09\text{€}$ . Por lo que la SOCIEDAD X, SL solo se podrá imputar un total de  $(800.000\text{€} \times 1,20) = 960.000\text{€}$ . No obstante, el beneficio fiscal en términos de cuota que obtendrá la SOCIEDAD X, SL, teniendo en cuenta el límite del 45% de la cuota líquida, no supera los 960.000€ (límite del 1,20). Por lo tanto, el exceso que se establece entre el límite del 45% y el límite del 1,20, se podrá aplicar en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos<sup>18</sup>, esto es, un total de 163.594,35€.

SOCIEDAD Z, SL:

BIN de la AIE	- 3.859.759,77€ (5.892.763€ x 65,5%)
Rtdo de su explotación	12.000.000,00€
Tributación Ing. Fin. AIE	349.311,13€
	<u>(2.095.866,80€ - 1.746.555,67€)</u>
Base Imponible para IS	8.849.551,37€
Cuota líquida IS	2.377.074,38€ (Tipo del 28%)
Importe de la deducción	- 1.176.960,20€ (1.797.000€ x 65,5%)
Límite de la CL	- 1.069.683,47€ (2.377.074,38€ x 45%)
Deducción aplicada	- 1.015.134,07€ (3.859.759,77€ x 28% - 2.095.866,80€)
Exceso para ejer.sig.	0,00€
	<u>2.095.866,80€ - (3.859.759,77€ x 28% + 1.015.134,07€)</u>
Cuota efectiva	1.361.940,31€

18 Artículo 2.3. 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, al Impuesto sobre Sociedades y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias del Territorio Histórico de Bizkaia.

Por otra parte, con lo que respecta a la SOCIEDAD Z, SL, también se debe de atender al límite de cuota que se establece para el conjunto de las deducciones (excepto para la de I+D+i), ya que no puede superar el 45% de la cuota líquida. Por lo que, el 45% de 2.377.074,38€ son 1.069.683,47€. En consecuencia, no podrá aplicar toda la deducción sobre la cuota líquida. Igualmente, se limita el importe del beneficio fiscal a obtener en el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las aportaciones desembolsadas por los socios, es decir, un total de  $1.746.555,67\text{€} \times 1,20 = 2.095.866,80\text{€}$ . Por lo tanto, la SOCIEDAD Z, SL tiene limitado el importe a imputar en su Impuesto sobre Sociedades, por lo que no se podrá imputar la totalidad de la base imponible negativa ni la deducción para el fomento de la cultura, es decir, se podrá aplicar una deducción de la cuota por este concepto de  $2.095.866,80\text{€} - (3.859.759,77\text{€} \times 28\%) = 1.015.134,07\text{€}$  y no tendrá derecho a imputar ningún importe en concepto de deducción en los períodos impositivos siguientes al haber alcanzado su beneficio fiscal, el 1,20 del importe de sus aportaciones desembolsadas, salvo que se produjese un incremento en sus aportaciones efectivamente desembolsadas.

Por otro lado, tanto la SOCIEDAD X, SL como la SOCIEDAD Z, SL, la rentabilidad final que obtienen a través de su correspondiente inversión en la AIE es de un 14,4% (20% - 5,6%), ya que el 20% de 28% son 5,6%.

Por último, no cabe olvidar el límite adicional que se establece, es decir, la tributación mínima que se exige en el artículo 58 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. Tanto en la SOCIEDAD X, SL como en la SOCIEDAD Z, SL, cumplen el requisito, ya que la aplicación de la deducción sobre la cuota líquida para determinar la cuota efectiva, no da lugar a que la cuota efectiva sea inferior al 13% del importe de su base imponible.

PERSONA A:

- Imputación de rentas:	
BIN de la AIE	- 265.174,33€ (5.892.763€ x 4,50%)
- Rendimiento de su actividad económica:	
Resultado de explotación	1.000.000,00€

- Base Imponible General:	
Base Imponible Total	734.825,67€
Minoración de la cuota	1.389,00€
Cuota íntegra general	359.383,96€ (Tipo del 49%)
Base de la deduc.	5.990.000€ x 4,5% = 269.550€
Importe de la deducción	- 80.865,00€ (269.000€ x 30%)
Deducción aplicada	- 14.064,58€ (144.000€ - 265.174,33€ x 49%)
Limite cuota líquida	161.722,78€ (359.383,96€ x 45%)
Cuota diferencial	345.319,38€

Por último, a la PERSONA A se le aplican los mismos límites que los establecidos para las personas jurídicas en el Impuesto sobre Sociedades. Por lo tanto, se debe de atender al límite de cuota que se establece para el conjunto de las deducciones (excepto para la de I+D+i), que en el IRPF, tal y como se indica en el art. 88.2 de la NFIRPF, no puede superar el 45% de la cuota íntegra del IRPF que se corresponda con la parte de base imponible general correspondiente a los rendimientos de las actividades económicas. Por lo que, el 45% de 359.383,96€ son 161.722,78€. En consecuencia, podrá aplicar toda la deducción establecida, ya que ésta no supera dicho límite. Igualmente, se limita el importe del beneficio fiscal a obtener en el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las aportaciones desembolsadas por los socios, es decir, para la persona física A un total de 120.000€ x 1,20 = 144.000€. En este caso, el beneficio total a nivel de cuota que obtiene por la inversión en la AIE son 210.800,42€ (265.174,33€ x 49% + 80.865€), por lo que excede del límite del 1,20. Por tanto, la PERSONA A se podrá imputar en su declaración del IRPF un importe total de 144.000€, esto es, una base imponible negativa, en términos de cuota, de 129.935,42€ y una deducción por incentivos para el fomento de la cultura, de 14.064,58€. No obstante, podrá deducirse de la cuota en los 15 siguientes ejercicios el importe imputado por la AIE correspondiente al incentivo para el fomento de la cultura que no ha sido objeto de deducción (80.865€ - 14.064,58€ = 66.800,42€), teniendo en cuenta el límite de beneficio fiscal a nivel de cuota por este incentivo del 1,20 de las aportaciones efectivamente desembolsadas en cada momento y, lógicamente, teniendo en cuenta también el

conjunto de las imputaciones realizadas en ejercicios anteriores.

Por último, la rentabilidad final que obtiene la PERSONA A sería de un 10,20% (20% - 9,8%), ya que el 20% de 49% son 9,8%.

## 5. CONCLUSIONES

El impacto cultural y económico que una producción cinematográfica tiene en el lugar de rodaje ha motivado la introducción de políticas fiscales encaminadas a la atracción territorial y promoción del sector. Así, la actividad cinematográfica es percibida como un fenómeno de gran relevancia y ello desde una doble perspectiva: por una parte, desde la perspectiva social y cultural, al tratarse de un medio de expresión artística de alto impacto que aúna diferentes disciplinas artísticas; y, por otra parte, desde la perspectiva económica, por los beneficios directos derivados de sus ingresos, la creación de empleo y la capacidad de contribuir a la difusión cultural del país de origen.

En definitiva, las principales ventajas que pueden obtener los socios de una AIE son las siguientes: en primer lugar, los miembros de la Agrupación, no asumen la iniciativa ni responsabilidad sobre la producción, pero obtienen una clara rentabilidad en poco tiempo, que se obtiene a través de beneficios fiscales que se han ido desarrollando en los apartados anteriores. Segundo, el inversor se despreocupa del éxito comercial de la película, ya que la rentabilidad fiscal está asegurada con total independencia de la explotación de la obra audiovisual. En tercer lugar, otorga una flexibilidad temporal que permite al inversor salir de la AIE una vez obtenida la rentabilidad y desvincularse totalmente de la posterior explotación de la película, sin ostentar sobre la misma, derechos de propiedad intelectual. Y por último, en cuarto lugar, el riesgo es mínimo, mejor dicho, es único, en el sentido de que podría ocurrir que la película no se terminase y por tanto, no se obtuviera la calificación del ICAA. En este caso hace peligrar la rentabilidad del inversor,

pero sería el único aspecto negativo. Por ello, los productores de la película podrían garantizar contractualmente al inversor, en el caso en que la película no se finalizase, o costase más de lo previsto, que se generase cualquier tipo de responsabilidad para la AIE.

Asimismo, se está registrando en los últimos años, dentro de la Unión Europea y en el resto de países desarrollados o emergentes, una carrera para crear condiciones fiscales competitivas que permitan atraer rodajes a sus países con el objetivo de generar actividad y riqueza, al tiempo que se consigue potenciar la imagen del país.

En el caso de España, Spain Film Commission ha desarrollado un ambicioso proyecto audiovisual para difundir la marca *Shooting in Spain* con la colaboración del ministerio de Educación, Cultura y Deporte, en su objetivo de atracción de rodajes extranjeros. Con esta eficaz herramienta, Spain Film Commission difundirá la cultura, escenografías e industria audiovisual españolas, aprovechando las múltiples posibilidades que ofrece el territorio español como lugar de rodaje. Un plan que suma al "Turismo cinematográfico" que ayuda a promover un impacto positivo entre los sectores implicados y que se desarrolla con éxito también en otros países.

Ahora bien, en los Territorios Históricos Forales como se ha analizado en el estudio, no se ha establecido la deducción para las producciones extranjeras, por lo que en este sentido, no vendría mal la inclusión de la deducción de proyectos extranjeros, exigiendo una inversión mínima en los Territorios Históricos Forales. En consecuencia, podría generar tanto distintas actividades conexas, como empleos, y al mismo tiempo se consigue potenciar la imagen de la CAPV en el exterior.

Finalmente, la deducción para el fomento de la cultura está en auge en estos últimos meses, tanto por las últimas medidas que se han llevado a cabo, como por la primera consulta vinculante que ha establecido la DGT sobre las deduccio-

nes por la producción y exhibición de espectáculos en vivo. Así, en la consulta vinculante de la DGT, V5479-16 de 29 de diciembre de 2016, se establece que las AIE son susceptibles de aplicarse los beneficios fiscales establecidos para la producción y exhibición de espectáculos en vivo. Por lo que respecta a Bizkaia, el espectáculo en vivo más popular de los últimos años es el Bilbao BBK Live, que atrae a tantos espectadores como a empresas de producción de música, marketing, etc. De modo que, se podría barajar la inclusión de deducción de otras actividades culturales distintas de las cinematográficas y series audiovisuales, como son la producción y exhibición de espectáculos en vivo, para atraer inversores privados que financien parte de los mismos y permitan, a su vez, mejorar la oferta musical.

Asimismo, de acuerdo con una de las noticias publicadas en la prensa local recientemente (a fecha 30 de marzo de 2017), la empresa organizadora de BBK Live ha modificado su forma jurídica, es decir, ha pasado de ser una Sociedad Limitada a una Agrupación de Interés Económico. Con este cambio jurídico, la empresa organizadora del festival, posiblemente esté preparando el terreno para beneficiarse de los incentivos fiscales establecidos, además de atraer capital de inversores privados.

Por otro lado, en los Presupuestos Generales del Estado para 2017, se ha confirmado en establecerse el IVA reducido del 10% a los espectáculos culturales en directo (hasta ahora se encontraba en el 21%). Las disciplinas que se verán beneficiadas por la medida serán el teatro, los conciertos, la danza, los toros y la ópera, entre otras. Otra medida, que intenta incentivar a que los ciudadanos asistan a este tipo de espectáculos, y así fomentando la cultura.

Por todas las razones mencionadas, se convierte en imprescindible crear un marco que mejore el tratamiento fiscal de la participación privada en la producción cinematográfica española. Y debe verse, más que como un acto filantrópico

de las Administraciones públicas, como una necesidad y como una medida de política económica acertada, que resulta altamente rentable para el país, tanto desde la óptica económica como desde la óptica cultural.

## EL IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS: UN EJERCICIO DE COOPERACIÓN REFORZADA EN EL SEÑO DE LA UNIÓN EUROPEA

JORGE ESTEBAN SÁEZ (\*)

### 1. INTRODUCCIÓN

Tras la quiebra de Lehman Brothers y el fracaso de las negociaciones para su salvación, la burbuja económica explotó. La especulación sobre todo por parte de las entidades bancarias y de los fondos de inversión, y la vorágine del sector de la construcción condujeron a una crisis de la que todavía hoy en día, los países no han sido capaces de recuperarse completamente.

Las consecuencias de la crisis han sido devastadoras para las economías nacionales. El desempleo se disparó en la mayor parte de los países europeos, muchas empresas quebraron por falta de ingresos o de financiación bancaria a pesar de los esfuerzos continuos del banco central europeo, emitiendo deuda a tipos de interés mínimos, y de los Estados que han inyectado cuantiosas cantidades de dinero a las entidades bancarias con el fin de evitar un colapso financiero a costa de los presupuestos nacionales.

Ante esta situación, los Estados Miembros de la Unión Europea en 2011 revisaron el pacto para la estabilidad y crecimiento europeo. El Pacto de Estabilidad y Crecimiento contiene un conjunto de normas para establecer una supervisión económica y presupuestaria en el ámbito europeo. Su objetivo es garantizar la estabilidad económica y financiera de la UE y evitar la aparición de nuevas crisis económicas que dañen la integridad de Europa. Según el citado pacto, los Estados miembros deben mantener unas finanzas públicas saneadas con el fin de evitar la aparición de déficits públicos excesivos.

La Comisión, no obstante, también centra sus esfuerzos en reformar el sistema impositivo de los países miembros de la Unión Europea. Dentro de esta tendencia, se enmarca el intento de aprobación de un impuesto a las transacciones finan-

cieras. Esta propuesta de la Comisión basada en las teorías de Keynes (1938) y Tobin (1978) tiene como objetivo principal la obtención de unos ingresos para los estados que alivien el déficit de los mismos y permitan una asignación razonable de los costes de la crisis sin necesidad de aumentar la presión fiscal a las personas físicas en las cuales se concentra gran parte del sostenimiento de los ingresos públicos y las cuales demandan una mayor contribución del sistema financiero al erario público.

Sin embargo, la propuesta de Directiva se enfrenta a una oposición férrea dentro del sistema financiero, que basándose en las teorías económicas neoliberales, ha conseguido que sus operaciones queden prácticamente exoneradas de cualquier forma de imposición tanto directa como indirecta en la mayor parte de países del mundo. Además, ciertos países dentro de la Unión Europea también son escépticos sobre la evolución de los mercados financieros tras aprobar e implantar el citado impuesto, sobre todo, comprobadas las consecuencias producidas por tributos análogos en algunos estados del entorno europeo.

No obstante, la intención de la Comisión parece clara, y desea que la propuesta salga adelante aunque sea con un procedimiento de cooperación reforzada en el que solamente toman parte 10 países miembros. Aun así, es consciente que una regulación de este tipo debe englobar a todos los países del mundo, pero asume y espera, que habida cuenta del papel de Europa dentro del mercado financiero internacional, otros países comiencen a adherirse a la propuesta hasta alcanzar un acuerdo globalizado que quizás pueda marcar un antes y un después en la fiscalidad al sector financiero.

Nos encontramos, por tanto, ante un tema de suma relevancia y actualidad, puede hacer cambiar la actuación de los agentes económicos que intervienen en el mercado financiero y que, de una manera u otra, va a afectar a la

(\*) Máster en Asesoría Fiscal por la Cámara de Comercio de Bilbao y Asesor fiscal en Asesoría Fisc. Mctil. Lavín, S.L.

economía real. Por ello merece la pena entender la propuesta de Directiva para el establecimiento de un impuesto a las transacciones financieras, las razones por las que se establece y las consecuencias que puede tener su implantación.

En este trabajo se van a exponer los orígenes teóricos de la propuesta de la Comisión Europea y los antecedentes más relevantes de impuestos a las transacciones financieras que han existido en países europeos. También se explica cuáles son los mecanismos principales del procedimiento de cooperación reforzada, el cual está consiguiendo que, por el momento, la propuesta prospere. De la misma manera se va a estudiar la última propuesta de impuesto a las transacciones financieras presentada que pudiera ser establecida en un futuro a medio/ largo plazo, y, por último, el debate que se ha generado en torno a este impuesto en el seno de la Unión Europea.

## 2. ANTECEDENTES ITF

Para descubrir los inicios de la actual propuesta del impuesto a las transacciones financieras hay que remontarse al sistema Bretton Woods. Este sistema, de manera muy resumida, consistía en que EEUU se obligaba a mantener la paridad oro-dólar mientras que el resto de monedas de los países debían mantener la paridad con el dólar con un margen de un 1% de fluctuación. Con el sistema Bretton Woods los tipos de cambios de las divisas se mantuvieron estables en el tiempo generando una seguridad monetaria que permitió aumentar las inversiones en los países.

Con el posterior establecimiento de un sistema de tipos de cambio flotantes unido a la liberalización de las restricciones a la libertad de movimiento de capitales, los flujos financieros buscaron las mejores oportunidades de rentabilizar las inversiones y con ello comenzó la especulación con las divisas. “La supresión de cualquier obstáculo a la movilidad de los capitales dio un impulso decisivo a la constitución de una economía internacional de especulación donde no solamente el volumen de las transacciones creció de forma explosiva, sino donde, y es más fundamental, cambió la naturaleza misma del mercado: “El motivo de la especu-

lación se impone en forma cada vez más neta a los de transacción y precaución”.<sup>1</sup>

Consciente de este nuevo problema James Tobin en sus Janeway Lectures en la Universidad de Princeton en el año 1974<sup>2</sup> elaboró una teoría basada en las ideas de Keynes, en las que propugnaba la introducción de un impuesto que gravase las transacciones en el mercado de valores como fórmula para desincentivar las actividades especulativas y evitar con ello, los efectos que la especulación produjo sobre la economía real durante la grave crisis económica que en 1929 condujo a la “Gran Depresión”.

La idea principal de la teoría consiste en la creencia de que el exceso de liquidez es el causante de la especulación y, que, por tanto, si se reduce el nivel de liquidez de los inversores también se reducirá por otro lado el nivel de inversiones arriesgadas y/o especulativas generando una mayor estabilidad en la economía. Según su teoría la Tasa Tobin también permitiría filtrar los mercados de cambio, y llevar su horizonte de cambio al largo plazo de tal forma que los tipos de cambio de las divisas reflejasen mejor las tendencias estructurales de los países y menos la especulación de los agentes económicos.

El sistema de funcionamiento de la Tasa Tobin tiene en cuenta que la mayor parte de los flujos especulativos buscan la rentabilidad a muy corto plazo y que para ello es necesaria la realización de muchas operaciones para lograr unos beneficios considerables. Si se impone un tipo reducido a todas las operaciones de divisas, en particular la compra y la venta, las operaciones no se encarecen hasta el punto ser económicamente inviables, pero las convierte en poco atractivas.

James Tobin aclara que si comprar y vender en el mercado fuese relativamente más costoso las operaciones especulativas dejarían de ser rentables y por tanto desaparecerían porque el menor

1 Bruno Jetin (2005). “La tasa Tobin: La solidaridad entre las naciones”. Antrazyt 219 Pág 14

2 Tobin J, (1974). “The New Economics One Decade Older”. The Elliot Janeway Lectures Historical Economics, Princeton Legacy Library.

beneficio de la operación no compensa el coste de fracaso de la misma. Se produce, por tanto, un incremento del interés sobre el valor real de las acciones y no sobre su valor especulativo que “provoca una inestabilidad en los tipos de cambio que incrementa los intereses reales, frenando el consumo doméstico y las inversiones productivas de las empresas”.<sup>3</sup>

La tasa Tobin nunca se llegó a materializar, sin embargo, su teoría asentó las bases para que surgiessen nuevas teorías impositivas en este sentido.

Años más tarde, basándose en las ideas de J.Tobin, surgieron otras versiones de impuestos que ya no solamente gravaban el mercado de divisas sino que ampliaban su ámbito aplicación también a las operaciones financieras. Stiglitz, galardonado en 2001 como Premio Nobel de Economía, elaboró en 1989 una revisión de las teorías de Keynes y proponía la introducción de un impuesto a las transacciones financieras tanto en el mercado de divisas y en el de valores, afirmando que en este tipo de operaciones no se advertían características de eficiencia propias de los mercados. En otras palabras, no se asignaban los recursos de manera eficiente, tal y como se había afirmado desde sectores que se oponían al establecimiento de este tipo de impuestos. De la misma manera, afirmaba que la suma del beneficio individual proveniente de la especulación era en todo caso superior al beneficio social del establecimiento de un impuesto, por lo que el impuesto se debía centrar en la disuasión de las acciones especulativas y en el aumento de una asignación de recursos.<sup>4</sup>

A raíz de esta última propuesta diversos autores comenzaron a estudiar la posibilidad de establecer el impuesto de manera firme y valoraron sus consecuencias como Tornell (1990), Reinhart (1991), Eichengreen y Wyplosz (1993), Spahn que en 2002 sugirió la primera propuesta de estable-

3 Ainhoa Sanjurjo Ferreiro (2014). “La tasa Tobin: un impuesto sobre las transacciones financieras”. Universidad de A Coruña

4 Pablo Andrés Hernández González Barreda 2012. “Tributación Bancaria en la Unión Europea”. Dykinson. Pág 106.

cer un ITF a escala europea. Su propuesta se discutió en Bruselas, pero nunca llegó a alcanzarse.

La crisis financiera de 2008 incentivó una nueva ola de propuestas que nacieron con el firme propósito de regular el sector financiero. Autores como Krugman (2009), Rodrick (2009), Schulmeister (2009), Kapoor (2010), Langmore (2010) y Jetin (2009) han propuesto diferentes impuestos a las transacciones financieras y diferentes regulaciones para un nuevo sistema financiero internacional.

Pero cuando se habla de tributación al sistema financiero no sólo debemos fijarnos en el establecimiento de un nuevo impuesto en base a estudios de economistas en su mayor parte. En el caso europeo existe una normativa tributaria que en principio podría dejar sujeta a gravamen las transmisiones del sector financiero. Con las primeras versiones de las directivas europeas para la aprobación del Impuesto sobre el Valor Añadido se reabrió el debate sobre la imposición a las operaciones financieras.

La Segunda Directiva del Consejo 67/228/CEE, de 11 de abril, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios. Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, dejó libertad a los Estados miembros para la tributación de dichas operaciones.

El artículo 6. 2 de dicha Directiva establecía lo siguiente:

“2. Las reglas contenidas en la presente Directiva, relativas al gravamen de las prestaciones de servicios, sólo se aplicarán obligatoriamente a las prestaciones de servicios enumeradas en el Anexo B.”

