

2-2018

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO



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

2018

ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Miren Itziar Agirre Berrioxoa (Lehendakaria/Presidenta)
Ane Etxenagusia Aramburuzabala (Zuzendaria/Directora)
Teresa Viguri Martínez, José Rubí Cassinello, M^a 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

«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 beretxat gordetzen 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

27

Actualidad Bizkaia

39

Actualidad Gipuzkoa

57

Actualidad Unión Europea: Informe sobre Fiscalidad de la UE junio-diciembre/2018. **Amaia Beloki Gonzalez y Luis Elizondo Lopetegi** (Delegación de Euskadi para la UE)

66

Estudios y Colaboraciones

La pretendida implantación de un impuesto estatal a las transacciones financieras: algunas consideraciones

Juan Calvo Vérgez.**Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura**

93

El obligado tributario en los préstamos hipotecarios

Ester Urruzola Moreno.**Licenciada en Derecho. Hacienda Foral de Álava**

119

Interrupción de la prescripción por la declaración resumen anual. Análisis en profundidad del modelo 390 en el IVA. **Luis Javier Irastorza Letamendia.**

Licenciada en Derecho. Hacienda Foral de Gipuzkoa

135

Las operaciones societarias en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

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

161

Referencias

DOCUMENTOS DE INTERÉS

- Texto consolidado del Concierto Económico (incorpora la última modificación efectuada mediante La Ley 10/2017, de 28 de diciembre - enlace) y la Metodología de señalamiento del Cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021 (Ley 11/2017 de 28 de diciembre - enlace)

173

- The Basque Economic Agreement: Tax and Financial Glossary (por **Gemma Martínez Bárbara** - enlace)

173

- Evolución del Concierto Económico a través de sus textos legales (índice y nota del autor, por **Javier Armentia**)

174

CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2018.4.4.1. – IRPF: Tributación de la parte de una pensión de jubilación que deriva de cotizaciones que fueron efectuadas a una entidad de previsión posteriormente disuelta y liquidada. Posible aplicación de la disposición transitoria de la Norma Foral reguladora del IRPF, relativa al régimen transitorio de las mutualidades de previsión social, a efectos de su integración total o parcial en la base imponible del impuesto.

181

- CONSULTA 2018.4.4.2. – IRPF, IVA, IAE: Consecuencias tributarias del alquiler a turistas de la vivienda en la que se reside, para estancias breves, durante los períodos de ausencia, sin prestar ningún otro servicio. IRPF. – Calificación de la renta, como rendimientos de capital inmobiliario, y determinación del rendimiento. Interpretación del concepto de vivienda habitual a efectos de la aplicación de la deducción por vivienda. IVA – la operación objeto de consulta constituirá una operación sujeta pero exenta del impuesto. IAE – Alta de la actividad en el epígrafe correspondiente del impuesto mediante el modelo 840.

184

- CONSULTA 2018.5.3.1. – IVA: Obligaciones de facturación. Consulta sobre la emisión de facturas completas en sustitución de facturas simplificadas, en un contexto en que las facturas son realizadas por un tercero por cuenta del consultante.

189

- CONSULTA 2018.5.3.2. – IRPF: Imputación temporal a efectos del IRPF de determinadas rentas derivadas de diferencias salariales entre el convenio y las tablas salariales abonadas, correspondientes a ejercicios anteriores, cuyo pago se hace exigible tras Auto del Tribunal Supremo. Integración de los rendimientos percibidos.

192

- CONSULTA 2018.7.3.1. – IS: Obligación de practicar retención a cuenta del IS en relación con las rentas percibidas por la prestación, por parte de una sociedad cuya actividad se enmarca en el sector de la formación, de una batería de servicios de naturaleza diversa.

219

- CONSULTA 2018.7.3.2. – IS: Sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal con una única sociedad dependiente. La amortización del fondo de comercio de consolidación deberá ser tenida en cuenta a efectos de la aplicación de la compensación para fomentar la capitalización empresarial (art. 51 NNFF IS) y por lo tanto, se tendrá en consideración para el cómputo del importe del patrimonio neto a efectos fiscales que debe permanecer constante o aumentar durante un periodo de cinco años.