La lista de servicios del Anexo B no incluía los servicios financieros por lo que existía plena libertad para los Estados miembros para someter dichas operaciones o no al Impuesto.<sup>5</sup>

5 Jose María Lopez Alascio. “La opción por la tributación de las operaciones financieras en el IVA”. Dirección General de Tributos

En el artículo 10 del texto se incluía la posibilidad que los Estados Miembros previa consulta tuvieran la facultad de establecer las exenciones que considerasen oportunas en sus normas nacionales. Y, a través de dicha posibilidad la mayoría de Estados establecieron unas exenciones que prácticamente abarcaban la totalidad de las operaciones financieras.

Más tarde la propia Unión Europea en la Sexta Directiva establecería un listado de operaciones que quedaban exentas del impuesto, considerando que debía existir un listado común de exenciones en materia de IVA entre los países Miembros y en ella se incluyeron la mayor parte de operaciones financieras:

*"d) Las operaciones siguientes:*

- 1. la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron;*
- 2. la negociación y la prestación de fianzas, cauciones y otras modalidades de garantía, así como la gestión de garantías de créditos efectuada por quienes los concedieron;*
- 3. las operaciones, incluidas las negociaciones, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos;*
- 4. las operaciones, incluida la negociación, relativa a las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago, con excepción de las monedas y billetes de colección; se considerarán de colección las monedas de oro, plata u otro metal, así como los billetes, que no sean utilizados normalmente para su función de medio legal de pago o que revistan un interés numismático;*
- 5. las operaciones, incluida la negociación, pero exceptuados el depósito y la gestión, relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos-valores, con excepción de:*

- los títulos representativos de mercaderías, y
- los derechos o títulos enunciados en el apartado 3 del artículo 5;

*6. la gestión de fondos comunes de inversión definidos como tales por los Estados miembros.”<sup>6</sup>*

Aunque en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido las operaciones han quedado exentas de tributación ha habido propuestas de imposición a las transacciones financieras que se han llegado a establecer entre las que cabe destacar las siguientes:

### 3.1. Reino Unido

Reino Unido cuenta con un impuesto que recae en la transmisión, depósito y liquidación de acciones, derivados y préstamos convertibles que se documenten mediante contrato. En este sentido el impuesto de Reino Unido es muy parecido al AJD español, grava el registro de la propiedad de un activo financiero.

El Stamp Duty de Reino Unido se establece a la transacción de los activos anteriormente mencionados de compañías británicas sin consideraciones del lugar en el que se lleven a cabo. Es, por tanto, un impuesto global que sobrepasa las barreras nacionales. Esta característica permite evitar la migración de capitales que supone uno de los principales problemas al establecer un impuesto financiero.

Sin embargo, existen en la regulación inglesa un amplio abanico de exenciones relativas a los mercados negociados e instrumentos financieros.

El valor determinado en el contrato constituye la base imponible del impuesto que se grava a un tipo del 0,5%.

El adquirente es el sujeto pasivo del impuesto encargado de declarar y pagar el impuesto, sin

<sup>6</sup> Jose María Lopez Alascio. “La opción por la tributación de las operaciones financieras en el IVA”. Dirección General de Tributos

embargo, el intermediario tiene la obligación de comunicar a las autoridades la operación.

A pesar de que este impuesto es en su aplicación fácilmente eludible pues sólo grava la transferencia de la propiedad legal y muchos inversores optan por comprar títulos al portador. Este impuesto es un ejemplo de cómo se puede regular un impuesto de manera internacional de manera que su elusión sea más complicada y de cómo establecer un control sobre las transacciones fuera del territorio del Estado mediante la inscripción en Reino Unido de las operaciones.

### 3.2. Suecia

Suecia estableció en 1984 un ITF que acabó derogando en 1991. Su aplicación tuvo varias fases con distintos objetivos y ámbitos de aplicación.

En una primera fase se gravó la transmisión de acciones a un tipo del 0,5% que con el paso del tiempo fue incrementándose llegando a un tipo del 1% en 1990.

También los bonos estatales fueron gravados a un tipo cercano al 0,01%.

En las operaciones con opciones y otro tipo de instrumentos derivados el tipo inicial en 1986 era del 1% y se redujo hasta un 0,15% en 1989.

El mayor problema del impuesto sueco fue su ámbito de aplicación, era muy restrictivo y sólo gravaba las operaciones realizadas en Suecia y no a las realizadas con activos suecos. Esta situación provocó que muchos inversores con grandes volúmenes de capital operasen mediante entidades offshore, en su mayor parte de Reino Unido, a las que el impuesto no alcanzaba. Mientras los grandes inversores trasladaron sus capitales desde Suecia a Reino Unido, los pequeños que representaban alrededor de un 60% del total de inversores optaron por una reducción del volumen de negociación.

En cuanto a la imposición en los bonos del estado a un tipo del 0,15% éste tuvo drásticas consecuencias en el comportamiento del mercado.

En la primera semana la negociación de bonos se desplomó un 85%. Como consecuencia, los beneficios del impuesto fueron escasos. La razón esta vez no fue la salida de capitales rumbo a otros países sino la búsqueda de productos sustitutivos en el mercado sueco que estaban exentos y que suponían un nivel de confianza similar con una rentabilidad idéntica. Los inversores, por tanto, solamente movieron sus capitales desde esos instrumentos gravados hacia los exentos y así lograron eludir el pago del impuesto.

Finalmente el impuesto fue derogado en 1991. El caso Sueco se convirtió en el primer intento de un Estado por establecer un ITF y también en un ejemplo de cómo el sector financiero se adapta en la búsqueda de mayores rentabilidades eludiendo a su vez el sistema impositivo.

### 3.3. Francia

El 1 de agosto de 2012 Francia introdujo en su regulación un impuesto a las transacciones financieras.

El impuesto en cuestión grava las transacciones en el mercado de valores de acciones y otro tipo de activo representativo de capital y con acceso a voto. Esta modalidad solamente es aplicable cuando en la adquisición de las participaciones se produce un cambio de titularidad y el emisor de las participaciones es una compañía con sede social en Francia y cuya capitalización de mercado excede mil millones de euros en el inicio del año fiscal, con independencia de dónde se desarrolle la compra.

La normativa del impuesto deja exentas las suscripciones en el mercado primario de participaciones, las transacciones realizadas por los depositarios centrales, las transmisiones intra-grupo, los bonos convertibles en acciones y las transacciones temporales de acciones (repos y préstamos de acciones), dejando por tanto fuera las operaciones intra-día.

La base imponible es el valor de adquisición de las acciones y el tipo impositivo el 0,2%, que repercutirá el intermediario o bróker de la opera-

ción o la persona encargada de custodiar las acciones al comprador que es el contribuyente del impuesto.

La Comisión Europea en 2014 elaboró un informe analizando las consecuencias devengadas después de la aplicación del impuesto francés. En el mismo “llega a la conclusión de que no puede confirmarse que la introducción del impuesto en Francia haya provocado una caída de los precios ni que la volatilidad haya aumentado tras la introducción del impuesto. Sin embargo, sí se observa una disminución de cerca del 10% en la liquidez, entendiendo esta como menor volumen negociado, especialmente como resultado de una caída relevante de los volúmenes alrededor de la fecha de entrada en vigor del impuesto. Si bien posteriormente se produjo una recuperación de los volúmenes, no se volvió a los volúmenes previos. Este efecto es especialmente significativo en la negociación de los valores de mayor capitalización y de elevada liquidez.”<sup>7</sup>

Asimismo, en dicho informe también especifica que la caída en la liquidez puede provenir de una disminución de operaciones de alta frecuencia con entidades de mucha capitalización y por la presencia de productos sustitutivos no gravados. Otro dato importante que se menciona es que el impuesto no incrementa, aparentemente, el coste del capital porque su importe es demasiado pequeño como para afectar a dicho coste.

En términos de recaudación, el impuesto no ha tenido el efecto previsible y mientras el gobierno francés afirmaba que se recaudarían alrededor de 900 millones en 2015 tan sólo se han logrado 700 millones de euros.<sup>8</sup>

### 3.4. Italia

Italia ha introducido en 2013 un impuesto que grava las transferencias de la propiedad de las acciones y de otros instrumentos financieros de participación en el capital social de las com-

<sup>7</sup> Beatriz Alonso-Majagransas: “Impuesto sobre transacciones financieras: impacto sobre los mercados y la negociación” BME

<sup>8</sup> Datos de prensa consulta fecha 11/03/2017.

pañías residentes en territorio italiano con una media de capitalización de más de quinientos millones de euros y, en una segunda fase, los instrumentos derivados cuyo subyacente son acciones y la negociación de alta frecuencia. El impuesto se aplica con independencia de la residencia del emisor siempre que se transfiera la participación de una sociedad con sede social en territorio italiano.

Las transacciones de deuda de los estados miembros de la Unión Europea, y otras transferencias declaradas de interés por su naturaleza y tasadas en la normativa están exentas.

La base imponible es el valor de la transacción neta al final del día y tiene tres tipos impositivos. Para las acciones el importe es del 0,1%, siempre y cuando estén negociados en mercados organizados, del 0,2% para las transacciones que se realizan fuera de mercado u OTC y existe un tipo fijo para los derivados en función del instrumento y valor del contrato.

El intermediario, banco, sociedad fiduciaria o compañía de inversión, es el encargado de repercutir el impuesto al comprador en el caso de venta de acciones o a ambas partes en el caso de la negociación de los derivados.

Rühl y Stein (2014) elaboraron un informe detallando el impacto que este ITF ha tenido sobre la economía y concluyen que “la introducción del impuesto ha supuesto un incremento de la volatilidad y de las horquillas de compra y venta. El impacto sobre el volumen negociado no es significativo, pudiendo ser una posible explicación que la reducción de volumen ya se produjera con la puesta en marcha de la segunda fase.”<sup>9</sup>

### 3.5. España

En 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 se creó el

<sup>9</sup> Beatriz Alonso-Majagransas: “Impuesto sobre transacciones financieras: impacto sobre los mercados y la negociación” BME

Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito.

En el propio preámbulo de la norma se cita la necesidad de corregir los desequilibrios económicos y contribuir a la reducción del déficit público como principales objetivos para el establecimiento de reformas en impuestos ya establecidos como para la creación de uno nuevo.

Esta novedad normativa pretende gravar los depósitos constituidos en las entidades de crédito salvo los que se produzcan en los Bancos centrales (España y Europeo) y en el Instituto de Crédito Oficial para los cuales se regula una exención objetiva.

Los contribuyentes del impuesto son las entidades de crédito y las sucursales españolas de entidades de crédito extranjeras sobre la cuota resultante de promediar el saldo mensual final de los depósitos de clientela del pasivo de los balances de las citadas entidades a un tipo de impositivo del 0,03% a partir de 2014 porque en un origen tenía un tipo 0%.

Este impuesto fue especialmente controvertido puesto que varias comunidades autónomas ya habían regulado un impuesto similar con anterioridad y esta creación de un tributo estatal las desplazaba basándose en la LOFCA que impide a las comunidades gravar por un hecho imponible que ya grava el Estado.

En términos recaudatorios este impuesto supone unos ingresos relativamente bajos de alrededor de 350 millones de euros.

### 3. DIRECTIVA IMPUESTO TRANSACCIONES FINANCIERAS EN EUROPA

Numerosos autores han publicado estudios advirtiendo la necesidad de establecer un Impuesto a las transacciones financieras, no con un afán recaudatorio, pues se ha demostrado que en términos económicos es más eficiente el sistema actual, sino con un ánimo de controlar la asignación de los recursos, es decir, que los flujos monetarios se inviertan basándose en el valor real de las economías.

También hemos comprobado que la Unión Europea en ningún caso ha visto necesario la imposición a las transacciones financieras, y de hecho, éstas pudiendo haber sido incluidas en el ámbito de aplicación del Impuesto al Valor Añadido, quizás por temor a una salida de capitales desde Europa hacia países terceros, evitan su tributación mediante una exención generalizada y armonizada para todos los países miembros.

Sin embargo, en algunos países europeos ya se ha establecido un Impuesto a las transacciones financieras. Por su parte, la Comisión Europea parece que desea regular el sector financiero mediante el establecimiento de un ITF armonizado a nivel europeo. En la exposición de motivos de la propuesta de Directiva para el establecimiento del impuesto a las transacciones financieras advierte *“Dada la extrema movilidad de la mayoría de las transacciones susceptibles de gravamen, resulta importante evitar las distorsiones que causan las normas fiscales concebidas por los Estados miembros de forma unilateral. En efecto, únicamente una actuación concertada a escala de la UE permitirá evitar la fragmentación de los mercados financieros por actividades y por países y garantizar un tratamiento equitativo de las instituciones financieras de la UE y, en última instancia, el correcto funcionamiento del mercado interior”*.<sup>10</sup>

La Comisión Europea se ha hecho eco del interés de los Estados miembros en establecer un Impuesto a las Transacciones Financieras, los cuales pidieron incluso al Consejo Europeo la exploración de la introducción de un impuesto a las transacciones financieras de ámbito europeo. El Parlamento europeo en 2010 también se unió a la petición del Consejo Europeo solicitando a la Comisión Europea la elaboración de un informe sobre los efectos del establecimiento de un impuesto a las entidades financieras con el principal objetivo de ser una fuente de ingresos para frenar el cambio climático.

10 Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE

La Comisión Europea elaboró el citado informe llegando a la conclusión de que el establecimiento de un Impuesto a las Actividades Financieras, más parecido a la propuesta formulada FMI, que a lo que se proponía desde países como Francia e Italia era más beneficioso en términos económicos. Esta postura se fundamentaba en la idea de que sólo funcionaría un impuesto a las transacciones en un contexto global, ya que, de otra forma, con la facilidad de movimientos de capitales sería extremadamente fácil eludir el pago del impuesto. Además sostenía que solamente en las grandes capitales financieras se recaudaría mediante esta fórmula, lo cual agrandaría la brecha entre las economías más desarrolladas y las menos.

Sin embargo, la Comisión, en 2011 cambió de opinión y elaboró una propuesta para una Directiva Comunitaria que sobre la base del artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>11</sup> que pretende establecer un impuesto armonizado en los países miembros.

Esta decisión por parte de la Comisión desde la crisis del 2008, finalizó con la realización el 28 de septiembre de 2011 de la primera propuesta de directiva para la implantación de un ITF a nivel europeo teniendo como los siguientes:

*“la presente propuesta constituye una primer paso con vistas a:*

- evitar la fragmentación del mercado interior de servicios financieros, habida cuenta del creciente número de medidas fiscales que se están adoptando a nivel nacional de forma descoordinada;*
- garantizar que las entidades financieras contribuyan equitativamente a la financiación de los*

<sup>11</sup> Art 113 TFUE “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.”

*costes generados por la reciente crisis, y asegurar unas condiciones de igualdad con los demás sectores desde una perspectiva fiscal [4];*

- desincentivar convenientemente las transacciones que no refuercen la eficiencia de los mercados financieros, complementando así las medidas de regulación complementarias encaminadas a evitar crisis futuras.*

...

*Por tanto, la presente propuesta prevé la armonización de los impuestos sobre las transacciones financieras de los Estados miembros con el fin de garantizar el buen funcionamiento del mercado interior.”*

Aparte de estos objetivos, es importante considerar también que la implantación de un impuesto a las transacciones financieras armonizado a nivel de la Unión Europea permitiría un importante impulso hacia adelante en la regulación del sector financiero a nivel mundial.

En cuanto a los ingresos que prevé la Comisión Europea ha estimado que se podrá recaudar un total de 57.000 millones de euros en el conjunto de Europa. Cantidad que no ha sido repartida por países, ya que el ánimo de la Comisión es que esa suma de dinero se integre en el presupuesto de la Unión Europea y permita rebajar las cuantías con las que los países miembros contribuyen al dicho presupuesto.

*“...la presente propuesta tiene asimismo por objeto la creación de una nueva fuente de recursos, con el objetivo de que esta vaya sustituyendo gradualmente las contribuciones nacionales al presupuesto de la UE, aliviando en cierta medida la carga de las haciendas públicas nacionales.”<sup>12</sup>*

Sin embargo, estudios realizados por distintos economistas españoles sitúan la cifra de ingresos

<sup>12</sup> Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE

para las arcas del Estado Español en alrededor de 1.100 millones de euros.

*“El estudio econométrico determina que, considerando la reducción de los volúmenes de contratación pero sin considerar los efectos de segundo orden derivados de la caída del PIB y del empleo, la recaudación del ITF en España para el mercado de renta variable español se encontraría en un rango de entre 1.191 y 1.167 millones de euros.”*<sup>13</sup>

La primera propuesta de directiva tan sólo consta de 19 artículos divididos en 4 capítulos, lo cual era escaso para una norma que grava un tipo de hecho imponible complicado tanto por su definición, como por su movilidad. Sin embargo, en la directiva de 2013, tras dos años de debate su volumen sólo se ha aumentado en 3 artículos, llegando a un total de 22.

*Capítulo I. Objeto, ámbito de aplicación y definiciones.*

En este capítulo se establece el marco general del ITF.

En el artículo 1, se recoge la decisión del Consejo para el establecimiento de la cooperación reforzada en el ámbito del ITF.<sup>14</sup>

En el artículo 2 se definen todos los términos que son de aplicación en la propuesta entre los que destacan:

1. Estado miembro participante, será todo aquel que bien forme parte en el momento de la decisión del consejo para el establecimiento de la cooperación reforzada o todos aquellos que se adhieran a continuación en aplicación del artículo 331 del TFUE.

13 KPMG Abogados, 2012 “Nuevos gravámenes al sector financiero”, Fundación Impuestos y Competitividad, pag 15

14 DECISIÓN DEL CONSEJO de 22 de enero de 2013 por la que se autoriza una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras (2013/52/UE)

2. Transacción financiera, dentro de las transacciones se incluyen por supuesto, la compra-venta, la cesión que da derecho a utilizarlo como si fuese propietario, o también llamado usufructo, la celebración de contratos de derivados antes de su liquidación, la permuta o intercambio y el pacto de recompra. Es decir, la directiva entiende por transacción toda aquella operación que conlleve una transmisión del riesgo entre los dos agentes participantes de la misma.

3. Instrumento financiero, para definir lo que se entiende por instrumento financiero la directiva enlaza directamente con la normativa relativa a los mercados financieros europeos<sup>15</sup>, en la cual se incluyen como instrumentos financieros los valores negociables, instrumentos del mercado monetario, participaciones de organismos de inversión colectiva, contratos de opciones, futuros, permutas («swaps»), acuerdos de tipos de interés a plazo y otros contratos de derivados relacionados con valores, divisas, tipos de interés o rendimientos, u otros instrumentos derivados, índices financieros o medidas financieras que puedan liquidarse en especie o en efectivo, también se incluyen los realizados con materias primas u otras variables tales como variables climáticas, gastos de transporte y otras y, por último, los instrumentos derivados para la transferencia del riesgo de crédito, contratos financieros por diferencias.

La definición de instrumento financiero abarca casi la totalidad de productos que se pueden encontrar en el mercado tanto cotizado como no cotizado, con la intención de que no sea sencillo encontrar un sustitutivo al que el gravamen no alcance.

15 DIRECTIVA 2004/39/CE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, por la que se modifican las Directivas 85/611/CEE y 93/6/CEE del Consejo y la Directiva 2000/12/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se deroga la Directiva 93/22/CEE del Consejo.

4. Entidad financiera, el concepto de entidad financiera también es muy amplio y de nuevo enlazando con la Directiva anterior abarca desde empresas de inversión, fondos de inversión, seguros o reaseguros, una institución de inversión colectiva o incluso cualquier persona que realice operaciones financieras por cuenta propia o por cuenta de clientes si esta actividad representa más del 50% del volumen total de negocio global.

En este artículo también se define el número de transacciones que da lugar la realización de las operaciones financieras definidas anteriormente, y así como, la compra venta, usufructo, el contrato de derivados y el pacto REPO da lugar al devengo de una sola operación la permuta genera dos transacciones. También se menciona que cualquier modificación significativa de un contrato también puede generar la realización de una nueva transacción. *“Una modificación se considerará significativa, en particular, cuando implique la sustitución de al menos una de las partes, en caso de que se alteren el objeto o el alcance de la operación, incluido su alcance temporal, o la contraprestación acordada, o en el supuesto de que la operación inicial hubiera estado sujeta a un impuesto más elevado si se hubiera realizado en su versión modificada.”<sup>16</sup>*

## Capítulo II. Ámbito de aplicación del sistema común del ITF

En el artículo 3 de la Directiva se recoge el ámbito de aplicación del ITF que se aplica a todas las transacciones financieras<sup>17</sup> que una entidad

<sup>16</sup> Art 2.4. DIRECTIVA DEL CONSEJO 2013/0045, por la que se establece una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras

<sup>17</sup> No se aplica a operaciones del mercado primario, transacciones de los bancos centrales de los Estados miembros, transacciones del Banco Central Europeo, transacciones de los Mecanismos de Estabilidad, transacciones con la Unión Europea, la Comunidad Europea de la Energía Atómica, el Banco Europeo de Inversiones, las transacciones con organizaciones u organismos internacionales, transacciones de reestructuración, las operaciones de divisas al contado y con materias primas.

financiera establecida en un estado miembro participante intervenga en la operación y al menos una de las partes esté establecida en el territorio de un estado miembro participante.

En este sentido la Directiva entiende que una entidad financiera está establecida si:

1. Tiene la autorización en un Estado miembro.
2. Tiene su sede oficial esté en un Estado miembro.
3. Tiene su domicilio permanente o residencia habitual en un Estado miembro
4. Tiene un establecimiento permanente en un Estado miembro en relación con las transacciones llevadas a cabo por ese establecimiento.
5. Sea parte, actuando por cuenta propia o por cuenta de terceros o actuando en nombre de una parte de la transacción, en una transacción financiera con otra entidad establecida en ese Estado miembro, de acuerdo con las letras anteriores.