195

- CONSULTA 2018.7.3.3. – IRPF, IVA: Obligación de practicar retención a cuenta del IRPF y tributación en el IVA en relación con las rentas percibidas por persona física residente en territorio foral cuya actividad se enmarca en el sector audiovisual y publicitario, por la prestación de una batería de servicios de diversa índole que tienen como destinatarias empresas situadas tanto en territorio común como foral, así como en terceros países, comunitarios y extracomunitarios.

197

- CONSULTA 2018.7.3.4. – IRPF, ISD, Gestión Catastral: Tratamiento tributario de la transmisión, de padres a hijos, de varios bienes inmuebles, mediante pacto sucesorio con eficacia de presente con cláusula limitativa que contempla supuesto de revocación.

205

RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

- Resoluciones 5 a 16/2018. Acceso al texto publicado en www.euskadi.eus

208

ESTADÍSTICAS Recaudación por Tributos Concertados de la CAPV. Previsión cierre 2018 y esti- mación recaudación 2019. Igor Guinea Palacios

213

217

Normativa Tributaria

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

E ditorial



2017aren amaieran eguneratu zen Estatuaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren arteko tributu- eta finantza-erlazioak arautzen dituen esparru juridikoa; eguneratu ere, 10/2017 Legearen eta 11/2017 Legearen bitartez, Ekonomia Ituna eta Euskadiko Kupoa zehazteko metodología onartu baitituzte, hurrenez hurren. Horrenbestez, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoa (EZKO) ordezkariak dituzten erakundeak, foru-aldundiak eta Eusko Jaurlaritza, ondorio berera iritsi dira: garrantzitsua eta egokia da Itunaren bertsio eguneratuaren zabalkundea sustatzea eta gure tributu- eta finantza-eredu bereziaren ezagupen hobea bultzatzea, hala gure lurraldean nola nazioartean. Horretarako, 2018ko bigarren seihilekoan, EZKOK edizio-proiektu bat sustatu du, hiru hizkuntzatan, euskaz, espainolez eta ingelesez, Ekonomia Ituna eta Kupoa zehazteko metodología ezagutarazteko. Proiektu horri lehentasunezko begirada zor zaio Zergak aldizkariaren zenbaki honen editorialean.

Proiektua erakunde-lankidetza estuko testuinguruan garatu da, eta, hizkuntzaren alorreko adituez gain, tributu-zuzenbide foraleko adituek ere hartu dute parte. Nabarmenzekoa da Eusko Jaurlaritzaren Itzultziale Zerbitzu Ofizialak lan zehatz eta arduratsua egin duela, Deustuko Unibertsitateko Zuzenbideko doktore eta Finantza eta Tributu Zuzenbideko irakasle titular Alberto Atxabal Radarekin lankidetzan —tributu-alorreko aditu ezaguna eta Euskararen Aholku Batzordearen Terminologia Batzordeko kidea,

Tras la actualización a finales de 2017 del marco jurídico que regula las relaciones tributarias y financieras entre el Estado y el País Vasco, mediante las Leyes 10/2017 y 11/2017 que aprueban el Concierto Económico y la metodología de señalamiento del cupo respectivamente, las instituciones representadas en el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE), Diputaciones Forales y Gobierno Vasco, han coincidido en la importancia y la oportunidad de impulsar la difusión del Concierto en su versión actualizada y divulgar un mejor conocimiento de nuestro singular modelo tributario y financiero, tanto en nuestro propio ámbito como en el ámbito internacional. Con este objetivo, durante el segundo semestre de 2018, desde el OCTE se ha promovido un proyecto de edición divulgativa del Concierto Económico y la Metodología de señalamiento del Cupo en un formato trilingüe, en euskera, español e inglés, que nos merece un enfoque prioritario en el editorial de este número de Zergak.

El proyecto se ha desarrollado en el marco de una estrecha colaboración institucional y ha contado con la participación de expertos tanto en el campo de la lingüística, como del ámbito del derecho tributario foral. Es destacable la labor rigurosa y concienzuda del Servicio Oficial de Traductores del Gobierno Vasco, en colaboración con el Doctor en Derecho y Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Deusto, Alberto Atxabal Rada, experto reconocido en materia tributaria

batzorde hori sortu zenez geroztik—, eta emaitza izan da bi testuen –Itunaren eta Kupoaren— euskarazko bertsio harmonizatu, kohesionatu eta eguneratu bat, aintzat hartu dituena bai arestian aipaturiko 2017ko lege-erreformak, bai euskararen alorreko azken aurrerapen terminologikoak.