En cuanto a las personas que no sean entidades financieras se considera que están establecidas si:

1. Tiene domicilio social o residencia habitual en el territorio en un Estado miembro.
2. Posee un establecimiento permanente en dicho Estado miembro.<sup>18</sup>

De acuerdo a esta definición de ámbito de aplicación estamos ante un ITF en el que se grava en función de la residencia de las partes y por tanto es de carácter global. Es posible, por tanto, gravar operaciones que se produzcan más allá de

<sup>18</sup> Se establecen en la Directiva una serie de exenciones respecto a ciertas entidades de dominio público como son los bancos centrales, los depositarios centrales de valores y los organismos públicos de gestión de deuda pública.

las fronteras de un Estado miembro participante, siempre que una de las partes esté establecida en el territorio de aplicación del impuesto, y siempre que no demuestre en virtud del artículo 4.3 que el contenido de la transacción no tiene relación con el territorio de algún Estado miembro participante.

### Capítulo III. Devengo y tipos impositivos.

El ITF se devenga en el momento en el que se produce la transacción financiera, sin que la cancelación o rectificación tenga efecto sobre el devengo salvo en el caso de error.

En el artículo 6 de la Directiva se detalla cómo se calcula la base imponible en cada una de las operaciones financieras. Respecto a las operaciones de compra-venta, usufructo e intercambio o permuta la base imponible está formada por la contraprestación pagada o adeudada.

Hay que tener en cuenta que en el mercado financiero un gran volumen de las operaciones se realiza de manera apalancada, con lo que en el caso de que a base imponible fuese tan sólo la contraprestación pagada, una parte importante de las mismas quedarían no sujetas al impuesto.

Además la normativa tiene una regla antielusión para el caso en el que se valoren operaciones por debajo del valor de mercado, se establece en este caso la base imponible en el valor que hubiese resultado en condiciones normales de mercado.

Para los contratos derivados, la base imponible es el mayor de los importes nociionales en el momento de la realización de la transacción.<sup>19</sup>

En relación con el tipo impositivo que se devenga en las operaciones la Directiva establece unos tipos mínimos de imposición que pueden ser modificados por los distintos estados miembros. Dichos tipos de gravamen son del 0,1% para las transacciones financieras para las cuales

la base imponible es la contraprestación y del 0,01% para los contratos de derivados.

El gravamen establecido es lo suficientemente bajo para no provocar una deslocalización masiva de capitales, pero que a su vez suponga un sobrecoste para las operaciones especulativas, sin embargo, la Directiva permite que cada Estado miembro pueda aumentar dichos importes buscando otro tipo de objetivos.

### Capítulo IV. Pago del ITF Común, obligaciones conexas y prevención de la evasión, la elusión y los abusos

El sujeto pasivo en el ITF es la entidad financiera, siempre que:

1. Sea parte en la transacción
2. Actúe en nombre de una de las partes
3. La transacción se perfeccione por cuenta de la entidad.

En el caso que se produzca un impago en plazo del importe correspondiente al ITF, cualquiera de las partes es responsable solidario del pago del impuesto. El plazo establecido a tal efecto se recoge en el artículo 11 de la Directiva y es el mismo día de la transacción en el caso de que se produzca de manera electrónica o, los tres días hábiles siguientes desde el devengo en el resto de casos.

En el artículo 12 y 13 de la Directiva se establecen las reglas para evitar la evasión y anti-abuso, respectivamente. En los mismos no se establecen reglas claras para evitar este tipo de prácticas fiscales, tan sólo se especifica lo que a juicio de los distintos países, en los cuales se deja la penalización de este tipo de acciones, debe consistir la práctica de mecanismos artificiales. La Directiva expone que un mecanismo artificial es aquel que no tenga contenido comercial, que no tenga un sentido o ejecución razonable o sea de naturaleza circular.

<sup>19</sup> El importe teórico del valor del subyacente utilizado para calcular los pagos efectuados en el contrato de derivados

## Capítulo V. Disposiciones finales.

En las Disposiciones finales los Estados se comprometen a eliminar o no incorporar un impuesto de naturaleza similar. Asimismo, también se incluye una cláusula de revisión en el artículo 19, en el cual se establece la posibilidad de revisar el ITF cada cinco años, teniendo como base un informe de la Comisión sobre el impacto del impuesto.

En virtud del artículo 20 de transposición de la Directiva se pretendía que la Directiva entrase en vigor el 1 de enero de 2014, sin embargo, transcurrido ya el año 2017, todavía no ha sido aprobada la Directiva habida cuenta del debate generado alrededor de la misma.

## 4. DEBATE EN LA UNION EUROPEA Y COOPERACION REFORZADA

El Parlamento Europeo primero y el Comité Económico de la Unión más tarde, dieron el visto bueno a la propuesta de la Comisión en 2012 a la implantación de un ITF armonizado en el ámbito de la Unión. Sin embargo, en las reuniones del Consejo de la Unión, se debatió ampliamente la necesidad y procedencia del establecimiento de un ITF en la Unión. La diferencia de opinión insalvable entre los países miembros provocó que la propuesta no saliese adelante de manera unánime.

Países como Reino Unido e Irlanda, con importantes centros financieros como el de Londres, el mayor del mundo en cuanto a transacciones internacionales, que emplea cerca de 9.000 personas y con un 80% de las mismas en el sector financiero,<sup>20</sup> se oponían a la medida argumentaban que la medida iba a provocar un impacto negativo en la economía europea, tal y como sucedió en Suecia, con un traslado importante de capitales desde Europa hacia otros países en los cuales el régimen fiscal sea más beneficioso. También otro los argumentos esgrimidos en contra de la propuesta fue la posibilidad de que el

<sup>20</sup> BBC Mundo "La "City" de Londres. Economía del siglo XXI, gobierno medieval" Abraham Zamorano 14/12/2011; consulta 10/03/2017

impuesto no cumpliese los objetivos marcados para el mismo y no consiguiese disuadir a las entidades financieras de la realización de actividades puramente especulativas o con un riesgo económico elevado, y que, por tanto, solo lograse aumentar el costo del capital.

En este contexto tan sólo once Estados Miembros, Bélgica, Alemania, Grecia, España, Francia, Italia, Austria, Portugal, Eslovenia, Eslovaquia y Estonia, expresaron la intención de seguir adelante con la propuesta para lo cual solicitaban a la Comisión la posibilidad de establecer entre ellos un procedimiento de cooperación reforzada en el ámbito del Impuesto sobre las Transacciones Financieras. En 2011 la Comisión aceptó la petición de los citados Estados y permitió por primera vez en la historia el uso de un procedimiento de cooperación reforzada en el ámbito tributario, lo que puede abrir una nueva vía que permita la armonización tributaria en la Unión Europea.

El procedimiento de cooperación reforzada está regulado en el artículo 20 del Tratado de la Unión Europea y los artículo 326 a 334 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Mediante este procedimiento potestativo, diferentes Estados miembros pueden acordar entre ellos la posibilidad de legislar una materia en concreto siempre que la misma respete el Tratado y Derecho de la Unión y no dañe el mercado interior.<sup>21</sup>

Para poder optar a la aplicación de este procedimiento el artículo 329 del TFUE regula un procedimiento de 4 fases:

En la primera fase un mínimo de 9 Estados miembros de la UE deben solicitar mediante un requerimiento formal dirigido a la Comisión, la aplicación de la cooperación reforzada especificando los objetivos y ámbito de aplicación de la misma.

<sup>21</sup> Art 326 TFUE: "Las cooperaciones reforzadas respetarán los Tratados y el Derecho de la Unión. Las cooperaciones reforzadas no perjudicarán al mercado interior ni a la cohesión económica, social y territorial. No constituirán un obstáculo ni una discriminación para los intercambios entre Estados miembros, ni provocarán distorsiones de competencia entre ellos."

En la segunda fase la Comisión evalúa la procedencia de la petición y en el caso de que cumpla con las condiciones de regulación de la misma y elabora un informe para el Consejo en el caso de aprobar la propuesta o un escrito informe motivado de las causas de su denegación en caso contrario.

En la tercera el Parlamento debe aprobar el procedimiento de cooperación reforzada en los términos propuestos por la Comisión

Y en la última fase el Consejo debe aprobar la aplicación de la cooperación reforzada mediante unanimidad.

En cuanto al funcionamiento de la cooperación reforzada en los artículos 330, 331 y 332 del TFUE se exponen las disposiciones generales aplicables al régimen.

El artículo 330 TFUE habilita a todas los miembros del Consejo a participar en las deliberaciones sobre la temática de la cooperación reforzada, sin embargo, su participación da la potestad del derecho a voto y, por tanto, la unanimidad sólo la comportan los Estados miembros adscritos a la cooperación reforzada.

Asimismo, para la aprobación de las decisiones habrá de atender, según el artículo 238 del TFUE, a la mayoría cualificada, la cual se logra mediante los votos de un 55% de los miembros del Consejo participantes en la cooperación, siempre que se reúna dentro de ese porcentaje el 65% de la población de dichos Estados. En ese mismo artículo también se cita la posibilidad de bloquear distintas propuestas para lo cual sería necesario el voto en contra del número mínimo de miembros del Consejo que represente más del 35 % de la población de los Estados miembros participantes, más un miembro, a falta de lo cual la mayoría cualificada se considerará alcanzada.

A continuación se expone en una tabla los países miembros que solicitaron a la Comisión el establecimiento de un proceso de cooperación reforzada en el ámbito del Impuesto a las Tran-

sacciones Financieras, con la población estimada en el año 2015 y el porcentaje correspondiente respecto del total, con el objetivo de sacar alguna conclusión respecto a las relaciones de poder en las decisiones que se toman en este ámbito tributario

**Tabla 1. Población de los países participantes en el mecanismo de cooperación reforzada.**

País miembro participante	Población en millones	% Respecto al total
Alemania	81,2	26,64%
Francia	66,4	21,78%
Italia	60,8	19,95%
España	46,5	15,26%
Portugal	10,4	3,41%
Grecia	10,8	3,54%
Bélgica	11,3	3,71%
Austria	8,6	2,82%
Eslovaquia	5,4	1,77%
Eslovenia	2,1	0,69%
Estonia	1,3	0,43%
<b>TOTAL</b>	<b>304,8</b>	<b>100,00%</b>

Fuente: Elaboración propia, datos de Unión Europea 2015. [https://europa.eu/european-union/sites/europaeu/files/docs/body/eu\\_in\\_slides\\_es.pdf](https://europa.eu/european-union/sites/europaeu/files/docs/body/eu_in_slides_es.pdf)

Con los datos expuestos en la Tabla 1 anterior y teniendo en cuenta los porcentajes del artículo 238 del TFUE expuesto anteriormente, podemos concluir que la capacidad para llegar a posibles acuerdos y propuestas depende en su totalidad de los Estados con gran volumen de población, sobre todo Alemania, que posee una población alrededor de los 81 millones de personas. Para sacar adelante una propuesta se necesitarían en el caso europeo el voto de 6 de los 11 países, entre ellos deben sumar por lo menos un 65% de población, y, por lo tanto, deben estar incluidos dentro de este grupo al menos 3 de los cuatro países con más población, pues de lo contrario cualquier otra combinación permitiría vetar cualquier propuesta e este sentido.

En conclusión, la propuesta de la Comisión Europea depende en este aspecto, en gran medida, de las intenciones de esos países que acumulan

un importante volumen de población. Esta situación puede provocar que ciertas desavenencias en la regulación de la norma fiscal conlleve una pérdida de miembros en la cooperación reforzada y una completa paralización en el desarrollo de la norma. Un buen ejemplo es la retirada de Estonia en diciembre del 2015 dejando el grupo para la cooperación reforzada en esta materia en un total de 10 países, y la completa paralización en la regulación y aplicación de la propuesta que en el año 2017 todavía no se ha implantado y tampoco se prevé que se aplique en un futuro cercano.

Tan sólo es posible desbloquear esta situación si un número mayor de países se une al proceso de cooperación y, en este sentido, la normativa europea insta a los participantes a promocionar la adhesión de más Estados. El procedimiento de adhesión se regula en el artículo 331 del TFUE y tan sólo consiste en la notificación a la Comisión del deseo de participación. En un plazo de 4 meses un Estado puede estar incluido en la cooperación reforzada en el caso de que se cumplan las condiciones necesarias para ello.

El Reino Unido e Irlanda del Norte presentaron un recurso ante el Tribunal de Justicia Europeo solicitando la anulación del procedimiento de cooperación reforzada porque a juicio de los demandantes el establecimiento de un ITF con las especificaciones mencionadas en el capítulo anterior, producen efectos extraterritoriales, lo cual infringiría el artículo 327 TFUE y el Derecho constitucional consuetudinario.

En el recurso el Reino Unido argumentaba un menoscabo de competencias nacionales de los Estados miembros no participantes al permitir establecer a entidades, personas u operaciones de dichos Estados miembros un ITF, sin existir una regla para determinar la competencia en materia tributaria en el Derecho internacional. Además alegaba también que los gastos originados por el establecimiento del ITF también iban a afectar a los países miembros no participantes, sobre todo en el ámbito de la asistencia para el cobro de los impuestos, sin poder solicitar éstos últimos el reintegro de los gastos puesto que no

se permite en las Directivas la reclamación de este tipo de gastos de gestión.

La Sentencia del Tribunal de Justicia Europeo desestimó la inadmisibilidad del procedimiento de cooperación reforzada, argumentando que el Reino Unido está anticipando los efectos y los gastos anticipadamente, puesto que el ITF bajo el procedimiento de cooperación reforzada todavía no se ha establecido. Esta resolución permite la continuación del procedimiento de cooperación reforzada en el marco para establecer un ITF, pero deja una puerta abierta a una posible impugnación por parte de los países al referido Impuesto, ya que, en el momento en el que se establezcan definitivamente los principios de tributación relativos al impuesto, éstos serán impugnables en los mismos términos realizados por el Reino Unido.<sup>22</sup>

A raíz de esta sentencia, la Comisión en febrero de 2013, elaboró un informe que analizaba la legalidad del artículo 4(1) (f) de la propuesta de directiva (2013), en el cual basaba Reino Unido su recurso ante el Tribunal de Justicia Europeo, donde se define el establecimiento de una entidad financiera de la siguiente manera:

*“1. A los fines de la presente Directiva, una entidad financiera se considerará establecida en el territorio de un Estado miembro participante siempre que se cumpla alguna de las siguientes condiciones:*

...

*f) Que sea parte, actuando por cuenta propia o por cuenta de terceros, o que actúe en nombre de una de las partes, en una transacción financiera con otra entidad financiera establecida en ese Estado miembro de conformidad con lo dispuesto en las letras a), b), c), d) o e), o con una parte establecida en el territorio de*

<sup>22</sup> Sentencia del tribunal de justicia (Sala Segunda) de 30 de abril de 2014. “Sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras – Autorización de una cooperación reforzada en virtud del artículo 329 TFUE, apartado 1 - Decisión 2013/52/UE – Recurso de anulación por violación de los artículos 327 TFUE y 332 TFUE y del Derecho internacional consuetudinario”

ese Estado miembro y que no sea una entidad financiera;"

La Comisión expuso que el artículo "respetaba las competencias, derechos y obligaciones de los Estados miembros no participantes en la cooperación reforzada en materia de ITF y es por tanto compatible con el artículo 327 del TFUE."<sup>23</sup>

La base jurídica para argumentar tal conclusión se basaba en la idea de que existe un vínculo objetivo entre el contribuyente y el Estado que desea gravar y que, por tanto, el derecho internacional público permite el ejercicio de la jurisdicción fiscal en el Impuesto a las Transacciones Financieras.

Otra de las fricciones que ha generado el impuesto es la posibilidad de que el mismo sea contrario a la libertad de movimiento de capitales, libertad de establecimiento para las entidades financieras y la potencial discriminación o distorsión que el citado gravamen puede generar. En este sentido, algunos países miembros discutían respecto a la configuración actual del ITF. La base fundamental subyacente en la discusión era que dada la redacción del ITF, una institución financiera establecida en un país participante estaría sujeta a tan sólo un tipo de ITF, ya que el gravamen propuesto es solo un tipo mínimo, mientras que una entidad de un país no participante podría llegar a estar gravada a 10 tipos distintos del ITF, lo cual discrimina claramente al no establecido. También se discutía sobre la posibilidad de que un impuesto extraterritorial fuese contrario a la libertad de movimiento de capitales. La Comisión tomó parte en el asunto y declaró que no generaba discriminación alguna ni afectaba a la libertad de movimiento de capitales, ya que de otra forma, cualquier diferencia en los gravámenes nacionales también podría afectar de la misma forma, o lo que es lo mismo, deberían armonizarse plenamente los impuestos en los países miembros de la UE.

23 European Commission. "Legality of the "counter-party principle" laid down in Article 4(1)(f) of the Commission Proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of ITT" COM(2013) 71 final of 14 February 2013

## 5. CONCLUSIONES

Desde el inicio de la crisis económica el proceso para establecer un Impuesto a las Transacciones Financieras se ha intensificado, y hemos observado cómo ciertos países han dado un paso adelante en la legislación en esta materia. En cambio, todavía no se ha conseguido aprobar un Impuesto armonizado a nivel europeo de estas características debido al debate continuado que genera la tributación de las operaciones financieras.

El problema subyacente en la aprobación de un ITF es la relevancia histórica del sector financiero en las economías nacionales. El esquema económico que tenemos actualmente donde la disposición de crédito y/o liquidez es un factor fundamental para el crecimiento, está generando multitud de obstrucciones a cualquier medida que pueda desestabilizar a las entidades financieras y provoca que históricamente hayan tenido una escasa regulación tanto tributaria como de control de su actividad.

Tras la crisis de 2008 parece que esta tendencia está cambiando y desde los organismos internacionales se están desarrollando normativas que establecen un mayor control sobre la actividad financiera, sin embargo, todavía no se ha establecido un gravamen sobre las operaciones realizadas en el ámbito financiero por temor a una potencial evasión de capitales rumbo a otros países en los que se ofrezcan mayores rentabilidades.

En este sentido la globalización supone un problema para el establecimiento de ITF, por lo tanto, estas medidas no deben ser iniciativas individuales de los países, sino que deben estar armonizadas y englobar a las principales economías mundiales, puesto que de otra forma, y ya se ha comprobado empíricamente, no resultan eficaces.

La decisión de la Comisión Europea de permitir el inicio de un procedimiento de cooperación reforzada supone un gran paso hacia delante en este ámbito, sobre todo, considerando la importan-

tancia de los países participantes. Según los datos del Eurostat entre los Estados miembros participantes del proceso de cooperación reforzada se genera más de la mitad del PIB de la Unión Europea, aproximadamente un 65%. No obstante, esto no está generando un efecto llamada por el temor a una desestabilización de las economías nacionales ya maltrechas después de las consecuencias de la crisis económica.

En este sentido, los estudios realizados en materia macroeconómica concluyen que el establecimiento de un impuesto a las transacciones financieras genera en todo caso una pérdida de riqueza global, sin embargo, debemos tener siempre en cuenta que los impuestos siempre generan distorsiones en el mercado y que no sólo tienen un carácter recaudatorio sino que también permiten, entre otras cosas, y como es en el caso del ITF, la asignación de las externalidades negativas derivadas de la especulación agresiva y el reparto de los costes derivados de las mismas, que actualmente se soportan mediante otros impuestos distintos.

El carácter recaudatorio mencionado anteriormente no debe ser desmerecido y debe ser el principal incentivo al establecimiento de un impuesto a las transacciones financieras. Ésta puede ser una medida que palie en cierto modo la escasez de recursos y permita en una mayor medida financiar el gasto público que se va a ver incrementado irremediablemente en los próximos años. Según diversos estudios se cifran los ingresos potenciales del establecimiento del ITF en alrededor 1.100 millones de euros dependiendo de forma directa en la configuración del impuesto la cual supone en mi opinión el eje central de los esfuerzos.

Evitar el efecto sustitución de instrumentos financieros y el traslado de capitales son los principales aspectos a los que debe hacer frente el Impuesto. Una reducción en los tiempos necesarios para realizar modificaciones en la Directiva sobre los instrumentos financieros que incluyan los nuevos productos financieros que vayan surgiendo al mismo ritmo que marca el mercado financiero se antoja vital para evitar el primero de los efectos. Sin embargo, para el segundo se debe

legislar con mayor atención. Parece evidente que la libertad de movimiento de capitales va a tener que ser restringida para lograr un establecimiento efectivo del ITF, pero hay que prestar especial cuidado para no crear un precedente que permita vulnerar de manera recurrente las libertades básicas de la Unión Europea en el futuro. En lo relativo al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, no necesariamente debe ser quebrantado si se establecen normativamente de un modo detallado quiénes van a ser los países que van a soportar los costes de gestión del impuesto.

De manera adicional también deben ser revisadas las medidas anti-elusión del impuesto con el objetivo de impedir una traslación, vía comisiones o minoración de tipos de interés, de la carga impositiva al cliente, puesto que en sentido contrario no se estaría cumpliendo con el principal objetivo que es gravar a las entidades financieras.

El objetivo del impuesto parece claro, la propuesta es suficientemente sólida y los informes de la Comisión Europea son favorables, sólo es necesaria la voluntad por parte de los países para establecer un impuesto, que puede suponer un cambio tanto en la armonización de tributos en el ámbito de la Unión Europea como, por supuesto, en la imposición del sector financiero a nivel internacional.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

Alonso Neira, Miguel Ángel (2001), "El impuesto de Tobin como una solución a las crisis de los mercados financieros internacionales" Boletín económico de ICE N° 2684.

Alonso-Majagranzas, Beatriz (2016) "Impuesto sobre transacciones financieras: impacto sobre los mercados y la negociación" BME

Contreras, Carlos y Contreras, Mónica (2015) "Estimación de la recaudación del Impuesto sobre Transacciones Financieras: el caso español" Hacienda Pública Española / Review of PublicEconomics, 213-(2/2015)

Comisión Europea, PressReleaseDatabase, 14 Febrero 2013. "Impuesto sobre las transacciones financieras en el marco de una cooperación reforzada: preguntas y respuestas"

DECISIÓN DEL CONSEJO, de 22 de enero de 2013, por la que se autoriza una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras (2013/52/UE).

Delmas González, Francisco José (2012), "Propuesta de directiva de impuesto sobre transacciones financieras". IEF, Crónica tributaria NUM. 145/2012.