Bestalde, testuen ingeleseko bertsioa —funtsezko testuak nazioartean zabaltzeko— gai horretan esperientzia luzea eta aitortua duen pertsona bati enkargatu zaio; izan ere, bi alor horietan —ingeleseko hizkuntzalaritzan eta tributuzzenbide foralean— aditua da lan hori egin duen pertsona. Bizkaiko Foru Aldundiko Zerga Politikako Zerbitzuko buru Gemma Martínez Bárbara da, hain zuzen ere. Ekonomia Itunaren eta Kupoa zehazteko metodologiaren testuen ingeleseko bertsioa eguneratzeaz gain, Ekonomia Itunari buruzko terminoen glosario bat ere sortu du, zeinak, beste elementu batzuen artean, termino horien ingeleseko azalpen didaktikoa eta euskarazko eta gaztelaniazko baliokideak hartuko baititu. Glosarioa hiru hizkuntzako testuekin batera joango da, irakurtzen eta ulertzeko lagungarri.

Lana formatu fisikoa argitaratu baino lehen (hurrengo hilabeteetarako dago aurreikusita), formatu digitaleko produktu baten bidez zabalduko da, eta horretara sartzeko esteka Zergak aldizkariaren zenbaki honen «Documentos de interés» (Dokumentu interesgarriak) atalean dago. Argitalpenak, zehazki, honako hauek biltzen ditu: i) Ekonomia Itunaren testu bateratua, hiru hizkuntzetan, abenduaren 28ko 10/2017 Legearen bidez sartutako azken aldaketaren datari dagokiona; ii) Kupoa zehazteko metodologiaren testua, 11/2017 Legearen bitartez onetsia, hiru hizkuntzetan; eta iii) arestian aipaturiko glosarioa.

Itunari zabalkundea emateko ekimenen ildo beretik, eta gogoan izanik 2018an bete dela lehenengo Ekonomia Ituna onetsi zeneko 140. Urteurrena, Eusko Jaurlaritzaren Ogasun

y miembro de la Comisión de Terminología del Consejo Asesor del Euskera desde su creación, para elaborar una versión en euskera de ambos textos, Concierto y Cupo, armonizada, cohesionada y actualizada, tanto a las reformas legales de 2017 anteriormente mencionadas como a los últimos avances terminológicos de la lengua vasca.

Por su parte, la versión de los textos en inglés, fundamental para su divulgación exterior, se ha encomendado asimismo a una persona de amplia y reconocida experiencia en la materia, en la que concurre su competencia en las dos vertientes, la de lingüística en inglés y la de derecho tributario foral. Se trata de Gemma Martínez Bárbara, Jefa del Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia. Además de encargarse de la actualización de la versión en inglés de los textos del Concierto y de la Metodología de señalamiento del Cupo, ella es la autora de un glosario de términos sobre el Concierto Económico que entre otros elementos incluye una explicación didáctica de dichos términos en inglés así como sus equivalencias terminológicas en euskera y en castellano, que va a acompañar a los textos en trilingüe como herramienta útil de apoyo a su lectura y comprensión.

Con carácter previo a su publicación en un formato físico, prevista para los próximos meses, se anticipa su difusión a través de un producto en formato digital, cuyo enlace de acceso se incluye en la sección de «Documentos de interés» de este número de Zergak. En concreto, la publicación contiene: i) el texto consolidado del Concierto Económico, en los tres idiomas, a la fecha de la última modificación incorporada mediante la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, ii) el texto de la metodología de señalamiento del cupo aprobada por la Ley 11/2017, en los tres idiomas y iii) el glosario al que se ha hecho referencia anteriormente.