DIRECTIVA 2004/39/CE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, por la que se modifican las Directivas 85/611/CEE y 93/6/CEE del Consejo y la Directiva 2000/12/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se deroga la Directiva 93/22/CEE del Consejo

DIRECTIVA DEL CONSEJO 2013/0045, por la que se establece una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras

European Commission (2013) "Legality of the "counter-party principle" laid down in Article 4(1)(f) of the Commission Proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of FTT" COM(2013) 71 final of 14 February

Fabbrini, Federico. (2012) "The enhanced cooperation procedure: a study in multispeed integration" Research Paper, Centro Studi Sul Federalismo.

FondoMonetarioInternacional (FMI), 2010, "A Fair and Substantial Contribution by the Financial Sector", Final Report for the G20

Fundación Ideas (2010), "Impuestos para frenar la especulación financiera. Propuestas para el G-20" Informe mayo 2010.

Gottlieb, Geoff, Impavido, Gregorio e Iavanaugh, Anna (2012) "Impuestos al sector financiero" Fondo Monetario Internacional, (FMI) Finanzas & desarrollo.

Hernández González Barreda, Pablo Andrés (2012). "Tributación Bancaria en la Unión Europea". Dykinson.

Jetin, Bruno (2005). "La tasa Tobin: La solidaridad entre las naciones". Antrazyt

Judgment of the court (Second Chamber) 30 April 2014 "Common system of financial transaction tax. Authorisation of enhanced cooperation under Article 329(1) TFEU. Decision 2013/52/EU. Action for annulment in respect of infringement of Articles 327 TFEU and 332 TFEU and of customary international law" Case C209/13,

KPMG (2013) "Overview of taxes on financial transactions within the EU" KPMG, Survey 2012

KPMG Abogados, (2012) "Nuevos gravámenes al sector financiero", Fundacion Impuestos y Competitividad,

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).

López Poza, Antonio (2013) "Propuestas de impuestos sobre las transacciones financieras" CECABANK Ahorro Primavera 2013.

Martínez Carrascal, Carmen "El impuesto sobre transacciones financieras. Descripción de la propuesta de la comisión europea" Banco de España, Estabilidad financiera, núm. 23.

McCulloch, Neill y Pacillo, Grazia (2010) "The Tobin Tax a review of the evidence", Economics Department Working Paper Series No. 16-2010, University of Sussex.

Patón García, Gemma (2014). "La viabilidad del impuesto sobre transacciones financieras:

*Propuestas a nivel global y comunitario" IEF, Crónica tributaria NUM. 150/2014.*

PWC (2014) "Financial Transaction Taxes: Basic Materials on the Italian, the French and the European Model of a Financial Transaction Tax" PWC.

Propuesta de DECISIÓN DEL CONSEJO por la que se autoriza una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras, COM/2012/0631 final - 2012/0298 (APP).

Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE, Bruselas, 28.9.2011, COM (2011), 594 final, 2011/0261 (CNS).

Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO, por la que se establece una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras, COM/2013/071 final - 2013/0045 (CNS).

Salvadori di Wiesenhoff, Vittorio &Egori, Roberto (2013) "2013 Italian Financial Transaction Tax" FreshfieldsBruckhausDeringer, Derivatives&financial instruments.

Sanjurjoferreiro, Ainhoa (2014) "La tasa Tobin: un impuesto sobre las transacciones financieras" Universidad de A Coruña, Facultad de economía y empresa, Máster en banca y finanzas.

Santaella, Manuel (2011) "El impuesto sobre las transacciones financieras. El debate en la UE" ZERGAK, La Gaceta tributaria del País Vasco.

Sentencia del tribunal de justicia (Sala Segunda) de 30 de abril de 2014. "Sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras – Autorización de una cooperación reforzada en virtud del artículo 329 TFUE, apartado 1 - Decisión 2013/52/UE – Recurso de anulación por violación de los artículos 327 TFUE y 332

TFUE y del Derecho internacional consuetudinario"

Servicio de Estudios BME (2014) "La paradoja del Impuesto a las Transacciones Financieras"

Tobin J, (1974). "The New Economics One Decade Older". The Elliot Janeway Lectures Historical Economics, Princeton Legacy Library.

Tratado de la Unión Europea y del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea 2012/C 326/01

Umlauf, Steven R. (1993). "Transaction taxes and the behavior of the Swedish stock market", Journal of Financial Economics.

Vlasenko Valerie, (2016), "Financial Transaction Tax" Law School Student Scholarship. Setton Hall Law, Paper 908.

# R

## eferencias



### DOCUMENTOS DE INTERÉS

#### EUSKAL AUTONOMIA ERKIDEOAREKIKO EKONOMIA ITUNA ONARTZEN DUEN MAIATZAREN 23KO 12/2002 LEGEAREN TESTU KONTOLIDATUA

BOEren testu konsolidatuaren esteka:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-9969>

Euskarazko itzulpenaren 1. bertsioaren esteka:

[http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/eu\\_def/adjuntos/CE%20%28eus-2017%29.pdf](http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/eu_def/adjuntos/CE%20%28eus-2017%29.pdf)

Aldaketen konparazio-taularen estek:

[http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/documentos\\_dat/es\\_14815/adjuntos/Concierto%20vigente%20vs%20Concierto%20L%2010%2017.pdf](http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/documentos_dat/es_14815/adjuntos/Concierto%20vigente%20vs%20Concierto%20L%2010%2017.pdf)

#### HEZKUNTZA TRIBUTARIOAREN PROIEKTU BATERATUARI BURUZKO INFORMAZIO AIPAGARRIENA

<http://www.euskadi.eus/informazioa/hezkuntza-ogasuna/web01-a2ogazer/eu/>

#### TEXTO CONSOLIDADO DE LA LEY 12/2002, DE 23 DE MAYO, POR LA QUE SE APRUEBA EL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

Enlace al texto consolidado del BOE:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-9969>

Enlace a una 1ª versión en euskera:

[http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/eu\\_def/adjuntos/CE%20%28eus-2017%29.pdf](http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/eu_def/adjuntos/CE%20%28eus-2017%29.pdf)

Enlace a tabla comparativa de modificaciones:

[http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/documentos\\_dat/es\\_14815/adjuntos/Concierto%20vigente%20vs%20Concierto%20L%2010%2017.pdf](http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/documentos_dat/es_14815/adjuntos/Concierto%20vigente%20vs%20Concierto%20L%2010%2017.pdf)

#### INFORMACIÓN MÁS RELEVANTE RELATIVA AL PROYECTO CONJUNTO DE EDUCACIÓN TRIBUTARIA

<http://www.euskadi.eus/principales-tributos/-/informacion/educacion-tributaria/>



**CONSULTA 2017.5.3.1. IVA: Exención del IVA de los servicios prestados por colaboradores de prensa, consistentes en la redacción de textos a publicar en medios de comunicación digital, sin que resulten exentos los que correspondan a la mera recopilación de datos o informaciones relativas a los productos objeto de los artículos redactados.**

**HECHOS PLANTEADOS**

Periodista “freelance” del mundo del motor que redacta artículos para distintos medios online, en la actualidad todos ellos pertenecientes a secciones de la entidad D Media, S.L.

**CUESTIÓN PLANTEADA**

Si debe expedirse factura con IVA o no por dichos servicios.

**CONTESTACIÓN**

De acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Uno del 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.

Por su parte, el artículo 11.Uno de la Norma define las prestaciones de servicios de la siguiente manera:

“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, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

1.º *El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.*

(...).”.

Así, la actividad a desarrollar por el interesado debe ser calificada como una prestación de servicios sujeta el impuesto.

No obstante lo anterior, establece el artículo 20.Uno.26º de la Norma que:

“Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

(...)

26.º *Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guion y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.”.*

*El antecedente legislativo de la exención prevista en el artículo 26.Uno.26º de la Norma anteriormente mencionado, lo constituye la Disposición Adicional Tercera de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual (B.O.E. del 17), que determinaba la exención de los servicios de cesión de ciertos derechos de los que constituyen el objeto de la mencionada Ley, referidos a las obras tangibles realizadas por determinados autores.*

*Por otra parte, el artículo 5º de la Ley de Propiedad Intelectual establece que “se considera autor a la persona natural que crea una obra literaria, artística o científica.”*

Por consiguiente, una correcta interpretación de la Ley de Propiedad Intelectual lleva a la conclusión de que son escritores las personas naturales que crean obras literarias, artísticas o científicas, escritas o impresas.

Acerca de los servicios prestados por colaboradores de prensa, consistentes en la redacción de textos a publicar en un diario o revista, esta Hacienda Foral entiende que estos profesionales han de ser considerados personas físicas creadoras de obras literarias y, por tanto, los servicios consistentes en la creación de dichas obras han de estar sujetos pero exentos del impuesto, sin que tengan dicho carácter los de la mera recopilación de datos o informaciones relativos a los productos objeto de los artículos redactados. Asimismo la exención del Impuesto de los servicios de redacción de textos para su publicación en periódicos o revistas es aplicable cualquiera que sea el formato, digital o papel, en que se edite la publicación.

De acuerdo con lo expuesto, estarán sujetos pero exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de colaboración profesional prestados por el consultante a medios de comunicación digital (periódicos y revistas), si concurren los requisitos mencionados anteriormente, sin que resulten exentos los que correspondan a la mera recopilación de datos o informaciones relativas a los productos objeto de los artículos redactados.

**CONSULTA 2017.5.3.2. IVA: Condiciones para la sujeción al IVA de la transmisión de un inmueble y requisitos para la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo derivada de la renuncia a la exención correspondiente a las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones (con lo cual quien ostentaría la condición de sujeto pasivo del Impuesto sería el adquirente y no el transmitente del inmueble).**

#### HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una sociedad limitada, cuyo objeto social consiste en la promoción inmobiliaria, que pertenece a un grupo acostumbrado a desarrollar cada promoción inmobiliaria mediante la constitución de una mercantil distinta. En este contexto, la entidad adquirió un derecho de opción de compra sobre un edificio propiedad de un particular, mediante contrato privado de 21 de enero de 2016, con la finalidad de acometer una promoción inmobiliaria en el mismo (en el citado edificio), para lo cual, se realizaron determinados proyectos y actuaciones preparatorias.

No obstante, mientras estaba en fase de preparación de la promoción y de la financiación necesaria para la compra del inmueble, un tercero ("U, S.L.") le propuso adquirirle su posición en el contrato de opción de compra. Una vez aceptada la propuesta de esta entidad ("U, S.L."), la consultante le cedió el referido derecho de opción de compra, mediante contrato privado de 26 de julio de 2016, por un importe de 2.500.000 euros, más el IVA correspondiente (525.000 euros).

Sin embargo, el propietario del inmueble manifestó su expresa oposición a esta cesión, ante lo cual la compareciente y "U, S.L." decidieron resolver el contrato de cesión de la opción de compra el 30 de septiembre de 2016, y acordaron que la primera (la consultante) ejercitara la opción de compra sobre el inmueble y se lo transmitiera inmediatamente después a la segunda (a "U, S.L."). Como consecuencia de esta resolución, la entidad compareciente pasó a adeudar a "U, S.L." el importe percibido por la

cesión del contrato de opción de compra, junto con su IVA correspondiente (3.025.000 euros). El 24 de octubre de 2016, la consultante adquirió el inmueble en cuestión a su propietario, mediante escritura otorgada ante notario. Esta operación no quedó sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al tratarse de una venta efectuada por un particular (por una persona física, no empresario ni profesional). Inmediatamente después, la consultante transmitió el inmueble a "U, S.L.", entendiendo que esta segunda entrega sí se encontraba sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, y que a la misma le resultaba aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.e) de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el valor Añadido, al haber renunciado a la exención correspondiente a las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones.

Por último, la entidad compareciente afirma que ha procedido a señalizar otros terrenos y edificios en los que desarrollará otras promociones inmobiliarias en cumplimiento de la actividad constitutiva de su objeto social.

## CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber:

- 1) Si la transmisión del inmueble a "U, S.L." se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 2) Si, en dicha operación, resulta aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.e) de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, al haber renunciado a la exención correspondiente a las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones.

## CONTESTACIÓN

- 1) En lo que respecta a la primera cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación el artículo 4 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), según el cual:

*"Uno. Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional. b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto. (...)*

*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. Cuatro. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos".*

Mientras que el artículo 5 de la misma NFIVA, relativo al concepto de empresario o profesional, regula que: *"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral se reputarán empresarios o profesionales: a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales*

quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente. b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. (...) d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente. (...) 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. A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Tres. Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales: a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3.º del Código de Comercio. b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Norma Foral se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas. (...)".

Estos preceptos son la trasposición al ordenamiento interno de lo previsto en los artículos 2 y 9 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, el primero de los cuales prevé que: "1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes: a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal; (...)"". A lo que el segundo (el artículo 9 de la

misma Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006) añade que: "1. Serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Serán consideradas «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. (...)".

De conformidad con los artículos transcritos, se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas, dentro de su ámbito de aplicación, por las personas y entidades que ostentan la condición de empresarios o profesionales y actúan en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales.

A este respecto, ostentan la referida condición de empresarios o profesionales quienes realizan actividades que implican la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Además, tienen la citada consideración de empresarios o profesionales, por expresa disposición legal, quienes efectúan la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

En términos generales, se entiende por promotor de edificaciones el propietario de los inmuebles que construye (promotor-constructor) o que contrata la construcción (promotor) de los mismos, para destinarlos a la venta, al alquiler o al uso propio. No obstante, en este ámbito, de cara a otorgar la condición de empresario

o profesional a quien realiza operaciones de promoción de forma ocasional, resulta imprescindible que el mismo tenga intención de vender, ceder o adjudicar por cualquier título los inmuebles promovidos.

Sobre este particular, el artículo 9 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, preceptúa que: "1. Será considerado promotor cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que, individual o colectivamente, decide, impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título. 2. Son obligaciones del promotor: a) Ostentar sobre el solar la titularidad de un derecho que le faculte para construir en él. b) Facilitar la documentación e información previa necesaria para la redacción del proyecto, así como autorizar al director de obra las posteriores modificaciones del mismo. c) Gestionar y obtener las preceptivas licencias y autorizaciones administrativas, así como suscribir el acta de recepción de la obra. d) Suscribir los seguros previstos en el artículo 19. e) Entregar al adquirente, en su caso, la documentación de obra ejecutada, o cualquier otro documento exigible por las Administraciones competentes".

Además, el Código Técnico de la Edificación, aprobado mediante Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, define al promotor como "el agente de la edificación que decide, impulsa, programa y financia las obras de edificación". Por otro lado, en lo que hace referencia a las sociedades mercantiles, de conformidad con lo indicado en el artículo 5.Uno b) de la NFIVA, se presume que las mismas tienen la condición de empresarios o profesionales, salvo prueba en contrario. Además, el artículo 4.Dos a) de la repetida NFIVA concreta que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas por las sociedades mercantiles que ostentan la condición de empresarios o profesionales se consideran efectuadas en el desarrollo de sus actividades (empresariales o profesionales). De modo que la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido presume que, cuando

una sociedad mercantil realiza operaciones económicas, lo hace en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, lo cual es coherente con la naturaleza de esta clase de entidades. No obstante, esta regla se configura como una presunción "iuris tantum" (que admite prueba en contrario), y no como una presunción "iuris et de iure" (sin posibilidad de prueba en contrario). A estos efectos, para establecer cuándo debe considerarse que una sociedad mercantil no desarrolla ninguna actividad económica, y que, por lo tanto, las entregas que realiza no se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, procede tener en cuenta la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) acerca de las sociedades "holding", en virtud de la cual se entiende que las compañías dedicadas a la mera adquisición, tenencia y, en su caso, transmisión de participaciones en el capital de otras sociedades, sin intervenir, ni directa ni indirectamente, en la gestión de las mismas, no desarrollan ninguna actividad económica y, por lo tanto, no son sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Así lo estableció el citado TJUE en su Sentencia de 29 de abril de 2004, (asunto C-77/2001), por todas, en la que señaló que: "57. A este respecto, es preciso recordar de entrada que, conforme a reiterada jurisprudencia, la mera adquisición y la sola tenencia de participaciones sociales no deben considerarse como una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, que confiera a quien la realiza la calidad de sujeto pasivo".

En efecto, la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien, y no la contrapartida de una actividad económica (véanse las sentencias, antes citadas, Harnas & Helm, apartado 15, y Floridienne y Berginvest, apartado 21). Y no sólo para el supuesto de que los ingresos obtenidos tengan la calificación de dividendos, sino incluso cuando dichos ingresos procedan de una «verdadera» entrega de bienes a efectos del IVA; ya que la

sentencia reproducida continúa diciendo que «*lo mismo sucede respecto a las [actividades] que consisten en ceder tales participaciones (véanse las sentencias Wellcome Trust, antes citada, apartado 33; y de 26 de junio de 2003, KapHag, C-442/01, Rec. pg. I-6851, apartados 38 y 40)*». Lo mismo debe aplicarse en el caso de la mera adquisición y posterior venta de valores negociables -de nuevo, entregas de bienes a efectos del IVA, realizadas por sociedades mercantiles-, ya que «*la única retribución de esas operaciones la constituye un eventual beneficio en el momento de la venta de dichos valores*».

En este mismo sentido se ha manifestado el TJUE en otros muchos pronunciamientos. Concretamente, en sus Sentencias de 20 de junio de 1991 (asunto C-60/90), de 22 de junio de 1993 (asunto C-333/91), de 6 de abril de 1995 (asunto C-4/94), de 6 de febrero de 1997 (asunto C-80/95), de 14 de noviembre de 2000 (asunto C-142/99), de 27 de septiembre de 2001 (asunto C-16/00), de 6 de septiembre de 2012 (asunto C- 496/11), o de 16 de julio de 2015 (asuntos acumulados C-108/14 y C-109/14).

Con lo que, en resumen, de esta jurisprudencia del TJUE sobre las sociedades "holding" cabe extraer que la adquisición, tenencia y/o transmisión de participaciones por parte de estas entidades ("holding") únicamente puede considerarse efectuada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, cuando las mismas intervengan o vayan a intervenir, directa o indirectamente, en la actuación de sus participadas.

Más concretamente, en lo que respecta al ámbito inmobiliario, el TJUE indicó, en su Sentencia de 15 de septiembre de 2011 (asuntos acumulados 180/10 y C181/10), que el mero ejercicio del derecho de propiedad por parte del titular de un inmueble no es constitutivo, por sí sólo, de una actividad económica, sino que, para ello, es necesario que el interesado lleve a cabo iniciativas que no formen parte de la gestión ordinaria de un patrimonio personal.

Particularmente, en la referida Sentencia de 15 de septiembre de 2011, el TJUE estableció que: "35.

Si el tribunal nacional comprueba que el Estado miembro ha hecho uso de la facultad que le confiere el artículo 12, apartado 1, de la Directiva IVA, habrá que considerar que la entrega de un terreno edificable está sometida al IVA en virtud de la legislación nacional, independientemente del carácter permanente de la operación o de la cuestión de si la persona que ha realizado la entrega ejerce una actividad de fabricación, comercio o prestación de servicios, siempre y cuando esta operación no constituya el simple ejercicio del derecho de propiedad por su titular. 36. A este respecto, de la jurisprudencia se deduce que el mero ejercicio del derecho de propiedad por parte de su titular no puede, por sí solo, ser considerado constitutivo de una actividad económica (véase la sentencia de 20 de junio de 1996, Wellcome Trust, C155/94. Rec. p. I-3013, apartado 32). 37. Procede precisar que el número y la magnitud de las ventas realizadas en el presente asunto no son determinantes por sí solas. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, la magnitud de las ventas no puede constituir un criterio para establecer la distinción entre las actividades de un operador que actúa con carácter privado y las de un operador cuyas operaciones constituyen una actividad económica. El Tribunal de Justicia ha señalado que ventas importantes también pueden ser efectuadas por operadores que actúan con carácter privado (en este sentido, véase la sentencia Wellcome Trust, antes citada, apartado 37). 38. Asimismo, el hecho de que antes de la cesión el interesado hubiera parcelado el terreno con el fin de obtener un mejor precio global tampoco resulta determinante por sí solo, como tampoco el tiempo por el que se prolongaron las operaciones o la magnitud de los ingresos que proporcionaron. En efecto, el conjunto de estas circunstancias podría inscribirse en el marco de la gestión del patrimonio personal del interesado. 39. Sin embargo, no sucede así cuando el interesado realiza gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA. 40. Tales gestiones activas pueden consistir, en

particular, en la realización en dichos terrenos de trabajos de viario y en el empleo de medios de comercialización habituales. 41. Dado que estas iniciativas no forman parte del marco normal de gestión de un patrimonio personal, no cabe considerar que, en tal supuesto, la entrega de un terreno edificable constituya el simple ejercicio del derecho de propiedad por su titular. 42. En el supuesto de que el órgano jurisdiccional remitente constatara que la República de Polonia no ha hecho uso de la facultad prevista en el artículo 12, apartado 1, de la Directiva IVA, habría que examinar si la operación controvertida en el procedimiento principal está sujeta a impuesto con arreglo al artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA. 43. Según el tenor de esta disposición el concepto de sujeto pasivo está vinculado al de actividad económica. En efecto, es la existencia de dicha actividad lo que justifica la calificación de sujeto pasivo (véase la sentencia de 3 de marzo de 2005, Fini H, C32/03, Rec. p. I1599, apartado 19). 44. A este respecto procede recordar que el concepto de «actividad económica» se define en dicho artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA como todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en particular, la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. 45.

Según jurisprudencia reiterada, la mera adquisición y la mera venta de otros valores negociables no pueden 5 constituir una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, puesto que la única retribución de esas operaciones es un eventual beneficio en el momento de la venta de dicho bien. En efecto, tales operaciones no pueden, en principio, constituir por sí mismas actividades económicas en el sentido de la Sexta Directiva (véanse las sentencias de 29 de abril de 2004, EDM, C77/01, Rec. p. I4295, apartado 58, y de 21 de octubre de 2004, BBL, C8/03, Rec. p. I10157, apartado 39). 46. Deben aplicarse los criterios enunciados en los apartados 37 a 41 de la presente sentencia".

Adicionalmente a todo lo anterior, con carácter general, la condición de empresario o profesional puede ser acreditada desde el momento en el que se realizan adquisiciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de actividades empresariales o profesionales, aun cuando todavía no se haya efectuado ninguna operación activa de entrega de bienes o de prestación de servicios.

A todos estos efectos, de cara a acreditar que la adquisición de bienes o servicios se realiza con la intención de destinarlos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, el artículo 27 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, determina que: "2. La acreditación a la que se refiere el apartado anterior podrá ser efectuada por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho. A tal fin, podrán tenerse en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias: a) La naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados, que habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar. b) El período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional. c) El cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del Impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales. A este respecto, se tendrá en cuenta en particular el cumplimiento de las siguientes obligaciones: a') La presentación de la declaración de carácter censal en la que debe comunicarse a la Administración el comienzo de actividades empresariales o profesionales por el hecho de efectuar la adquisición o importación de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, a que se refieren el número 1.º del apartado uno del artículo 164 de la Ley del Impuesto y

el apartado 1 del artículo 9.º del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. b') La llevanza en debida forma de las obligaciones contables exigidas en el Título IX de este Reglamento, y en concreto, del Libro Registro de facturas recibidas y, en su caso, del Libro Registro de bienes de inversión. d) Disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que se tiene intención de realizar. e) Haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido y relativas a la referida actividad empresarial o profesional. 3. Si el adquirente o importador de los bienes o servicios a que se refiere el apartado 1 de este artículo no puede acreditar que en el momento en que adquirió o importó dichos bienes o servicios lo hizo con la intención de destinarlos a la realización de actividades empresariales o profesionales, dichas adquisiciones o importaciones no se considerarán efectuadas en condición de empresario o profesional y, por tanto, no podrán ser objeto de deducción las cuotas del Impuesto que soporte o satisfaga con ocasión de dichas operaciones, ni siquiera en el caso en que en un momento posterior a la adquisición o importación de los referidos bienes o servicios decida destinarlos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional. (...)”.

La consecuencia establecida en este artículo 27.3 del RIVA, para los supuestos en los que el contribuyente no acredite su condición de empresario o profesional, consiste en la imposibilidad de deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas. Sin embargo, en un caso como el planteado, la consecuencia consistirá en que la entrega del inmueble objeto de consulta no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al tratarse de una venta realizada por quien no ostenta la condición de empresario o profesional a efectos del mismo. Con lo que, en resumen, cabe concluir:

- 1) que están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales;
- 2) que las sociedades mercantiles tienen la condición de empresarios o profesionales, salvo prueba en contrario, y que las operaciones que realizan las sociedades mercantiles que ostentan dicha condición se entienden efectuadas en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales;
- 3) que, con carácter general, la condición de empresario o profesional puede ser acreditada desde el momento en el que se realizan adquisiciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de actividades empresariales o profesionales; y
- 4) que, no obstante todo lo anterior, las sociedades mercantiles dedicadas al mero ejercicio del derecho de propiedad sobre los activos de su titularidad no pueden ser consideradas como empresarios o profesionales a efectos del Impuesto.

En el escrito presentado se afirma que la consultante pertenece a un grupo dedicado a la actividad de promoción inmobiliaria, y que fue constituida expresamente para llevar a cabo un proyecto concreto de esta naturaleza.

En particular, según se deduce de los datos aportados, con objeto de participar activamente en la transformación física de un determinado inmueble, para, posteriormente, venderlo, cederlo o adjudicarlo a terceros.

Por este motivo, en enero de 2016, adquirió una opción de compra sobre el inmueble en cuestión, e inició los trámites necesarios para poder llevar a cabo un proyecto de transformación del referido inmueble, al parecer, en un parking subterráneo y en un hotel. No obstante, mientras estaba en fase de preparación de la promoción y de la financiación del proyecto, un tercero

("U, S.L.") le propuso adquirirle su posición en el contrato de opción de compra. Una vez aceptada la propuesta de esta entidad ("U, S.L."), la consultante le cedió el derecho de opción de compra, mediante contrato privado de 26 de julio de 2016, por un importe de 2.500.000 euros, repercutiéndole el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente. Sin embargo, el propietario del inmueble manifestó su expresa oposición a esta cesión, ante lo cual la compareciente y "U, S.L." decidieron resolver el contrato de cesión de la opción de compra el 30 de septiembre de 2016, y acordaron que la primera (la consultante) ejercitara la opción de compra sobre el inmueble y se lo transmitiera inmediatamente después a la segunda (a "U, S.L."), para, así, llegar a la misma situación que si no hubieran tenido que resolver el contrato de cesión de la opción de compra.

Con lo que, en estas condiciones, debe entenderse que la entidad compareciente ostenta la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido y que, en consecuencia, la entrega por la que pregunta se encuentra sujeta al mismo, salvo que, a la vista de las circunstancias concretas que concurren en el caso, deba considerarse, en terminología del TJUE, que se limitó a realizar las tareas que forman parte del marco normal de gestión de un patrimonio personal (STJUE de 15 de septiembre de 2011). A este respecto, aun cuando de los datos aportados se deduce que la sociedad consultante no se limitó a realizar las tareas propias de la gestión ordinaria de un patrimonio personal, sino que, antes al contrario, empezó a dar los pasos necesarios para promover la transformación física del inmueble en cuestión, encargando los proyectos y estudios necesarios, e instando los cambios en la normativa urbanística precisos, y que, además, posteriormente, ha procedido a señalizar otros terrenos y edificios en los que desarrollará otras promociones inmobiliarias en cumplimiento de la actividad constitutiva de su objeto social, procede poner de relieve que, si bien en el escrito presentado afirma que realizó los proyectos y actuaciones que se exponen en el Anexo nº 3 del mismo, en dicho Anexo nº 3 no se enumera ni se describe

(ni tampoco se cuantifica) ningún proyecto, ni ninguna actuación preparatoria concreta llevada a cabo por ella. Concretamente, en el repetido Anexo nº 3 de la consulta únicamente se consignan: a) determinados planos y presupuestos de instalación de un aparcamiento mecánico en el inmueble, encargados por una inmobiliaria; b) los planos de unos estudios previos relativos a un proyecto de hotel de 3 o de 4 estrellas en el inmueble, en los que no figura el promotor del proyecto; y c) un informe jurídico sobre el inmueble (sobre sus características físicas, titularidad, cargas, gastos e información urbanística).

En el supuesto de que, tal y como se deduce de lo indicado en el escrito de consulta, la compareciente ostente la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la entrega por la que pregunta no podrá beneficiarse, en ningún caso, de la no sujeción regulada en el artículo 7.1 de la NFIVA, ya que la misma no resulta aplicable a las operaciones de mera cesión de bienes o derechos que no vayan acompañados de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerarlos como una unidad económica autónoma. No obstante, dicha entrega sí podrá verse afectada por la exención prevista en el artículo 20.Uno.22 de la NFIVA, en el que se señala que: "Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...) 22. A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. (...) La exención prevista en este ordinal no se aplicará: (...) b) A las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan. c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística. B) A

los efectos de esta Norma Foral, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos: 1. Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por 100 del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación. 2. Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por 100 del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo. Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes: a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica. b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados. c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante. d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores. e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados. Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada: a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería. b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección

contra incendios. c) Las obras de rehabilitación energética. Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables". Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 8.2 del RIVA, en el que se especifica que: "2. A efectos de lo dispuesto en la letra A) del número 22.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, se aplicarán los criterios sobre definición de rehabilitación contenidos en la letra B) del citado número 22.º". De modo que están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en los que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. A estos efectos, tiene la consideración de primera entrega la realizada por el promotor de la construcción o rehabilitación, una vez concluida la misma. No obstante, esta exención no resulta aplicable, entre otros casos, a las segundas o ulteriores entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, en el sentido de lo previsto en la letra B) del propio artículo 20.Uno.22 de la NFIVA. Adicionalmente, el apartado Dos del artículo 20 de la NFIVA (aplicable sólo a las operaciones sujetas al Impuesto), declara que: "Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción". Esta última regla se encuentra, a su vez, desarrollada en el artículo 8.1 del RIVA, en el que se dispone

que: “1. La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20.<sup>º</sup> y 22.<sup>º</sup> del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente. (...)””. De conformidad con todo lo anterior, puede renunciarse a la exención correspondiente a las segundas y ulteriores entregas de edificios una vez terminada su construcción o rehabilitación (siempre que estén sujetas al Impuesto): 1) cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción, total o parcial, del Impuesto que soporte por la adquisición; o 2) cuando vaya a utilizar los bienes de que se trate, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción, atendiendo a su destino previsible. La renuncia a esta exención debe ser comunicada fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la realización de la operación de que se trate, y ha de quedar justificada mediante declaración suscrita por este último, en la que haga constar, bien su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto que soporte por este motivo, o bien que el destino que previsiblemente va a dar a los bienes de que se trate le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente.

En el supuesto planteado, nos encontramos ante una segunda o ulterior entrega de la edificación objeto de consulta, una vez concluida su construcción o rehabilitación, llevada a cabo por la entidad compareciente sin llegar a

realizar ninguna obra sobre ella, de modo que la misma estará, en principio, exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo que el adquirente vaya a proceder a la posterior rehabilitación del inmueble, en los términos establecidos en el artículo 20.Uno.22 B) de la NFIVA. En los casos en los que resulta aplicable la exención regulada en el artículo 20.Uno.22 de la NFIVA, el transmitente puede renunciar a ella, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos en el apartado Dos del mismo artículo 20 de la NFIVA y en el artículo 8.1 del RIVA.

**2)** En lo que se refiere a la segunda cuestión planteada en el escrito presentado, en los supuestos de segundas o ulteriores entregas de inmuebles exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en los que el transmitente renuncia a la exención, resulta aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo establecida en el segundo inciso del artículo 84.Uno.2º e) de la NFIVA, según el que: “Uno.- Serán sujetos pasivos del Impuesto: (...) 2.<sup>º</sup> Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación: (...) e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles: (...) - Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.<sup>º</sup> y 22.<sup>º</sup> del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención. (...)””. Esta renuncia debe efectuarse conforme a lo dispuesto en el apartado Dos del artículo 20 de la NFIVA y en el artículo 8 del RIVA, anteriormente transcritos.

De modo que, en estos casos, quien ostenta la condición de sujeto pasivo del Impuesto es el adquirente y no el transmitente del inmueble.

**CONSULTA 2017.5.3.3. IVA: Tratamiento en el IVA de determinados servicios financiados por una sociedad pública y que son prestados a título gratuito través de otra sociedad pública participada por la anterior, en el marco de un programa de apoyo a las startups.**

**HECHOS PLANTEADOS**

Es de interés conocer cuál es la naturaleza jurídica, composición accionarial y la vocación u objeto social o fines que persigue la entidad consultante, por cuanto que es uno de los argumentos empleados por el Departamento de Hacienda en sus resoluciones.

BGB, S.A. es una sociedad anónima cuyos socios son:

- DIPUTACION FORAL (50%)

- SOCIEDAD PÚBLICA (participada principalmente por la Administración General de la CAE) (50%)

Su actividad se centra en el fomento de la iniciativa emprendedora facilitando los procesos de creación de nuevas empresas, y en el ámbito de esta actividad desarrolla diferentes actividades, algunas de las cuales son promovidas por sus socios.

Para ello,

1- La entidad BGB, S. A. figura dada de alta en la actividad de Servicios de Consultoría, epígrafe 1.847 del Impuesto de Actividades Económicas.

BGB, S. A. presta o lleva a cabo una serie de actuaciones que:

- Pueden ser catalogados como verdaderas prestaciones de servicios con su correspondiente IVA. Por ejemplo, el encargo directo que le realiza un Ayuntamiento de la CAE para la organización de los premios anuales XX.

- Por otro lado, realiza otra serie de servicios o actuaciones que no tienen encaje en el

concepto de prestación de servicio a los efectos del artículo 4 apartado Uno del DF 102/1992 del IVA y no tienen encaje en dicho artículo ya que serían encuadrables en la propia definición de Subvenciones recogida en el art. 2 de la Norma Foral 3/2007, de 27 de marzo, de subvenciones del Territorio Histórico de Gipuzkoa, según la cual:

"1. Se entiende por subvención a los efectos de esta Norma Foral, toda disposición dineraria realizada por cualquiera de los sujetos contemplados en el artículo siguiente, a favor de personas públicas o privadas y que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la entrega se realice sin contraprestación directa de las personas beneficiarias.

b) Que la entrega esté sujeta a la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar o la concurrencia de una situación, debiendo la persona beneficiaria cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.

c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública a interés social o de promoción de una finalidad pública."

**CUESTIÓN PLANTEADA**

Se centra el objeto de la presente consulta en determinar si el importe concedido por parte de la SOCIEDAD PÚBLICA a la empresa BGB por la gestión del programa BINO 4.0, programa de aceleración público-privado, con sede en Euskadi, y especializado en la industria 4.0 y cuyo objetivo principal es acelerar el desarrollo de las startups participantes a través de la colaboración con empresas industriales de primer nivel y un completo programa de apoyo.

La relación de BGB, S. A. con las startups consiste en:

- Espacios gratuitos de trabajo y co-working.
- Coordinación con mentores para el proceso de aceleración de sus negocios.

- Formación a las startups; contacto, comunicación, etc con formadores.
- Sesiones de networking con las startups, empresas, agentes del ecosistema.
- Tutorización y monitorización de los proyectos con las empresas así como de sus negocios.

Estos servicios son gratuitos.

La consulta que se planea en relación con estas operaciones descritas se base a saber si:

A).- O bien son subvenciones, con arreglo a lo dispuesto en la Norma Foral 3/2007, de 27 de marzo, de subvenciones del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y por tanto excluidas de integración de la base imponible del IVA. Tesis mantenida por BGB.

B).- O bien, no son subvenciones sino que están encubriendo verdaderas prestaciones de servicios, y que como tales tienen encaje en el concepto de prestación de servicio a los efectos de lo previsto del Decreto Foral 102/1992 del IVA. Tesis mantenida por el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación.

## CONTESTACIÓN

El artículo 4 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) dispone que:

*“Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.*

*Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:*

*a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades*

*mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.*

*(...)*

*El artículo 5 define el concepto de empresario o profesional de la siguiente manera:*

*“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.*

*(...)"*

*El artículo 8 de la Ley del IVA establece que:*

*“Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.*

*(...)" .*

*El artículo 11 de la Ley del IVA define la prestación de servicios así:*

*“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:

1.º *El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.*

2.º *Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.*

3.º *Las cesiones del uso o disfrute de bienes.*

4.º *Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.*

5.º *Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas.*

6.º *Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley.*

7.º *Los traspasos de locales de negocio.*

8.º *Los transportes.*

9.º *Los servicios de hostelería, restaurante o acampamiento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar.*

10.º *Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.*

11.º *Las prestaciones de hospitalización.*

12.º *Los préstamos y créditos en dinero.*

13.º *El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas.*

14.º *La explotación de ferias y exposiciones.*

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.*

16.º *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."*

El artículo 20 de la Ley del IVA regula las exenciones del impuesto en las operaciones interiores y entre ellas se encuentran las relativas a la formación

"Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

9.º *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 postgrados, 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.*

(...)

10º *Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.*

No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular, aquéllas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

(...)"

El artículo 75 de la Ley del IVA dispone que:

"Uno Se devengará el Impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

(...)

2.º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

(...).

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

(...)"

El artículo 78 regula la base imponible del impuesto. Concretamente, 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:

(...)

3.º 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:

(...)

4.º 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 expone que BGB va a percibir un importe por parte de la SOCIEDAD PÚBLICA por la gestión del programa BINO 4.0, programa de aceleración público-privado, especializado en la industria 4.0 y cuyo objetivo principal es acelerar el desarrollo de las startups participantes a través de la colaboración.

Como contrapartida del pago de dicho importe BGB tiene la obligación de prestar los siguientes servicios a las startups: cesión de espacios de trabajo, coordinación con mentores para el proceso de aceleración de sus negocios, formación, sesiones de networking y tutorización y monitorización de proyectos.

En este sentido, debemos tener en cuenta que:

- Para considerar que una entrega de bienes o una prestación de servicios se ha efectuado a "título oneroso" no se exige que la contraprestación de dicha entrega o prestación se obtenga directamente del destinatario de ésta, sino que la contraprestación puede también obtenerse de un tercero.

- El que el beneficiario directo de las prestaciones de servicios no sea la entidad que abona la

cantidad a tanto alzado, no puede romper el vínculo directo existente entre la prestación de servicios efectuada y la contraprestación recibida.

En consecuencia, una vez analizado el Convenio de Colaboración firmado entre la SOCIEDAD PÚBLICA y BGB, podemos concluir que el importe abonado por la SOCIEDAD PÚBLICA constituye la contrapartida de las prestaciones de servicios llevada a cabo a título oneroso por la entidad consultante en beneficio de las startups, por lo que los servicios prestados objeto de consulta estarán sujetos al IVA.

No obstante, en cuanto a los servicios de formación cabe indicar que éstos estarán sujetos pero exentos del IVA cuando las materias que se imparten estén dentro de los planes de estudio de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.

**CONSULTA 2017.5.3.4. IS: Para la aplicación de la deducción por creación de empleo en el caso de personas o entidades vinculadas debe considerarse la situación conjunta de todas ellas, con independencia de su domicilio. En consecuencia, tratándose de un grupo multinacional, el perímetro de vinculación a considerar para la aplicación de la deducción por creación de empleo será el correspondiente a todas las empresas que integran el grupo.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La sociedad mercantil VP, S.A., con N.I.F. A-XXXXXX y domicilio en Gipuzkoa expone la siguiente consulta tributaria escrita, por las dudas que suscita la normativa tributaria aplicable y todos aquellos datos y elementos que esta parte entiende pueden contribuir a la formación de juicio por parte de esta Administración Tributaria.

#### A.- Deducción por creación de empleo.

A continuación se transcribe el artículo 66 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, (en adelante, "NF del IS") que regula la deducción por creación de empleo, subrayando y señalando en negrita el apartado sobre el que esta parte quiere realizar su consulta tributaria:

*“1. Será deducible de la cuota líquida la cantidad de 4.900 euros por cada persona contratada, durante el período impositivo, con contrato laboral de carácter indefinido. Esta cantidad se incrementará en 4.900 euros cuando la persona contratada se encuentre incluida en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo, de conformidad con lo dispuesto en la normativa vigente en la Comunidad Autónoma del País Vasco.*

En el caso de trabajadores con contrato a tiempo parcial el importe de la deducción será proporcional a la jornada desempeñada por el trabajador respecto de la jornada completa.

2. Para la aplicación de la deducción establecida en el apartado anterior será necesario que no se reduzca el número de trabajadores con contrato laboral indefinido existente a la finalización del periodo impositivo en que se realiza la contratación durante los periodos impositivos concluidos en los dos años inmediatos siguientes, y que ese número de trabajadores sea superior al existente al principio del periodo impositivo en que se genera la deducción, al menos, en las mismas unidades que el número de contratos que dan derecho a la misma.

Además el número de trabajadores con contrato laboral indefinido del último ejercicio a que se refiere el apartado anterior deberá ser superior al existente en el periodo impositivo anterior a aquél en que se realizaron dichas contrataciones, al menos, en el mismo número de contratos que generaron la deducción.

Lo dispuesto en este apartado deberá cumplirse tanto en relación a los trabajadores con contrato laboral indefinido, como a los dos grupos de trabajadores mencionados en el apartado 1 anterior, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

En los supuestos de suspensión de la relación laboral o de reducción de la jornada de trabajo a que se refiere el artículo 47 del Estatuto de los Trabajadores, se diferirá el cumplimiento de los requisitos a que se refiere el presente apartado hasta el momento en que la suspensión de la relación laboral o la reducción de la jornada de trabajo, deje de surtir efectos.

Tampoco se computará la reducción del número de trabajadores con contrato laboral indefinido cuando la empresa vuelva a contratar a un número igual de trabajadores en el plazo de tres meses desde la extinción de cada relación laboral, siendo de aplicación a esos nuevos contratos lo dispuesto en el último párrafo del apartado siguiente.

En el caso de incumplimiento de este artículo, el contribuyente deberá incluir, los requisitos establecidos en el apartado 2 de la

autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento, la cuota derivada de la deducción junto con los intereses de demora correspondientes.

Cuando no se cumpla en su totalidad el mantenimiento del número de trabajadores con contrato laboral indefinido, el contribuyente deberá adicionar a la cuota del periodo impositivo en que tal circunstancia se produzca la parte proporcional de la deducción que se corresponda con el número de trabajadores o fracción que no se hubiera mantenido, junto con sus correspondientes intereses de demora.

A los efectos del cálculo del número de trabajadores, los trabajadores con contrato laboral indefinido a tiempo parcial se computarán en la proporción que resulte de la jornada desempeñada por el trabajador respecto de la jornada completa.

En el supuesto de que en los periodos impositivos iniciados en los dos años siguientes a la finalización del periodo impositivo de formalización del contrato que genere el derecho a la deducción, el contribuyente formalice un nuevo contrato de trabajo que cumpla los requisitos para generar derecho a deducción y sea necesario para consolidar el derecho a la aplicación de la deducción generada en un ejercicio anterior, tal contrato de trabajo no generará derecho a la deducción en la parte que resulte necesaria para la referida consolidación.

4. La realización de operaciones de fusión, escisión y transformación de sociedades y empresas individuales para la creación de nuevas sociedades no dará lugar, por si misma, a la aplicación de la deducción recogida en este artículo.

5. En los supuestos contemplados en el apartado 3 del artículo 42 de esta Norma Foral, la aplicación de la presente deducción habrá de tener en cuenta la situación conjunta de las entidades vinculadas."

- a) Dimensión del grupo al que pertenece VP, S.A. a nivel mundial.

Que, VP, S.A. es una Sociedad que pertenece a un grupo multinacional (en adelante, "el GRUPO V") con diversas áreas de negocio. Las sociedades que, dentro del GRUPO V, forman parte del mismo área de negocio tienen una dirección última común y, entre ellas, la información fluye con cierta agilidad.

Por otra parte, entre las distintas áreas de negocio del GRUPO V no hay ninguna conexión, aparte de tener, en última instancia, una holding común. Como consecuencia de esta circunstancia, es difícil obtener información de acerca de un área a la que no se pertenece.