En el mismo orden de iniciativas divulgativas del Concierto, con la oportunidad que brindaba la circunstancia de cumplir en 2018 el 140 aniversario desde que fuera aprobado el primer

eta Ekonomia Sailak lan baten argitalpenean hartu du parte: Ekonomia Itunak eta Kupoak zer bilakaera eta eraldaketa izan duten, XIX. mendearren amaieratik hona onetsi dituzten lege-testuen bitartez ikusia. Arabako Foru Ogasuneko Zerga Araudiaren zerbitzuburu Javier Armentia Basterra jaunak egin du lan hori. Bete-beteko kontakizun bat da, Ekonomia Itunari eta Kupoari buruzkoa, ikuspegি historikotik egina, eta teknizismorik gabeko hizkera hobetsi du, edonork irakurtzeko modukoa, gai horri buruzko ikasketa, ulermena eta zabalkundea errazteko asmoz.

Javier Armentiaren liburuari ere aurreratuko zaio formatu digitaleko zabalkundea, baina hedapen hori geroago formatu fisikoko argitalpen batekin osatzea ere baloratuko da. Aldizkariaren ale honetako «Documentos de interés» atalean liburuaren edukiaren aurrerapenarekin batera haren aurkibidea eta egilearen sarrerako oharra jaso dira.

Gaia aldatuz, eta aldizkariaren azken bi zenbakien ildo editorialari jarraiki, zerga-iruzurra borrokatzeko erakunde-lankidetzaren esparruan, garrantzitsua iruditzen zaigu nabamentzea aurrerapausoak egin direla urte anitzeko baterako proiektuetako batean, funsezkoak baitira prebentzio-estrategien arloan: tributu-edo zerga-hezkuntzaz ari gara, kontzientziazio fiskal handiagoa sustatu nahi du-eta, haurrengandik hasita, hezkuntza-inguruan. «Documentos de interés» atalean, berriro nabamentzen da, esteka edo lotura espezifiko baten bidez, zerga-hezkuntzako gunera sartzeko bidea, Eusko Jaurlaritzaren Ogasun eta Ekonomia Sailaren webgunean baitago. Horren bitartez irits gaitezke, era berean, hiru foru-ogasunetako bakoitzak ekonomiari eta zerga-sistemari buruz prestatu duen unitate didaktikora. Unitate didaktiko horietan oinarritzen da ikastetxeetan ematen den programa.

Tributu-edo zerga-hezkuntzari buruzko proiektu horri dagokionez, 2018ko bigarren seihiokoan

Concierto Económico, desde el Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco se ha participado en la publicación de un trabajo sobre la evolución y transformación del Concierto Económico y el Cupo a través de los diferentes textos legales que lo han ido aprobando desde finales del siglo XIX hasta la actualidad, cuyo autor es Javier Armentia Basterra, Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Hacienda Foral de Álava. Se trata de un completo relato del Concierto Económico y el Cupo desde una perspectiva histórica, que elige un lenguaje sin tecnicismos, para todos los públicos, con el fin de facilitar su estudio, comprensión y divulgación.

También en relación con el libro de Javier Armentia, se va a anticipar su publicación en un formato digital, si bien se valorará complementar la difusión posteriormente con una edición en formato físico. En este número de la revista, en la sección de «Documentos de interés», se avanza el contenido del libro, incluyendo su índice y la nota introductoria del autor.

En otro orden de cosas, y como continuación de una línea editorial que ha caracterizado los dos últimos números de la revista, en el ámbito de la colaboración institucional en la lucha contra el fraude fiscal, consideramos de interés destacar los avances en uno de los proyectos plurianuales conjuntos que son clave en el área de las estrategias preventivas, el de educación tributaria, que trata de promover una mayor concienciación fiscal desde una edad temprana, en el entorno educativo. En la sección de «Documentos de interés», se destaca nuevamente el acceso, mediante enlace específico, al área de educación tributaria en la web del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco, a través del cual se dirige a su vez a los enlaces que dan acceso a las unidades didácticas sobre economía y fiscalidad de cada una de las tres Haciendas Forales. En dichas unidades didácticas se fundamenta el programa impartido en los centros escolares.