A continuación se muestra el organigrama del Grupo V para que se pueda observar el perímetro de vinculación de VP, S.A. a nivel mundial:

#### INCLUIR IMAGEN ORGANIGRAMA

#### Nº EMPLEADOS DEL GRUPO - Par División y por Región

Atendiendo a la envergadura del GRUPO al que pertenece VP, S.A. intentar aplicar la literalidad del apartado 5, del artículo 66, de la NF del IS anteriormente transcrita, para acreditar deducción por creación de empleo o para justificar el mantenimiento de plantilla requerido para consolidar la deducción resulta imposible.

#### **B) Perímetro de vinculación de VP, S.A.**

- b) Dimensión del grupo al que pertenece VP, S.A. a nivel nacional

A nivel nacional, el referido perímetro de vinculación de VP, S.A. (Sociedad que se dedica: (i) a la fabricación de máquinas para la preparación de pasta de papel, para la fabricación del cartón, para la fabricación de celulosa, para la fabricación de pasta mecánica; y, asimismo, (ii) a la fabricación de instalaciones para tratamiento de papel se concreta en las siguientes sociedades:

- VH, S. L., sociedad domiciliada en Gipuzkoa, que se dedica a la fabricación, montaje y puesta en marcha de turbinas y equipos electromecánicos para centrales hidroeléctricas, y actividades auxiliares y complementarias.

- JVT, S. A., sociedad domiciliada en Madrid, que se dedica a la comercialización, servicios postventa y técnicos, montajes y suministro de accesorios de elementos con «destino a la industria del transporte, centrales térmicas y nucleares y a la industria en general.

- SVPF, S. A., sociedad domiciliada en Lérida, que se dedica a la fabricación y comercialización de filtros, tejidos, telas y otros productos técnicos y especiales.

Que, como se puede observar, atendiendo a las distintas áreas a las que pertenecen las cuatro filiales del GRUPO V en España, resulta difícil para VP, S.A. obtener la información necesaria para poder acreditar la deducción por creación de empleo en los términos que exige el actual artículo 66 de la NF del IS.

Téngase en cuenta a estos efectos, que la información que se requiere es muy exhaustiva; no se está solicitando la plantilla media anual del personal indefinido de todas las sociedades vinculadas, sino que se requiere: (i) el número de trabajadores fijos al inicio y al final del ejercicio en el que se pretenda acreditar la deducción; y (ii) el número de trabajadores fijos durante todo el año anterior y los dos posteriores, (con el objeto de consolidar la referida deducción).

- c) Dimensión del grupo al que pertenece VP, S.A. a nivel foral

Que, a la vista de las sociedades enumeradas como perímetro de vinculación de VP, S.A. a nivel nacional, resulta fácil identificar que la única sociedad vinculada a VP, S.A. a nivel foral es VH, S.L, Sociedad que se ubica en el mismo Polígono industrial que VP, S.A.

## B.-Objeto de la CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA

### a) Capacidad normativa y alcance de la deducción

La Norma Foral del IS, mediante el mecanismo de las deducciones, intenta favorecer determinadas decisiones del ámbito empresarial. En el caso que nos ocupa, haciéndose eco de la autonomía normativa que, a estos efectos, se establece en 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 adelante, "El Concierto Económico"), la NF del IS aplicable en el ámbito foral (tanto en Gipuzkoa, como en Bizkaia y Álava) incentiva la contratación laboral de carácter indefinido (incrementando la cantidad incentivable cuando la persona contratada esté incluida en alguno de los "colectivos de especial dificultad de inserción").

Por su parte, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, "Ley del IS"), aplicable en a nivel nacional, fomenta la creación de empleo de una forma totalmente distinta. Así, la Ley del IS incentiva: (i), por un lado, los contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores cuando las entidades tengan una plantilla inferior a 50 personas; y (ii), por otro lado, la contratación de personas con discapacidad.

De lo expuesto, se deduce que la finalidad de las normativas comparadas es totalmente distinta. La normativa foral incentiva la contratación de trabajadores fijos y la normativa estatal solamente incentiva el contrato de trabajo regulado en el artículo 4 de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral.

### b) Espíritu que subyace en esta regla que recoge el apartado 5 del artículo 66 de la Norma Foral del IS

La regla prevista en el apartado 5 del artículo 66 de la Norma Foral del IS es una regla de antielusión que pretende evitar que el mero

traspaso de personal entre empresas vinculadas genere el derecho a una deducción por creación de empleo que podría calificarse de "dudosa".

Si bien las reglas que contemplan las Normas fiscales deben referirse a la generalidad de los supuestos (y, como es obvio, la generalidad se asocia con grupos mercantiles, más o menos grandes, que pertenecen a sociedades dominantes que radican en el ámbito nacional) y, aparentemente, la regla que se desprende del apartado que está siendo objeto de análisis es lógica, esta regla, por lo descrito anteriormente, es imposible de aplicar a los grupos multinacionales.

En este contexto, como ya se ha expuesto anteriormente, resulta imposible para esta parte obtener la información asociada a todos los requisitos exigidos por el artículo 66 de la Norma Foral del IS a nivel internacional y, correspondientemente, resultaría imposible comprobar por parte de la Administración Tributaria la veracidad de los datos que, en su caso, se aportaran como prueba para la acreditación de la deducción.

Por lo expuesto en el párrafo anterior, y partiendo de la premisa de que la regla antielusión que contempla el apartado 5 del artículo 66 de la Norma Foral del IS, no tiene especial transcendencia en el contexto de un grupo multinacional (parece poco realista pensar que en un grupo de estas características se vayan a realizar traspasos de personal con la única finalidad de acreditar la deducción por creación de empleo), esta parte se cuestiona cuál sería el perímetro de vinculación ;a tener en cuenta a rectos de poder acreditar la deducción por creación de empleo.

Por todo lo desarrollado a lo largo de esta consulta tributaria, en opinión de esta parte, habría que descartar la remisión al perímetro de vinculación a nivel internacional y cabría cuestionarse si es más razonable atender al perímetro de vinculación a nivel nacional, a nivel foral y si se debiera, a estos efectos,

tener en cuenta el perímetro de vinculación (a nivel nacional o a nivel foral) exclusivamente asociado a el área de negocio que pertenece la empresa. A efectos de reflexionar sobre esta última cuestión, esta parte quiere poner de manifiesto que:

(i) No tiene sentido que en el contexto del perímetro de vinculación a nivel nacional se produzcan traspasos de personal con el objeto incrementar la creación de empleo de VP, S.A. Como ha quedado expuesto, las distintas empresas nacionales del GRUPO V pertenecen a áreas de negocio distintas y, consecuentemente, la especialización de las personas hace poco viable que estas sean polivalentes para trabajar, indistintamente, en una u otra sociedad.

(ii) Por otro lado, en línea con lo expuesto en el punto anterior las sociedades de GRUPO V nacionales (a excepción de VH, S.L.) se encuentran en puntos tan distintos de la geografía española que hace que no resulte lógico pensar en traspasos de personal entre ellas.

(iii) Como excepción a lo en los puntos anteriores, se quiere señalar que la cercanía existente entre VP, S.A. Y VH, S.L. (sociedades que comparten pabellón industrial en Ibarra), hace que pueda llegar a ser posible que cierto personal (no especializado técnicamente) pueda pasar de una empresa a otra.

Por lo expuesto en este apartado, atendiendo: (i) a la capacidad normativa que el artículo 14 del Concierto Económico otorga a las Diputaciones Forales en materia del Impuesto sobre Sociedades; (ii) a la finalidad de la deducción por creación de empleo regulada en el artículo 66 de la NF del IS (finalidad totalmente distinta de la que se deduce del artículo 37 y siguientes de la Ley del IS); y (iii) a la composición del grupo mercantil al que pertenece VP, S.A., en opinión de esta parte -(dicho sea con el debido respeto), lo más razonable sería que en un caso como el que nos ocupa el perímetro de vinculación a tener en cuenta a efectos de analizar los requisitos necesarios para acreditar

la deducción por creación de empleo fuera el perímetro de vinculación a nivel foral.

IV. Que se manifiesta expresamente que de la posible realización de las actuaciones objeto de la presente CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA se derivarían consecuencias tributarias para la entidad consultante.

V. Que la presente CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA se formula antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de cualesquiera otras obligaciones tributarias por parte de la entidad consultante que se pudieran relacionar con el objeto de la presente CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA.

En su virtud y por todo lo expuesto, solicita que se tenga por formulada la presente CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA y, en sus méritos, se sirva a admitirla y contestarla a la mayor brevedad posible.

## CONTESTACIÓN

El artículo 66 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades establece lo siguiente:

“1. Será deducible de la cuota líquida la cantidad de 4.900 euros por cada persona contratada, durante el período impositivo, con contrato laboral indefinido.

Esta cantidad se incrementará en 4.900 euros cuando la persona contratada se encuentre incluida en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo, de conformidad con lo dispuesto en la normativa vigente en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En el caso de trabajadores con contrato a tiempo parcial el importe de la deducción será proporcional a la jornada desempeñada por el trabajador, respecto de la jornada completa.

2. Para la aplicación de la deducción establecida en el apartado anterior será necesario que no se reduzca el número de trabajadores con contrato laboral indefinido existente a la finalización del periodo impositivo en que se realiza la contratación durante los periodos impositivos concluidos en los dos años inmediatos siguientes, y que ese número de trabajadores sea superior al existente al principio del periodo impositivo en que se genera la deducción, al menos, en las mismas unidades que el número de contratos que dan derecho a la misma.

Además el número de trabajadores con contrato laboral indefinido del último ejercicio a que se refiere el apartado anterior deberá ser superior al existente en el periodo impositivo anterior a aquél en que se realizaron dichas contrataciones, al menos, en el mismo número de contratos que generaron la deducción.

Lo dispuesto en este apartado deberá cumplirse tanto en relación a los trabajadores con contrato laboral indefinido, como a los dos grupos de trabajadores mencionados en el apartado 1 anterior, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

En los supuestos de suspensión de la relación laboral o de reducción de la jornada de trabajo a que se refiere el artículo 47 del Estatuto de los Trabajadores, se diferirá el cumplimiento de los requisitos a que se refiere el presente apartado hasta el momento en que la suspensión de la relación laboral o la reducción de la jornada de trabajo, deje de surtir efectos.

Tampoco se computará la reducción del número de trabajadores con contrato laboral indefinido cuando la empresa vuelva a contratar a un número igual de trabajadores en el plazo de tres meses desde la extinción de cada relación laboral, siendo de aplicación a esos nuevos contratos lo dispuesto en el último párrafo del apartado siguiente.

5. En los supuestos contemplados en el apartado 3 del artículo 42 de esta Norma Foral, la aplicación de la presente deducción habrá

de tener en cuenta la situación conjunta de las entidades vinculadas."

Por su parte, el artículo 42 de dicha Norma Foral regula las reglas generales acerca del tratamiento de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, disponiendo el apartado 3 lo siguiente:

"3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- c) Una entidad y los cónyuges, parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 21/2003, de 7 de mayo, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad o por la relación que resulte de la constitución de aquélla, hasta el tercer grado, de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y los cónyuges, parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 21/2003, de 7 de mayo, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad o por la relación que resulte de la constitución de aquélla, hasta el tercer grado, de los socios, partícipes, consejeros o administradores de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.

i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges o parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 21/2003, de 7 de mayo, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad, o por la relación que resulte de la constitución de aquélla, hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.

j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.

l) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por 100. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas."

Por su parte, el artículo 42 del Código de Comercio establece:

"Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección.

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se

calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.

Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

2. La obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión correspondiente, conforme a su régimen específico.

3. La sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá incluir en ellas, a las sociedades integrantes del grupo en los términos establecidos en el apartado 1 de este artículo, así como a cualquier empresa dominada por éstas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.

4. La junta general de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá designar a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo. Los auditores verificarán la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas.

5. Las cuentas consolidadas y el informe de gestión del grupo habrán de someterse a la aprobación de la junta general de la sociedad obligada a consolidar simultáneamente con las cuentas anuales de esta sociedad. Los socios de las sociedades pertenecientes al grupo podrán obtener de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas los documentos sometidos a la aprobación de la Junta, así como el informe de gestión del grupo y el informe de los auditores. El depósito de las cuentas consolidadas, del informe de gestión del grupo y del informe de los auditores de cuentas en el Registro Mercantil y la publicación del mismo se efectuarán de conformidad con lo establecido para las cuentas anuales de las sociedades anónimas.

6. Lo dispuesto en la presente sección será de aplicación a los casos en que voluntariamente cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas consolidadas. Igualmente se aplicarán estas normas, en cuanto sea posible, a los supuestos de formulación y publicación de cuentas consolidadas por cualquier persona física o jurídica distinta de las contempladas en el apartado 1 del presente artículo. “

Del organigrama presentado en ese escrito de consulta, se desprende que la entidad consultante forma parte de una estructura piramidal de vinculación en cuyo vértice se encuentra la entidad V. A mayor abundamiento,

la consultante manifiesta que pertenece a un grupo multinacional, el Grupo V, con diversas áreas de negocio, indicando que estas áreas de negocio tienen en última instancia una holding común.

La jurisprudencia sobre esta materia, aun haciendo referencia a una normativa distinta como es la de territorio común, considera que para definir el concepto vinculación entre sociedades hay que estar al artículo correspondiente de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en nuestro caso el artículo 42.3 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa).

Así, una vez determinado que se está ante un conjunto de sociedades vinculadas, para el cálculo de la base de las deducciones por creación de empleo habrá de tener en cuenta la situación conjunta de las empresas vinculadas. En este sentido, se pronuncia el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 7 de julio de 2003.

El Tribunal Supremo, sigue insistiendo en este punto, en su sentencia de 24 de junio de 2004 cuando señala:

“Una vez determinado este conjunto de sociedades vinculadas, el cálculo de la base de las deducciones por creación de empleo (promedio de hombre/año), habrá de tener en cuenta la situación conjunta de las empresas relacionadas, que son precisamente las vinculadas directa o indirectamente.”

Para terminar, conviene recordar la Consulta 5816 de 20 de junio de 2011 de la Hacienda Foral de Bizkaia en la que se señala:

“Tal y como expresamente se indica en el punto 4 del artículo 45 de la NFIS (Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, en redacción dada por la disposición adicional cuarta de la Norma Foral 3/2009, de 23 de diciembre, en los supuestos de entidades vinculadas, los requisitos exigibles para la práctica de la deducción deben analizarse por referencia a la situación global del conjunto de

dichas entidades. Lo que supone que tanto las contrataciones como los incrementos promedios de plantilla a tomar en cuenta han de ser los del conjunto de las compañías vinculadas.

Por ese motivo, las contrataciones realizadas por la consultante en 2010 no deben dar lugar a un incremento en su plantilla individual (en términos absolutos y promedio), sino que han de suponer un aumento de estas variables en el conjunto de sociedades con las que se encuentra vinculada...”.

Y más recientemente, el 7 de octubre de 2013, la Hacienda Foral de Bizkaia, en un supuesto muy similar al ahora planteado (perímetro de entidades y personas físicas vinculadas muy extenso, actividades que difieren significativamente del objeto social de la consultante), señala:

“Por todo ello, para la práctica de la deducción, las contrataciones realizadas por la consultante durante cada período no deben dar lugar a un incremento en su plantilla individual (en términos absolutos y promedio), sino que han de suponer un aumento de estas variables en el conjunto de las sociedades con las que se encuentra vinculada. De esta forma, a este respecto, en un caso como el planteado, de cara a verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos (...) han de tenerse en cuenta las disminuciones de plantilla experimentadas por las sociedades vinculadas con la compareciente (...).”.

Conforme a lo anterior, y a la vista de la normativa citada, nos encontramos con que para la aplicación de la deducción por creación de empleo en el caso de personas o entidades vinculadas hay que tener en cuenta la situación conjunta de todas ellas, con independencia de su residencia, por lo que dado que la entidad consultante, según indica ella en su escrito de consulta, forma parte de un grupo multinacional, el GRUPO V PAPER, el perímetro de vinculación a considerar para la aplicación de la deducción por creación de empleo será el correspondiente a todas las empresas que integran el grupo.

**CONSULTA 2017.6.3.1. IRPF-IRGF: Sentencia condenatoria de entidad financiera respecto a la comercialización de un producto financiero estructurado. Tratamiento tributario de las operaciones y rendimientos derivados de la regularización en aplicación de la Sentencia. Las costas judiciales a efectos del IRPF.**

**HECHOS PLANTEADOS**

I.- Que se ha presentado en el día de hoy las declaraciones correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y al Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (IPPF), ejercicio 2016, de DON J y DOÑA A.

II.- Se ha constatado que pudieran existir discrepancias interpretativas que a continuación se expondrán respecto de algunos criterios adoptados en las mismas, por lo que se solicita desde este momento la rectificación en el caso de que los criterios adoptados no fueran acordes con la Norma Foral 3/2014 y Norma Foral 10/2012.

Don J y Doña A, tras finalizar un largo proceso de reclamación contra la entidad BK, S.A por la comercialización de un producto financiero estructurado, el "BON CUPÓN EUR/DÓLAR 6%", obtuvieron una Sentencia condenatoria contra la citada entidad Bancaria el 23 de noviembre de 2015. La entidad BK interpuso un recurso de aclaración de la citada Sentencia, la cual fue ratificada en todos sus términos mediante Auto de Aclaración, notificado el 21 de enero de 2016. Se acompañan las referidas.

El Auto de Aclaración ratifica la Sentencia de 23 de noviembre de 2015 por la que se determina la nulidad del contrato que fue suscrito en 2008 entre las partes, lo que produce efectos "extune", es decir, la retrotracción de toda la situación a la fecha en que se produjo la contratación.

**II.1.-RENDIMIENTO NEGATIVO DEL CAPITAL MOBILIARIO INFORMADO POR BANKINTER EN EL REPORTE FISCAL.**

Aquí nos encontramos con la primera de las discrepancias. La entidad BK reporta dentro de

la información fiscal correspondiente al ejercicio 2016 un rendimiento de capital mobiliario negativo por importe de DOS MILLONES VEINTISIETE MIL QUINIENTOS NOVENTA Y UN EUROS (-2.027.591 €). Entendemos que este rendimiento es erróneo y no se debe tener en cuenta, ya que la Sentencia no acuerda un canje de un producto financiero, sino la nulidad de la operación y la restitución íntegra del principal a los interesados. Por lo tanto, no se trata de ningún rendimiento negativo del capital mobiliario pues, al ser declarada nula la contratación de ese producto, ningún rendimiento ha podido generar (ni positivo ni negativo). En consecuencia, no se ha integrado en la base imponible del ahorro.

**II.2.- CONDENA A LA DEVOLUCIÓN DE PRINCIPAL Y PAGO DE INTERESES LEGALES Y MORATORIOS:**

Mediante la Sentencia de fecha 23 de noviembre de 2015, la entidad BK fue condenada a restituir la totalidad de los importes que se utilizaron el 25 de abril de 2008 en la suscripción del "BON CUPÓN EUR/DÓLAR 6%" así como al pago de intereses y costas.

Tras el Auto de Aclaración ya citado y en ejecución de sentencia se relacionaron la totalidad de los importes, se detalló la parte del principal que se había ido devolviendo desde el año 2008, se ajustaron los intereses que procedían respecto del principal pendiente de recibir, la divisa aplicable y se acordó y realizó un pago de NOVECIENTOS TREINTA Y NUEVE MIL SETECIENTOS CUARENTA Y TRES DÓLARES CON DIEZ CENTAVOS (939.743,10 USD) en concepto de principal y de QUINIENTOS QUINCE MIL CIENTO OCHENTA Y NUEVE EUROS CON TREINTA Y CUATRO CÉNTIMOS (515.189,34 EUROS) en concepto de intereses.

Como consecuencia de lo anterior, se ha integrado en la base imponible del ahorro la cantidad de QUINIENTOS QUINCE MIL CIENTO OCHENTA Y NUEVE EUROS CON TREINTA Y CUATRO CÉNTIMOS (515.189,34 EUROS). No obstante, dicha información no figura ni en el reporte fiscal de BK ni en la información Fiscal de la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

### II.3.- CONDENA EN COSTAS.

Otro elemento objeto de discrepancia es el referido a la integración o no en la base imponible de los contribuyentes de las costas por haber vencido en el pleito. Si bien la Agencia tributaria en su consulta Vinculante V0676-16 de 18 de febrero de 2016 considera este elemento como una ganancia de patrimonio para el vencedor, la cual, al no provenir de ningún elemento patrimonial del contribuyente debería incluirse en la base imponible general; Sin embargo, la Hacienda Foral de Bizkaia, en la instrucción 1/2017 de 5 de abril, entiende que si bien existe una ganancia de capital, la misma procede de una reprobación de la conducta del condenado y un reconocimiento de quien vence en juicio, viiniendo la condena en costas a compensar los gastos procesales en las que se ha visto obligado a incurrir. Por lo que concluye que para el vencedor no hay rendimiento que integrar.

De conformidad con lo expuesto, siendo más reciente y ajustada a nuestra normativa foral la interpretación vertida por la instrucción vizcaína, se ha optado por no incluir como ganancia de capital las costas del proceso y que ascendieron a la cantidad de DOSCIENTOS TREINTA MIL NOVECIENTOS EUROS CON NOVENTA Y TRES CÉNTIMOS (230.900,93 EUROS).

No obstante, y dado que no hay una consulta vinculante de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, se solicita que se resuelva sobre la procedencia o no de su inclusión en la base imponible de renta.

### II.4.- IMPUTACIÓN TEMPORAL PARA EL IRPF COMO PARA EL IRGF.

Por último, se solicita se confirme el criterio seguido respecto de la Imputación Temporal de las cantidades recibidas en 2016 como consecuencia del Auto de Aclaración de 21 de enero de 2016, ya que no es hasta la fecha del mismo cuando quedan definitivamente determinadas las cantidades en concepto de principal, intereses y costas (y la divisa). Por lo tanto, el fundamento por el que se han imputado los intereses cobrados y se han calificado como

Ganancia del Capital a imputar a la base imponible del ahorro en el Impuesto sobre la Renta del Ejercicio 2016, es que estas cantidades han sido efectivamente, determinadas, acordadas y percibidas en el año 2016.

Respecto del principal pendiente de percibir y efectivamente determinado y cobrado en 2016, se ha informado en el Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas de la totalidad del importe percibido. En los ejercicios 2015 y anteriores se fue incluyendo de forma acumulativa en la Base Imponible de este impuesto las cantidades parciales que se fueron cobrando de la entidad BK.