Respecto a este proyecto de educación tributaria, en el segundo semestre de 2018

formalizatu da laguntza-zerbitzuen kontratu bat, programa hurrengo hiru ikasturteetan ezartzeko, 2021era arte: horrek egonkortasuna emango dio proiektuari. Gainera, lan handi eta arrakastatsua egin da proiektua EAEko ikastetxeetan hedatzeko, 2018/2019 ikasturterako ezarritako inskripzio-helburua gainditzeraíno. Izen ere, 150 ikastetxe jarri ziren helburu gisa, eta behin-behineko inskripzio-erregistroan —osatzeko oraindik— 160 ikastetxe baino gehiago zeuden 2018aren amaieran.

Aldizkari honen erreferentziako epean (2018ko uztaila-abendua) foru-erakundeek tributuen alorrean izan duten araugintza-jarduera guzti jasotzen da, zehatz-mehatz, «Actualidad Fiscal» (Zergak gaur egun) atalean. Halaber, foru-aldundietako zerga-araudiaren edo zerga-politikaren zerbitzuek gaurkotasunagatik edo esanahi bereziagatik nabarmendu dituzten xedapen batzuen iruzkina ere egiten da. Zergapideen elkar-egokitasun, erakidetasun eta lankidetasunari buruzko maiatzaren 30eko 3/1989 Legearen 11. artikuluan ezarritakoari jarraikiz, Zerga Koordinaziorako Organoak emana zuen jada xedapen horietako batzuei buruzko txostena, artean proiektu-fasean zeudela. Zenbait aldaketa onartu dira tributu-sistema foraletan, hala arauetan nola erregelamenduetan, eta zerga gehienei eragin diete: batetik, foru-erakundeen araugintza-eskumenaren mende daudenei, eta, bestetik, Ekonomia Itunaren arabera Estatuaren arauen arabera zuzendu beharreko zergei.

Europar Batasuneko gaurkotasun fiskalaren kronikak, Euskadik Bruselan duen Ordezkartzao langileek egina, 2018ko bigarren sei hilabeteko fiskalitatearen alorreko azpimarragarriaren berri ematen du, zazpi atal handitan egituratuta: i) sarrera; ii) sozietateen fiskalitatea; iii) BEZa; iv) zerga bereziak; v) administrazio-lankidetza; vi) arau-hausteen prozedurak, eta azkenik vii) txostenak, argitalpenak eta proiektuak.

se ha formalizado el contrato de servicios de apoyo para la implantación del programa en los próximos tres cursos escolares, hasta 2021, lo que dará estabilidad al proyecto. Asimismo, se ha desarrollado una intensa y exitosa labor de difusión del proyecto entre los centros escolares de la CAE que ha permitido superar el objetivo de inscripción fijado para el curso 2018/2019. Así, frente a los 150 centros escolares que se marcaron como objetivo, el registro de inscripción provisional, aún susceptible de completarse, superaba a finales de 2018 los 160 centros.

La actividad normativa de las instituciones forales en materia tributaria durante el periodo de referencia de esta revista (julio – diciembre 2018) 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. De acuerdo con lo establecido en el artículo 11 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, parte de estas disposiciones ya habían sido informadas previamente, en fase de proyecto, por el Órgano de Coordinación Tributaria. Se han aprobado cambios diversos en los sistemas tributarios forales, tanto de rango normativo como reglamentario, que han afectado a la mayor parte de los impuestos: a aquellos sobre los que se dispone de competencia normativa y por tanto discrecionalidad para su regulación, y también a aquellos otros tributos que, según regula el Concierto Económico, han de regirse por las normas establecidas por el Estado.

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 acaecido durante el segundo semestre de 2018, estructurándose en siete grandes apartados: i) introducción; ii) fiscalidad de las sociedades; iii) IVA; iv) impuestos especiales; v) cooperación administrativa; vi) procedimientos de infracción; y un último apartado vii) sobre informes, publicaciones y proyectos.