El criterio de imputar el principal y los intereses en 2016 viene de la mano de que si bien la sentencia del Tribunal Supremo se dictó en el año 2015, no es hasta que se dicta el Auto de Aclaración en enero de 2016 cuando se entiende totalmente completa.

Desde un punto de vista procesal el Art. 267 de la ley Orgánica del Poder Judicial en su nº 9 dice:

*“Los plazos para los recursos que procedan contra la resolución de que se trate se interrumpirán desde que se solicite su aclaración, rectificación, subsanación o complemento y, en todo caso, comenzarán a computarse desde el día siguiente a la notificación del auto o decreto que reconociera o negase la omisión del pronunciamiento y acordase o denegara remediarla”.*

Igualmente el art. 215,2 LEC determina que es una vía por la que las partes pueden pedir que se complemente la sentencia para aclarar cuestiones o conceptos oscuros. El juez debe darle traslado a la otra parte para que alegue lo que estime por conveniente, lo que convierte el trámite en una suerte de posibilidad de que el juez altere el contenido de la sentencia, y aquí está la clave, ya que si existe esa posibilidad, todo queda en suspenso hasta que se resuelve mediante Auto lo que proceda. Y es a partir de esta resolución cuando se despejarán todas las dudas respecto de la Sentencia dictada y

cuando se computan los plazos para interponer el recurso, es imposible que el plazo para recurrir se compute desde la notificación, porque eso sería tanto como exigir que se recurra una resolución cuando existe la posibilidad de que ésta sea modificada por la vía del art. 215 LEC.

De conformidad con lo dispuesto en ambos artículos, así como con la interpretación del Tribunal Constitucional (TC, Sala Segunda, 90/2010, de 15 de noviembre) respecto del Plazo desde el cual se entienden completas las Sentencias dictadas por los tribunales, en el presente caso es en la fecha en la que se dicta el Auto de Aclaración de 21 de enero de 2016 cuando se clarifica definitivamente la Sentencia, y cuando se confirman los importes que corresponde integrar.

Por lo tanto, es en el ejercicio 2016 cuando se deben integrar en la declaración de Renta los intereses percibidos y es en la declaración del ejercicio de 2016, del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, cuando se informará de la totalidad del importe recibido por el principal. Debiendo incorporarse solamente en 2015 y en ejercicios anteriores y de forma acumulativa las amortizaciones parciales percibidas a cuenta del principal (como efectivamente se ha hecho).

## CUESTIÓN PLANTEADA

- La consideración de los intereses cobrados por importe de QUINIENTOS QUINCE MIL CIENTO OCENTA Y NUEVE EUROS CON TREINTA Y CUATRO CÉNTIMOS (515.189,34 EUROS) como ganancia del capital imputada en la Base Imponible del Ahorro.

- La consideración del principal pendiente de recibir por importe de NOVECIENTOS TREINTA Y NUEVE MIL SETECIENTOS CUARENTA Y TRES DOLARES CON DIEZ CENTAVOS (939.743,10 USD) por su valor al 31 de diciembre de 2016 en el ejercicio 2016 del Impuesto sobre la Riqueza y de las Grandes Fortunas.

- La no sujeción de las costas por su valor de DOSCIENTOS TREINTA MIL NOVECIENTOS EUROS

CON NOVENTA Y TRES CÉNTIMOS (230.900,93 EUROS) por no ser objeto de ganancia alguna.

- La no inclusión de los rendimientos del capital mobiliario informado por BK, SA por importe negativo de DOS MILLONES VEINTISIETE MIL QUINIENTOS NOVENTA Y UN EUROS (-2.027.591 euros) por no haber existido tal pérdida.

## CONTESTACIÓN

### Primera cuestión: Consideración de los intereses cobrados a efectos del IRPF.

Partiendo de la calificación de los intereses cobrados como ganancia patrimonial, en cuanto a la determinación de su integración en la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cabe decir que, tradicionalmente, con la normativa del Impuesto anterior a la actualmente vigente, en cuanto estos intereses indemnizaran un período superior a un año, se mantenía como criterio interpretativo que su integración procedía realizarla en la parte especial de la base imponible del Impuesto. Aun no contemplándose este concepto de base especial en la vigente Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, el mantenimiento de una continuidad en la aplicación de este criterio interpretativo, unido a la inclusión en la renta del ahorro de los intereses que constituyen rendimientos del capital mobiliario, llevan a concluir que los intereses que nos ocupan procede integrarlos y compensarlos en la base imponible del ahorro, según disponen los artículos 63 y 66 de la citada Norma Foral 3/2014.

### Segunda cuestión: Devengo a efectos del IRPF Y IRGF.

El artículo 57 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en cuanto a la imputación temporal de los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del Impuesto, en su apartado 1 establece lo siguiente:

“1. Con carácter general, los ingresos y gastos que determinan las rentas a incluir en la base del Impuesto se imputarán, sin perjuicio de lo establecido en esta Norma Foral, al período impositivo en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. En particular, serán de aplicación los siguientes criterios:

a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que en esta Norma Foral o reglamentariamente puedan establecerse.

c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.”

Asimismo, su apartado 2 regula diversas reglas especiales, y en lo que aquí interesa:

“2. Reglas especiales:

a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.

(.../...)"

Centrándonos en el caso que nos ocupa, el fallo de la Sentencia nº 471/2014 de la Audiencia Provincial Civil de Madrid, Sección Décima, dictado en el Recurso de Apelación 797/2011 y notificada al consultante en fecha 22 de enero del 2015, dice lo siguiente:

“III. FALLAMOS

En méritos de lo expuesto, y con DESESTIMACIÓN del recurso de apelación interpuesto por la

representación procesal de la entidad mercantil «BK, SA» frente a la sentencia dictada en fecha 3 de junio de 2011 por el Juzgado de Primera Instancia núm. 37 de los de Madrid en los autos de proceso de declaración seguidos ante dicho órgano por los trámites del procedimiento ordinario con el núm. 0820/2010, procede:

1.º CONFIRMAR íntegramente la parte dispositiva de la expresada resolución en virtud del efecto útil del recurso.

2.º CONDENAR a la parte recurrente vencida al pago de las costas procesales ocasionadas en la sustanciación de esta alzada.

Notifíquese la presente resolución a las partes en forma legal previniéndolas que frente a la misma no cabe interponer recurso alguno ordinario, debiendo estarse, en relación con los extraordinarios, a lo prevenido en la Disposición Final Decimosexta de la LEC 1/2000.

(.../...)"

Contra esta sentencia la representación de la entidad BK interpuso recurso de casación nº 702/2015, con resultado desestimatorio e imposición de costas a la recurrente, notificado el 23 de noviembre de 2015.

Asimismo, la representación de BK presentó un escrito ante la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, solicitando la aclaración de la sentencia anterior, con resultado, igualmente, desestimatorio de la aclaración, que fue notificado en fecha 21 de enero de 2016.

Ante la cuestión planteada, debemos tener en cuenta diversas disposiciones normativas. En primer lugar, el artículo 207.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, que establece:

“2. Son resoluciones firmes aquéllas contra las que no cabe recurso alguno bien por no preverlo la ley, bien porque, estando previsto, ha transcurrido el plazo legalmente fijado sin que ninguna de las partes lo haya presentado”.

Y su apartado 4 señala que:

*"4. Transcurridos los plazos previstos para recurrir una resolución sin haberla impugnado, quedará firme y pasada en autoridad de cosa juzgada, debiendo el tribunal del proceso en que recaiga estar en todo caso a lo dispuesto en ella".*

Por su parte, el artículo 245.3 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial dispone que:

*"3. Son sentencias firmes aquellas contra las que no quepa recurso alguno, salvo el de revisión u otros extraordinarios que establezca la ley."*

Y, en materia de recursos extraordinarios, la Disposición final decimosexta de la citada Ley 1/2000, en su regla 8º, señala lo siguiente:

*"8.º Contra las sentencias dictadas resolviendo recursos extraordinarios por infracción procesal y recursos de casación no cabrá recurso alguno."*

Por otro lado, el artículo 214 de la misma, en relación a la "invariabilidad de las resoluciones. Aclaración y corrección", dispone que:

*"1. Los tribunales no podrán variar las resoluciones que pronuncien después de firmadas, pero sí aclarar algún concepto oscuro y rectificar cualquier error material de que adolezcan.*

*2. Las aclaraciones a que se refiere el apartado anterior podrán hacerse de oficio, por el Tribunal o Secretario judicial, según corresponda, dentro de los dos días hábiles siguientes al de la publicación de la resolución, o a petición de parte o del Ministerio Fiscal formulada dentro del mismo plazo, siendo en este caso resuelta por quien hubiera dictado la resolución de que se trate dentro de los tres días siguientes al de la presentación del escrito en que se solicite la aclaración."*

La exposición de motivos de la Ley 1/2000 clarifica esta institución del recurso de aclaración en los siguientes términos:

*"(.../...)"*

En el capítulo relativo a las resoluciones judiciales, destacan como innovaciones las relativas a su invariabilidad, aclaración y corrección. Se incrementa la seguridad jurídica al perfilar adecuadamente los casos en que éstas dos últimas proceden y se introduce un instrumento para subsanar rápidamente, de oficio o a instancia de parte, las manifiestas omisiones de pronunciamiento, completando las sentencias en que, por error, se hayan cometido tales omisiones.

La ley regula este nuevo instituto con la precisión necesaria para que no se abuse de él y es de notar, por otra parte, que el precepto sobre forma y contenido de las sentencias aumenta la exigencia de cuidado en la parte dispositiva, disponiendo que es ésta se hagan todos los pronunciamientos correspondientes a las pretensiones de las partes sin permitir los pronunciamientos tácitos con frecuencia envueltos hasta ahora en los fundamentos jurídicos.

De esto modo, no será preciso forzar el mecanismo del denominado "recurso de aclaración" y podrán evitarse recursos ordinarios y extraordinarios fundados en incongruencia por omisión de pronunciamiento. Es claro, y claro queda en la ley, que este instituto en nada ataca a la firmeza que, en su caso, deba atribuirse a la sentencia incompleta. Porque, de un lado, los pronunciamientos ya emitidos son, obviamente, firmes y, de otro, se prohíbe modificarlos, permitiendo sólo añadir los que se omitieron.

*"(.../...)"*

Teniendo en cuenta todo lo anterior, este servicio considera que a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la determinación de la imputación temporal de las rentas marca la firmeza de la sentencia de apelación dictada por la Audiencia Provincial Civil de Madrid. Por lo tanto, salvo que conste "testimonio de firmeza" del Juzgado de 1º Instancia nº 37 de Madrid en el que se certifique que la sentencia es firme

desde otra fecha diferente, se entenderá que la firmeza viene determinada por la notificación de la sentencia en fecha 22 de enero de 2015, con lo que, las rentas en cuestión deberán de imputarse al período impositivo 2015.

Lo mismo cabe decir con respecto al Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas. Impuesto que se devenga el 31 de diciembre de cada año –según dispone el artículo 30 de la Norma Foral 10/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas–, y que afectará en cuanto al período impositivo 2015, a la riqueza de la cual sea titular el contribuyente en dicha fecha.

#### **Tercera cuestión: Consideración del principal a efectos del IRGF.**

En cuanto a la consideración del principal pendiente de recibir a efectos del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, cabe recordar que tal y como dispone el artículo 5 de la Norma Foral 10/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas:

*“1. Constituye el hecho imponible del Impuesto la titularidad por el contribuyente, en el momento del devengo, de la riqueza en los términos previstos en el párrafo segundo del artículo 1 de esta Norma Foral.”*

Y a este respecto, el mencionado artículo 1.2 de la misma dispone que:

*“A los efectos de este Impuesto, constituirá la riqueza de la persona física el conjunto de los bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, minorados en las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, y con deducción de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.”*

En el mismo sentido, el artículo 30 de la citada Norma Foral regula el devengo del impuesto, estableciendo que:

*“El impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará a la riqueza de la cual sea titular el contribuyente en dicha fecha”.*

Por lo tanto, y teniendo en cuenta las consideraciones hechas con respecto al devengo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la cuestión segunda anterior, bien la cantidad que el consultante tenga pendiente de recibir a fecha 31 de diciembre de 2015 –en cuanto crédito a su favor–, o bien la cantidad de dinero que tenga a esa fecha –en tanto se haya ejercitado el derecho de crédito–, tendrá la consideración de bien o derecho de contenido económico de que el mismo es titular, y, por lo tanto, lo integrará como tal en la base imponible del Impuesto correspondiente al ejercicio 2015 valorado en los términos previstos en la citada Norma Foral 10/2012.

#### **Cuarta cuestión: Sujeción de las costas procesales a efectos del IRPF.**

El artículo 40 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa define el concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales en los siguientes términos:

*“Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Norma Foral se califiquen como rendimientos.”*

A este respecto, el criterio que viene manteniendo este servicio es el de considerar la condena en costas procesales, en cuanto a la parte vencedora se refiere, una indemnización, que tiene como contraparte el pago que la entidad condenada en costas ha de hacer de los honorarios del abogado, procurador y demás en que haya podido incurrir la parte vencedora. Ésta cantidad percibida restituye el gasto de defensa, representación y otros, en los que, en su caso, ésta haya podido incurrir en un juicio, suponiendo la incorporación a su patrimonio de una renta y, por lo tanto, una variación en el valor de su patrimonio determinante de una ganancia patrimonial.

Este mismo criterio es el que mantiene la Dirección General de Tributos tomando como

base la configuración jurisprudencial de la condena en costas establecida por el Tribunal Supremo, como generadora de un crédito a favor de la parte vencedora y que, por tanto, no pertenece a quien le representa o asiste.

Además, debe señalarse, que al no proceder esta ganancia patrimonial de una transmisión, su cuantificación se corresponderá con el importe indemnizatorio de la condena en costas, tal y como resulta de lo dispuesto en el artículo 47.1.m) de la precitada Norma Foral 3/2014:

"m) En las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquellos."

De lo que se desprende, que no tendrán incidencia en su cuantificación los gastos de abogado, procurador y demás en que haya podido incurrir el consultante.

Asimismo, en cuanto a la integración de esta ganancia patrimonial, debemos señalar que al no proceder de una transmisión de elementos patrimoniales conlleva la consideración de esta ganancia patrimonial como renta general, y su integración se realizará en la base imponible general, tal y como lo disponen los artículos 62 y 65, respectivamente, de la mencionada Norma Foral.

#### **Quinta cuestión: Rendimiento negativo del capital mobiliario a efectos del IRPF.**

Con respecto a esta última cuestión, cabe decir que, como bien afirma el consultante, la información suministrada por la entidad BK referente a un rendimiento negativo de capital mobiliario por importe de 2.027.591 euros es errónea, tal y como se desprende de la documentación suministrada, pues estamos ante una nulidad del contrato cuya consecuencia es la que resulta del artículo 1303 del Código Civil, en el sentido de que "Declarada la nulidad de una obligación, los contratantes deben restituirse recíprocamente las cosas que hubiesen sido materia del contrato, con sus

frutos, y el precio con los intereses, salvo lo que se dispone en los artículos siguientes". Y ello, tal y como viene declarando la Jurisprudencia (sentencia 30 diciembre 1996) con la finalidad de conseguir que las partes afectadas vuelvan a tener la situación personal y patrimonial anterior al efecto invalidador, de tal modo que cuando el contrato hubiere sido ejecutado en todo o en parte procede la reposición de las cosas al estado que tenían al tiempo de su celebración.

Por lo tanto, no procede la integración de un rendimiento negativo del capital mobiliario.



## RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto	Acceso a texto resolución
12/2017	8/2017	Terminación y archivo del expediente por desaparición sobrevenida del objeto del conflicto tras acuerdo entre las Administraciones Tributarias afectadas sobre el domicilio fiscal de la persona jurídica, contribuyente del IVA.	<a href="#">res_1712_c.pdf</a>
13/2017	30/2012	Administración competente para la exacción del IVA. Localización de operaciones realizadas por empresa comercializadora de carburante que utiliza instalaciones de terceros (depósitos fiscales y estaciones de servicio) situadas en territorio distinto de su domicilio fiscal. Utilización de tarjetas de pago emitidas por la empresa comercializadora de carburante. Refiere varias sentencias del Tribunal Supremo que avalan su posición, así como otras resoluciones de la propia JACE sobre asuntos similares.	<a href="#">res_1713_c.pdf</a>
14/2017	6/2012	Administración competente para la exacción del IVA y el IS. Localización de las operaciones de entrega de carburante realizadas por operador domiciliado en territorio común, a través de estaciones de servicio ubicadas en territorio foral y propiedad de un tercero, a transportistas a través un sistema de tarjetas. La JACE entiende que las operaciones realizadas por el OT son entregas de bienes localizadas en territorio foral. Refiere jurisprudencia del Tribunal Supremo, así como otras resoluciones de la propia JACE sobre asuntos similares.	<a href="#">res_1714_c.pdf</a>
15/2017	22/2012	Conflicto promovido por el obligado tributario en relación con el domicilio fiscal de una UTE y la competencia para la exacción del IVA. Ambas administraciones, común y foral se consideran competentes. Inadmisión del conflicto por no tratarse de un conflicto negativo.	<a href="#">res_1715_c.pdf</a>



## I.- RECAUDACIÓN ACUMULADA A OCTUBRE DE 2017: DATOS GLOBALES

Las Diputaciones Forales han recaudado por tributos concertados en el intervalo de enero a octubre de 2017 **11.651.611 miles de euros (m€)**, un **10,6% más** que en el mismo periodo del año anterior.

En términos absolutos, el **incremento neto de la recaudación acumulada** hasta octubre de 2017 respecto al mismo periodo de 2016 asciende a **1.117.209 miles de euros** y procede de las figuras tributarias siguientes:

### Incremento neto de recaudación acumulada a oct/2017

(miles de euros)

	Ene-oct/17	Ene-oct/16	Dif.	%Δ
IRPF	4.089.018	3.867.591	221.427	5,7
I. Sociedades	1.186.022	907.548	278.474	30,7
IVA	4.567.160	4.051.605	515.555	12,7
II.EE. Fab. e IEE	1.161.395	1.131.550	29.845	2,6
O. Tributos e Ing.	648.016	576.108	71.908	12,5
<b>TOTAL</b>	<b>11.651.611</b>	<b>10.534.402</b>	<b>1.117.209</b>	<b>10,6</b>

Como puede comprobarse en el cuadro adjunto, la recaudación por IVA ha realizado la mayor aportación neta, fundamentalmente gracias al aumento de los ingresos por ajuste IVA con el Estado (45,6%). De este último incremento, además, una parte muy significativa se deriva de la resolución de las discrepancias existentes en la determinación de los cupos del periodo 2007-2016, las cuales habían originado una sucesión de retenciones/compensaciones en los flujos financieros asociados a los ingresos por ajuste IVA.

Teniendo en cuenta únicamente -tanto en 2016 como en 2017- los importes acordados entre administraciones en el cálculo de los ingresos por ajuste IVA, **el aumento de la recaudación total de la CAE hubiese sido más moderado (7,1%)**.

En el intervalo de enero a octubre las Diputaciones Forales han recaudado por **tributos concertados de gestión propia 10.383.678 miles de euros, un 6,8% más** que en el mismo periodo de 2016.

La recaudación de gestión propia se ha visto impulsada fundamentalmente por la positiva evolución de los dos impuestos directos con mayor capacidad recaudatoria.

Así, por un lado, la recaudación del impuesto sobre sociedades ha reflejado una importante mejora, fruto principalmente de la convergencia de los siguientes factores en la cuota diferencial neta:

- Un menor volumen de devoluciones procedentes de la campaña desarrollada en 2016.
- Los ingresos registrados procedentes de la actual campaña del impuesto sobre sociedades han evolucionado favorablemente respecto a los del ejercicio anterior.

Por otro lado, los ingresos de todos los componentes del IRPF han registrado tasas de variación positivas. Los ingresos por retenciones de rendimientos de trabajo - el concepto de mayor capacidad recaudatoria- se han incrementado un 3,4% respecto a enero-octubre de 2016. Los ingresos del resto de componentes, a excepción de las retenciones por rendimientos de capital inmobiliario, han obtenido tasas por encima del 6,0%.

La recaudación por **Ajustes con el Estado**, por su parte, se ha comportado también positivamente (56,2%) gracias al aumento de ingresos por ajuste IVA con el Estado (45,6%).

Por componentes, la **recaudación bruta** acumulada ha registrado un notable incremento interanual del 7,7%, sustentado básicamente en

el avance de los ingresos por el total de IVA y en el positivo resultado obtenido en la campaña de sociedades.

Las **devoluciones**, por su parte, han disminuido un 2,7% respecto a las registradas a octubre de 2016, debido principalmente a la importante reducción del volumen de devoluciones realizadas en el impuesto sobre sociedades.

#### Recaudación acumulada por tributos concertados

(miles de euros)

	Ene-oct/16	Ene-oct/17	%Δ
Rec. íntegra y Residuos	13.482.719	14.518.998	7,7
Devoluciones	(2.948.317)	(2.867.387)	2,7
<b>Rec. líquida</b>	<b>10.534.402</b>	<b>11.651.611</b>	<b>10,6</b>

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

Por IRPF se ha recaudado un 5,7% más que en el mismo periodo del ejercicio anterior. Todos los conceptos tributarios incluidos en el impuesto han reflejado un comportamiento positivo.

La recaudación de retenciones por **rendimientos de trabajo** se ha incrementado hasta octubre de 2017 en un 3,4%, gracias al aumento de la ocupación (2,1%), de los salarios pactados en los convenios vigentes (1,4%), del número de pensionistas (1,3%) y del importe de la pensión media (1,9%).

La evolución recaudatoria de la **cuota diferencial neta** se deriva básicamente de las campañas de renta de las Diputaciones Forales. El positivo resultado obtenido en todos los territorios históricos en las autoliquidaciones a pagar por los contribuyentes en dicha campaña ha propiciado una tasa de incremento en la cuota diferencial del 13,7%.