Sarrerak gainetik azaltzen ditu Austriako lehendakaritzaren lehentasunak, hari egokitu baitzaio lehendakaritza 2018ko bigarren sei hilabetean, Estoniairekin eta Bulgariairekin batera osatzen baitu hirukote bat, hiru estatuek eratua, 2017ko uztailaren 1etik 2018ko abenduaren 31ra arteko 18 hilabeteko aldiak lehendakaritzaz txandaka arduratu dena; egin-eginean ere, epe luzerako helburuak finkatu dituzte, eta aipatu aldirako programa erkidea landu. 18 hilabeteko hurrengo aldiak, 2019ko urtarrilaren 1a eta 2020ko ekainaren 30a bitartean, Errumaniak, Finlandiak eta Kroaziak osatuko dute hirukoa. Fiskalitatearen alorrean, austriar lehendakaritzaren lehentasunak fiskalitatearen efizientzia eta ekitatea hobetzen zentratu ziren, eta ekonomia digitalaren fiskalitatea landu zuten, mozkinak sortzen diren lekuan zergapetzen direla bermatze aldera, bai eta sozietateen gaineko zergaren zerga-oinarri komun bat sartzea bultzatu ere, BEZa modernizatzearkin batera.

Sozietateen fiskalitateari gagozkiola, lau gairi heldu zaie: i) jardueraren edo lanaren bilakaera Kontseiluan zuzeneko fiskalitateaz arduratzenten den lantaldian (3 bilera seihilekoan), sozietateen gaineko zergaren zerga-oinarri komun bati buruzko Zuzentarauren proposamena dela eta; izan ere, bi fasetan oinarritutako ikuspegi baten lehen fasea izango da hori: lehena, zergaren zerga-oinarria kalkulatzeko arauen erregulazioari buruzkoa, zuzentaraun horren bitartez gauzatzeko; eta bigarrena, finkapenari buruzko akordioari buruzkoa, beste zuzentaraun baten bitartez gauzatzeko; ii) batetik, enpresen zerga-sistemari buruzko Jokabide Kodearen bilerak (4 bilera seihilekoan, hainbat gairi heltzeko, bestek beste, patent box delakoaren foru-erregimenei); baliabide hori, juridikoki loteslea ez bada ere, kaltegarritzat jotako neurri fiskalak indargabetzera konpaketitzen ditu estatu kideak, baita neurri berrikin ez hartzera ere; bestetik, ECOFIN Kontseiluan ateratako ondorioak esparru horretan egindako lanei buruz; iii) ekonomia digitalaren fiskalitateari buruzko legegintza-proposamenak: batetik, gaur egun EBren zerga-sistematik kanpo geratzen diren jarduera digital nagusiak zergapetuko lituzkeen behin-behineko zerga bat ezartzea; bestetik,

El apartado introductorio describe a grandes rasgos las prioridades de la presidencia de Austria, a quien ha correspondido su ejercicio durante el segundo semestre de 2018 y que, junto con Estonia y Bulgaria 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 han rotado la presidencia y han fijado unos objetivos a largo plazo y elaborado el programa común para el periodo referido. El próximo periodo de 18 meses, de 1 de enero de 2019 a 30 de junio de 2020, el trío lo forman Rumanía, Finlandia y Croacia. En el área de fiscalidad, las prioridades de la presidencia austriaca se centraron en mejorar la eficiencia y la equidad de la fiscalidad, trabajando en torno a la fiscalidad de la economía digital, de manera que se asegure que los beneficios se gravan allí donde se generan, e impulsando la introducción de una base imponible común del impuesto de sociedades y modernizando el IVA.

En cuanto a la fiscalidad de las sociedades, se abordan cuatro cuestiones: i) la evolución de la actividad en el seno del grupo de trabajo de fiscalidad directa del Consejo (3 reuniones durante el semestre) 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) las reuniones del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas (4 reuniones durante el semestre, en las que entre otras cuestiones han sido objeto de debate los regímenes forales de patent box), instrumento que si bien no es jurídicamente vinculante, sí compromete a los estados miembros a derogar las medidas fiscales consideradas perniciosas y a abstenerse de promulgar nuevas medidas, así como las conclusiones adoptadas en el Consejo ECOFIN sobre los trabajos realizados en este ámbito; iii) las nuevas propuestas legislativas sobre la fiscalidad de la economía digital: las relativas a un impuesto provisional que grava las principales actividades digitales que actualmente quedan al margen de imposición en la UE y las propuestas

sozietaeen gaineko zergaren esparruan soluzio integral bat bilatzea epe luzean, halako moldez non enpresek erabiltzaileekin kanal digitalen bitartez elkarreagin esanguratsua gauzatzen duten tokian bertan aitortuko eta zergapetuko lituzkete euren mozkinak (alor horri dagokionez, txostenak honako hauek aipatzen ditu bigarren seihileko nobedade gisa: Europako Ekonomia eta Gizarte Komiteak uztailean emandako irizpena, fiskalitatean diharduen lan-taldearen 7 bilerak, ECOFIN Kontseiluaren azaroko eta abenduko eztabaidak, eta Europako Parlamentuak abenduan onetsitako bi legegintza-ebazpenak); eta iv) 2019ko urtarrilaren 1ean indarra hartzea enpresen zerga-saihestearren jardunbide ohikoenakezabatzeko arau berriek (haueturuzko arauak: enpresei mozkinak zergapetzea, baldin eta zergapetze-maila baxuko herrialdeetara eraman badituzte, herrialde horietan benetako jarduera ekonomikorik izan gabe; interes kengariak murrizteari buruzko arauak; eta abusuzko jardunbideak galarazteari buruzko arau orokorra); halaber, eta horien osagarri gisa, 2020ko urtarrilaren 1etik aurrera beste arau batzuk ezarriko dira, asimetria hibridoak erregulatzeko, sozietaei galarazte aldera EBko bi herrialderen arteko aldeak –tributu-legeriaren esparrukoak– zergak saihesteko esplota ditzaten; azkenik, zenbait aktibotan –hala nola jabetza intelektualean– lortu diren eta estatu kide baten lurrealdetik irten diren mozkinak estatu hartan zergapetzea bermatzeko neurriak jarriko dira martxan (irteera-zergapetzeari buruzko arauak).

BEZari dagokionez, EBko zerga-sistemari buruzko txostenak sei gai nagusiak aipatzen ditu, Austria lehendakaritza izan zuen bitartean ECOFIN Kontseiluko lantaldeak landu dituenak. Lehenik eta behin, subjektu pasiboa alderantzizatzeko mekanismo orokor bat aldi baterako aplikatzearren gaineko eztabaida dugu, BEZaren bilketa efikaza zaintzeko eta iruzurraren prebentzioa hobetzeko neurri gisa. BEZari buruzko atalaren bigarren jardunguneari dagokionez, ECOFIN Kontseiluak 2018ko azaroan onartutako Zuzentaraudi bide eman zion eztabaidaren gainekoa da; zuzentarau horri esker harmonizatuko dira formatu elektronikoko argitalpenei (ordura arte, zerga-tasa orokorrean

a largo plazo que buscan una solución integral en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, de tal manera que se declaren y graven los beneficios allí donde las empresas lleven a cabo una interacción significativa con los usuarios mediante canales digitales (en relación con este ámbito, el informe refiere como novedades del segundo semestre: el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo de julio, las 7 reuniones del grupo de trabajo de fiscalidad, los debates del Consejo ECOFIN de noviembre y diciembre y las dos resoluciones legislativas aprobadas por el Parlamento Europeo en diciembre); y iv) la entrada en vigor, el 1 de enero de 2019, de nuevas normas destinadas a eliminar las prácticas más comunes de elusión fiscal de las empresas (normas relativas al gravamen de los beneficios trasladados a países con un bajo nivel de imposición en los que la empresa no tenga una actividad económica auténtica, normas relativas a la limitación de intereses deducibles y norma general contra las prácticas abusivas), que se completarán a partir del 1 de enero de 2020 con otras normas que regularán las asimetrías híbridas con el fin de impedir que las sociedades exploten las diferencias existentes en la legislación tributaria de dos países de la UE para eludir impuestos, así como medidas para garantizar que los beneficios obtenidos en activos tales como la propiedad intelectual que salgan del territorio de un Estado miembro pasen a ser imponibles en ese Estado (normas sobre la imposición de salida).