La recaudación por retenciones de **rendimientos de capital mobiliario** registró una caída del 7,1% hasta abril, en un contexto todavía

lastrado por muy bajas retribuciones de los depósitos bancarios y de la mayor parte de activos financieros. La recaudación de mayo experimentó un importante incremento al recoger ingresos por el reparto de un dividendo extraordinario en el marco de una importante operación empresarial, de tal manera que el incremento de la recaudación a mayo por este concepto se situó en un 11,0%. A octubre de 2017 el incremento interanual acumulado se ha situado en el 6,5%.

La recaudación por retenciones de **rendimientos de capital inmobiliario**, por su parte, ha reflejado una ligera variación positiva (1,8%) en sintonía con la evolución de los precios en el mercado inmobiliario de alquiler.

La recaudación por **retenciones sobre ganancias patrimoniales** ha registrado desde principios de año incrementos importantes en todos los territorios, de tal modo que la recaudación acumulada a octubre ha crecido un 42,9%. No obstante, hay que tener en cuenta que en 2016 se produjeron importantes disminuciones por estos rendimientos a lo largo del año.

#### Recaudación acumulada por IRPF

(miles de euros)

	Ene-oct/16	Ene-oct/17	%Δ
Ret. Rdtos. Trabajo y AP	3.871.836	4.003.893	3,4
Ret. Rdtos. Cap. Mob.	135.072	143.870	6,5
Ret. Rdtos. Cap. Inmob.	67.721	68.823	1,8
Ret. Ganan. Patrim.	24.592	35.142	42,9
Gravamen Esp. s/ P	14.602	23.832	63,2
Pagos fracc. Prof. y Empr.	127.646	136.038	6,6
Cuota Diferencial Neta	(373.778)	(322.580)	13,7
<b>Rec. Total IRPF</b>	<b>3.867.591</b>	<b>4.089.018</b>	<b>5,7</b>

## III.- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Dentro de este impuesto se incluye el 50% de la recaudación de las siguientes retenciones, ya analizadas en el apartado del IRPF:

Rendimientos de Capital Mobiliario, Rendimientos de Capital Inmobiliario, Ganancias Patrimoniales

y Gravamen Especial s/ premios de determinadas loterías y apuestas.

Los ingresos fiscales a octubre de 2017 correspondientes a la **cuota diferencial neta del impuesto sobre sociedades** han ascendido a **938.188 miles de euros**, lo que ha supuesto un **incremento interanual del 37,9%**.

Hasta marzo la positiva evolución de la recaudación por el impuesto sobre sociedades se había sustentado principalmente en un menor volumen de devoluciones (alrededor de 100 millones de euros) procedentes de la campaña desarrollada en 2016.

En el caso de Araba y Bizkaia, la recaudación global de ambos territorios por las cuotas diferenciales netas de los meses de abril y octubre que incluyen los ingresos del primer pago fraccionado y del segundo pago fraccionado (aplicables a las sociedades sujetas a normativa común) ha disminuido un 3,8%.

En el caso de Gipuzkoa, la recaudación por cuota diferencial neta de mayo -que incluye el ingreso del primer pago fraccionado- ha aumentado un 30%. Hay que apuntar el hecho de que la reforma normativa implementada por el Real Decreto-ley 2/2016 entró en vigor en septiembre de 2016 y por tanto, la comparativa entre los ingresos de ambos años hasta mayo ha quedado distorsionada. En la recaudación de noviembre de 2017 se recogerán los ingresos del segundo pago fraccionado en este territorio y entonces el ingreso total por pagos fraccionados será comparable.

La campaña del impuesto sobre sociedades de 2016 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. La recaudación asociada a la campaña ha sido notablemente más favorable, al aumentar la cuota diferencial neta de julio más agosto un 19,2% (124,9 millones más) respecto al mismo periodo del año pasado.

Así pues, la recaudación total por el impuesto

sobre sociedades, es decir, incorporados los ingresos del resto de componentes ya analizados en el IRPF, ha alcanzado 1.186.022 miles de euros, lo que ha supuesto un incremento interanual del 30,7%.

#### Recaudación acumulada por IS

(miles de euros)

	Ene-oct/16	Ene-oct/17	%Δ
Ret. Rdtos. Cap. Mob.	135.072	143.870	6,5
Ret. Rdtos. Cap. Inmob.	67.621	68.822	1,8
Ret. Ganan. Patrimon.	24.592	35.142	42,9
Gravamen Esp. s/ P. de L. Cuota Diferencial Neta	680.263	938.188	37,9
<b>Rec. Total IS</b>	<b>907.548</b>	<b>1.186.022</b>	<b>30,7</b>

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

La recaudación por IVA de gestión propia ha crecido hasta octubre de 2017 un 1,7%.

Por componentes, los ingresos brutos han aumentado un 2,5%, un incremento por debajo de lo que cabía esperar, dado el dinamismo del consumo y del repunte de los precios. Las devoluciones, por su parte, han reflejado un moderado incremento respecto al año anterior.

#### Rec. acum. por IVA de GESTIÓN PROPIA

(miles de euros)

	Ene-oct/16	Ene-oct/17	%Δ
Rec. íntegra y Residuos Devoluciones	4.413.875 (1.381.418)	4.524.848 (1.441.281)	2,5 (4,3)
<b>Rec. líquida</b>	<b>3.032.457</b>	<b>3.083.567</b>	<b>1,7</b>

El importe ingresado o compensado por la CAE hasta octubre en concepto de **Ajuste IVA con el Estado**, regulado en el artículo 53 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico con la CAPV y en el artículo 14 de la Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011, ha sido de 1.483.593 m€, un 45,6% superior a la cifra acumulada en el mismo periodo de 2016.

En mayo del presente año se han resuelto las discrepancias de años anteriores en el cálculo del cupo, las cuales habían originado retenciones de ajuste IVA por parte del Estado. El ingreso de estas cuantías ha ocasionado que la comparativa interanual de los ingresos por ajuste IVA se haya visto distorsionada a partir de mayo.

En este sentido, si únicamente se tuviesen en cuenta los ingresos del ajuste IVA acordados - es decir, sin interferencias por retenciones/compensaciones derivadas de desacuerdos en al cálculo del cupo -, el incremento hubiese sido del 8,8%, gracias al dinamismo en la recaudación por IVA importaciones en el Estado.

#### V.- IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN E IMPUESTO ESPECIAL SOBRE ELECTRICIDAD

La recaudación hasta octubre por impuestos especiales de fabricación de gestión propia ha reflejado un avance interanual del 3,1% con una aportación positiva únicamente del impuesto especial sobre hidrocarburos.

Así, la recaudación acumulada a octubre por el **impuesto especial sobre hidrocarburos** se ha incrementado un 5,4% debido al dinamismo en el consumo de combustibles de automoción y de gas.

Los ingresos por el **impuesto sobre labores del tabaco** han reflejado una reducción (-4,4%) a causa del acaparamiento previo a la subida de los tipos impositivos que entró en vigor en diciembre de 2016 con la aprobación del RDL 3/2016, de 2 de diciembre. En todo caso, este efecto ha ido perdiendo fuerza a medida que ha transcurrido el año, ya que las recaudaciones a abril y a julio estaban cayendo a ritmos muy superiores (-14,8% y -6,4%, respectivamente).

Los impuestos sobre el consumo de **alcohol** o de **cerveza**, de trascendencia recaudatoria menor, también han registrado un comportamiento negativo, con disminuciones del 22,1% y del 8,7% respectivamente. Y ello, pese a la subida de los tipos impositivos que entró en vigor en diciembre

de 2016 con la aprobación del RDL 3/2016, de 2 de diciembre. Además, se ha interrumpido el perfil de mejora que sostenían a julio (-9,6% y -7,6% respectivamente), ya que en el primer cuatrimestre del año, las caídas acumuladas habían sido sustancialmente mayores: -31,0% (alcohol) y -12,5% (cerveza).

La recaudación por el **impuesto sobre electricidad** ha disminuido hasta octubre un 3,5%, si bien ha iniciado en los últimos meses una senda de recuperación significativa (a julio registraba una caída del 6,6%).

#### Recaudación acumulada por II.EE. DE FABRICACIÓN DE GESTIÓN PROPIA e I.E. DE ELECTRICIDAD

(miles de euros)

	Ene-oct/16	Ene-oct/17	%Δ
Alcohol y Prod. Interm.	7.661	5.971	(22,1)
Hidrocarburos	997.366	1.051.503	5,4
Tabaco	278.235	265.915	(4,4)
Cerveza	2.283	2.085	(8,7)
Electricidad	53.460	51.581	(3,5)
<b>Total II.EE de Fab. e IEE</b>	<b>1.339.005</b>	<b>1.377.055</b>	<b>2,8</b>

Además, hasta octubre, las Diputaciones Forales han transferido a la Hacienda estatal un importe de 215.661 miles de euros en concepto de **Ajustes a la recaudación por Impuestos Especiales de Fabricación con el Estado**, regulados en el artículo 54 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico con la CAPV y en el artículo 15 de la Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011. Esta cuantía representa un 4,0% más que lo transferido en el mismo periodo del año anterior.

#### IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN: Ajustes con el Estado

(miles de euros)

	Ene-oct/17
Alcohol y Productos Intermedios	33.690
Hidrocarburos	(296.238)
Tabaco	25.462
Cerveza	16.425
<b>Total II.EE de Fabricación</b>	<b>(215.661)</b>

## VI. RECAUDACIÓN DE OTROS TRIBUTOS

En cuanto al resto de impuestos, que en su conjunto representan en torno al 5% de la recaudación total por tributos concertados, su evolución hasta octubre ha sido la siguiente:

### Recaudación acumulada por otros tributos

(miles de euros)

	Ene-oct/16	Ene-oct/17	%Δ
IRNR	(8.335)	26.064	
ISD	89.323	98.484	10,3
IP/Riqueza y G. Fortunas	158.993	161.670	1,7
Is/Depósitos en E. de Cré.	24.323	24.823	2,1
Is/Prod. de E. Eléctrica	22.765	23.572	3,5
ITP	95.221	117.256	23,1
IAJD	32.231	30.710	(4,7)
IEDMT	14.718	17.405	18,3
Is/Primas de Seguros	60.329	61.531	2,0
Is/Activ. de Juego	4.117	5.053	22,7
Is/Gases Fluo. de El. Inve.	2.449	4.035	64,8
Impuestos extinguidos	(7.409)	(7.067)	4,6
Tasa de Juego	34.695	34.536	(0,5)
Rec, int. de dem. y sanc.	52.688	49.944	(5,2)
<b>O. I. e Ing. Tributarios</b>	<b>576.108</b>	<b>648.016</b>	<b>12,5</b>

## VII. PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN DE CIERRE DE 2017 Y PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN PARA 2018 EN LA CAE

En la reunión del 11 de octubre de 2017 el Consejo Vasco de Finanzas Públicas aprobó la previsión de cierre recaudatorio para 2017 y la previsión de recaudación por tributos concertados para 2018. En los párrafos siguientes se presentan los rasgos generales de las previsiones aprobadas.

En 2017 la recaudación hasta agosto había reflejado un elevado ritmo de crecimiento (13,8%). El incremento recaudatorio se había apoyado en determinados componentes de impuestos o en circunstancias extraordinarias ligadas a los mismos con efectos recaudatorios coyunturales:

- La Comisión Mixta de Concierto Económico acordó el 17/05/2017 los cupos líquidos definitivos para los ejercicios 2007-2015 y el provisional para 2016, lo que supuso el

cómputo hasta agosto de una parte de los ingresos por Ajuste IVA que el Estado había retenido como consecuencia de la existencia de discrepancias entre administraciones en el cálculo de los cupos de años anteriores.

- Una mejora en la cuota diferencial neta del impuesto sobre sociedades, en base a un menor volumen de devoluciones realizadas a principios de año procedentes de la campaña desarrollada en 2016 a un incremento por el cobro del primer pago fraccionado de 2017 de las sociedades sujetas a normativa común cuyo cálculo se había realizado de acuerdo a una reforma que había entrado en vigor en septiembre del año pasado (por lo que su impacto recaudatorio desaparecería cuando se produjese el cobro del segundo pago fraccionado). Además, el resultado de la campaña de sociedades había sido muy positivo.

- En mayo se habían producido algunos ingresos fiscales excepcionales derivados del reparto de un dividendo extraordinario en el marco de una importante operación empresarial.

De cara a final de año se ha previsto computar el ingreso del resto de ajuste IVA pendiente de cobro por parte de la CAE.

De la coyunturalidad del efecto recaudatorio de los otros dos factores mencionados se ha derivado básicamente la previsión de que a medida que transcurra el año el ritmo de recaudación vaya a ir perdiendo impulso. De hecho, se ha estimado que la **recaudación consolidada de las Diputaciones Forales cierre 10,9 puntos porcentuales por encima de la del ejercicio pasado**, es decir, con una recaudación en valores absolutos de **14.367.702 miles de euros**.

Durante 2018 se prevé que la economía vasca siga mostrando un ritmo de progresión similar al del año anterior, con un crecimiento del PIB

nominal que rondará el 4,0%. Se espera que la recaudación evolucione alineada con esta expansión económica, de forma que se estima que las Diputaciones Forales recaudarán por tributos concertados un total de 14.391.278 miles de euros. Esta cifra supone un incremento interanual del 4,5% respecto de 2017, una vez excluida la cuantía derivada de los Acuerdos CMCE 17-05-17. Si no se excluye este efecto coyuntural de la recaudación de 2017, el incremento previsto en 2018 es del 0,2%.

(miles de euros)

**PREVISIONES DE EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN:**  
Cierre 2017 y Presupuesto 2018

	2016	Prev. cierre 2017	%Δ	Prev. cierre 2018	%Δ
IRPF	4.839.847	5.073.300	4,8	5.217.200	2,8
I s/ Sociedades	1.002.703	1.142.400	13,9	1.161.900	1,7
IVA	5.014.405	5.943.118	18,5	5.736.900	(3,5)
IIEE e IE de Electricidad	1.396.150	1.438.137	3,0	1.502.178	4,5
Otros Impuestos	697.622	770.747	10,5	773.100	0,3
<b>Recaudación Total</b>	<b>12.950.727</b>	<b>14.367.702</b>	<b>10,9</b>	<b>14.391.278</b>	<b>0,2</b>

## RECAUDACIÓN C.A.P.V. ene-oct/2017

(en euros)

	ARABA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV 2017	CAPV 2016	(%)
<b>IMPUUESTOS DIRECTOS</b>						
Impto. s/Renta Personas Físicas:						
Retenc. Rdtos. Trabajo y Activ. Profes.	578.743.826	2.246.407.664	1.178.741.682	4.003.893.172	3.871.836.435	3,4
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	15.101.012	88.181.825	40.587.260	143.870.097	135.071.445	6,5
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	6.778.741	42.423.123	19.620.880	68.822.744	67.621.199	1,8
Retenc. Ganancias Patrimoniales	3.329.434	17.404.757	14.407.633	35.141.824	24.592.280	42,9
Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterías	2.218.149	11.367.760	10.246.646	23.832.555	14.602.316	63,2
Pagos Fracc. Profes. y Empres.	20.405.289	70.708.888	44.924.218	136.038.395	127.645.481	6,6
Cuota Diferencial Neta	(57.916.905)	(148.956.483)	(115.707.107)	(322.580.495)	(373.778.162)	13,7
<b>Total IRPF</b>	<b>568.659.546</b>	<b>2.327.537.534</b>	<b>1.192.821.212</b>	<b>4.089.018.292</b>	<b>3.867.590.994</b>	<b>5,7</b>
Impto. s/Sociedades:						
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	15.101.012	88.181.783	40.587.255	143.870.050	135.071.441	6,5
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	6.778.741	42.422.834	19.620.864	68.822.439	67.621.181	1,8
Retenc. Ganancias Patrimoniales	3.329.434	17.404.751	14.407.632	35.141.817	24.592.279	42,9
Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterías						
Cuota Diferencial Neta	128.253.304	629.125.171	180.809.362	938.187.837	680.263.343	37,9
<b>Total I. Sociedades</b>	<b>153.462.491</b>	<b>777.134.539</b>	<b>255.425.113</b>	<b>1.186.022.143</b>	<b>907.548.244</b>	<b>30,7</b>
Impto. s/Renta No Residentes	6.440.617	10.356.403	9.266.399	26.063.419	(8.335.088)	
Impto. s/Sucesiones y Donaciones	7.187.589	52.706.610	38.589.587	98.483.786	89.323.327	10,3
I.s/Patrimonio/Riqueza y Grandes Fortuna	17.245.756	77.862.705	66.561.917	161.670.378	158.993.485	1,7
I.s/Depósitos en las Entidades de Crédito	3.017.713	14.223.643	7.581.377	24.822.733	24.323.175	2,1
I.s/Producción de energía eléctrica	4.347.799	10.966.093	8.258.281	23.572.173	22.764.889	3,5
I.s/Prod. residuos generados energía nucle.						
I.s/Almacen. combustible/residuos radiactivos						
Impuestos Extinguidos						
<b>Total Impuestos directos</b>	<b>760.361.511</b>	<b>3.270.787.527</b>	<b>1.578.503.886</b>	<b>5.609.652.924</b>	<b>5.062.209.026</b>	<b>10,8</b>
<b>IMPUUESTOS INDIRECTOS</b>						
IVA Gestión Propia	464.365.742	1.680.061.196	939.139.809	3.083.566.747	3.032.456.902	1,7
IVA. Gestión DF	346.582.328	2.101.810.206	635.174.213	3.083.566.747	3.032.456.902	1,7
<b>IVA. Ajuste DDFF</b>	<b>117.783.414</b>	<b>(421.749.010)</b>	<b>303.965.596</b>			
Impto. s/Transmisiones Patrimoniales	13.283.976	54.823.348	49.148.272	117.255.596	95.220.779	23,1
Impto. s/Actos Jurídicos Documentados	4.133.026	14.066.407	12.510.609	30.710.042	32.230.627	(4,7)
I.E. s/Determinados Medios de Transporte	2.779.798	8.820.020	5.805.811	17.405.629	14.718.039	18,3
II.EE. Fabricación propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedio	983.332	3.026.841	1.960.801	5.970.974	7.660.856	(22,1)
Hidrocarburos	165.555.093	577.640.702	308.306.981	1.051.502.776	997.366.194	5,4
Labores tabaco	41.547.311	132.132.325	92.235.634	265.915.270	278.234.638	(4,4)
Cerveza	350.137	1.052.130	682.835	2.085.102	2.283.504	(8,7)
Electricidad	8.521.001	26.032.616	17.027.667	51.581.284	53.460.375	(3,5)
I.E. s/Carbón						
Impto. s/Primas de Seguros	8.005.572	34.392.772	19.132.440	61.530.784	60.328.839	2,0
Impto. s/Actividades de juego	1.184.557	2.498.739	1.369.832	5.053.128	4.117.207	22,7
I.s/Gases fluorados de efecto invernadero	292.497	1.714.257	2.027.815	4.034.569	2.448.620	64,8
Impuestos extinguidos	(2.071.231)	(2.874.656)	(2.120.967)	(7.066.854)	(7.409.141)	4,6
<b>Total Impuestos indirectos</b>	<b>708.930.811</b>	<b>2.533.386.697</b>	<b>1.447.227.539</b>	<b>4.689.545.047</b>	<b>4.573.117.439</b>	<b>2,5</b>
<b>TASAS Y OTROS INGRESOS</b>						
Tasas de juego	4.595.009	20.610.794	9.330.396	34.536.199	34.694.523	(0,5)
Recargos, Demora y Sanciones	2.137.849	35.120.860	12.685.565	49.944.274	52.688.049	(5,2)
<b>Total Tasas y Otros Ingresos</b>	<b>6.732.858</b>	<b>55.731.654</b>	<b>22.015.961</b>	<b>84.480.473</b>	<b>87.382.572</b>	<b>(3,3)</b>
<b>TOTAL GESTIÓN PROPIA</b>	<b>1.476.025.180</b>	<b>5.859.905.878</b>	<b>3.047.747.386</b>	<b>10.383.678.444</b>	<b>9.722.709.037</b>	<b>6,8</b>
IVA. Ajuste Aduanas	137.363.881	423.030.652	274.644.257	835.038.790	674.867.773	23,7
IVA. Ajuste Op. Interiores	106.687.183	328.557.613	213.309.513	648.554.309	344.280.357	88,4
<b>Total Ajuste IVA</b>	<b>244.051.064</b>	<b>751.588.265</b>	<b>487.953.770</b>	<b>1.483.593.099</b>	<b>1.019.148.130</b>	<b>45,6</b>
Ajustes impuestos Especiales:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	6.364.462	19.600.221	12.725.055	38.689.738	38.018.445	1,8
Hidrocarburos	(48.731.157)	(150.074.189)	(97.432.690)	(296.238.036)	(278.036.636)	(6,5)
Labores tabaco	4.188.489	12.899.019	8.374.431	25.461.939	15.800.280	61,1
Cerveza	2.701.994	8.321.153	5.402.344	16.425.491	16.762.203	(2,0)
<b>Total Ajustes Impuestos Especiales</b>	<b>(35.476.212)</b>	<b>(109.253.796)</b>	<b>(70.930.860)</b>	<b>(215.660.868)</b>	<b>(207.455.708)</b>	<b>(4,0)</b>
<b>TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS</b>	<b>1.684.600.032</b>	<b>6.502.240.347</b>	<b>3.464.770.296</b>	<b>11.651.610.675</b>	<b>10.534.401.459</b>	<b>10,6</b>



# N

## ormativa Tributaria



En el link que adjuntamos a continuación, se puede acceder a los boletines mensuales elaborados por la Dirección de Administración Tributaria, sobre la normativa tributaria publicada por las DD.FF. (BOTH, BOB y BOG), el Gobierno Vasco (BOPV), la Comunidad Foral de Navarra (BON) y el Estado (BOE)

<http://www.euskadi.eus/informacion/boletin-de-normativa-tributaria-dat/web01-a2ogazer/es/>

Asimismo, desde cada uno de los boletines mensuales reseñados, se puede acceder al documento Pdf o similar, de forma individual, de cada una de las normas en su formato de publicación electrónica, pulsando el icono incluido en el margen superior derecho de cada disposición.





# MAP

HERRIARDURALARITZAREN  
EUSKAL ERAKUNDEA

# ZERGAK

# ZERGAK

# ZERGAK

EUSKADIKO  
ZERGA-KOORDINAZIORAKO  
ORGANOA



ORGANO  
DE COORDINACION  
TRIBUTARIA DE EUSKADI