Respecto al IVA, el Informe sobre Fiscalidad en la UE refiere seis grandes temas en los que se ha centrado la actividad de los Grupos de trabajo del Consejo ECOFIN durante la presidencia de Austria. En primer lugar, el debate sobre la aplicación temporal de un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo, como medida dirigida a velar por una recaudación eficaz del IVA y mejorar la prevención del fraude. El segundo foco de actividad al que se refiere el apartado sobre IVA del Informe, es el relativo al debate que concluye con la adopción de la Directiva adoptada por el Consejo ECOFIN de noviembre de 2018, que permite la armonización de las

baino ezin ziren zergapetu) aplicatzen zaizkien BEZ-arauak formatu fisikokoei aplicatzen zaizkienekin (tasa murriztuarekin zergapetu zitezkeen). Hirugarrenik, Kontseiluak epe laburreko soluzio batzuk hartu ditu, BEZ-sistema berri bat txertatu aurrekoak, zuzentara baten eta bi erregelamenduren bitartez tankeratuak. Laugarrenik, Europako Parlamentuak argitaratutako azterlan bat aipatzen da, EBko BEZaren sistema modernizazeari buruzkoa, funtsezko hiru helburu dituena: i) BEZ-iruzur mugaz gaindikoaren eskema nagusien ezaugarriak argitza eta iruzur horren efektuak kalkulatzea; ii) egungo erregulazio-esparrua eta eztabaidea proposamenak ebaluatzea; eta iii) gomendioak ematea. Bosgarren atalean, eztabaidea hau aipatzen da: kohesioaren eremuan, BEZa erakunde publikoei itzultzea, eta horrek eragin negatiboak izan ditzakeela EBren funtsen erabilpen optimoan. Azkenik, jorratutako seigarren gaia da Europako Kontuen Auzitegia merkataritza elektrikoaren esparruko BEZari eta aduana-eskubideei buruz egiten ari den auditoria. Auditoria horren txostena 2019aren erdialdean argitaratuko dela aurreikusten da.

Zerga bereziei buruzko atalak bi hauek ukitzen ditu: batetik, ECOFIN Kontseiluaren lantaldeak alkoholaren eta edari alkoholdunen gaineko zerga bereziei buruz izan duen eztabaidea; bigarrenik, Europako Ekonomia eta Gizarte Komitearen 2018ko urriaren 17ko Irizpena, Europako Batzordeak EBren zerga bereziak berrikusteari buruz egindako proposamenen gainekoa.

Administrazio-lankidetzaren eremuan hiru gai iruzkintu dira. Lehenik eta behin, Kontseiluak administrazio-lankidetza indartzeko dituen neurriak, efikazia handiagoz heltzeko mugaz gaindiko iruzur modu hedatuenei (administrazio-ikerketarako prozedurak, funtzionarioek informazio jakin baterako irispidea izatea, informazioa elkarri trukatzea eta partekatutako informazioa aztertzea). Bigarrenik, administrazio-lankidetzaren esparruan, Europako Ekonomia eta Gizarte Komiteak Fiscales 2021-2027 programari

normas del IVA aplicables a las publicaciones de formato electrónico (hasta entonces solo podían gravarse al tipo impositivo general) con las aplicables a las de formato físico (podían gravarse a tipos reducidos). En tercer lugar, la adopción por parte del Consejo de algunas soluciones a corto plazo, previas a la introducción de un nuevo sistema de IVA, instrumentadas mediante una directiva y dos reglamentos. En cuarto lugar, se hace referencia a la publicación por parte del Parlamento Europeo de un estudio sobre la modernización del sistema de IVA de la UE, que persigue tres objetivos clave: i) aclarar las características de los principales esquemas transfronterizos de fraude en el IVA y cuantificar sus efectos, ii) evaluar el marco regulatorio actual y las propuestas en discusión y iii) proporcionar recomendaciones. En el apartado quinto se hace referencia al debate sobre el reembolso del IVA a los organismos públicos en el ámbito de la cohesión y sus efectos negativos para conseguir un uso óptimo de los fondos UE. Por último, la sexta cuestión abordada se refiere a la auditoría sobre el IVA y los derechos de aduana en el comercio electrónico que está realizando el Tribunal de Cuentas Europeo y cuyo informe se prevé publicar a mediados de 2019.

El apartado relativo a los Impuestos Especiales alude, por una parte al debate en el seno del grupo de trabajo del Consejo ECOFIN sobre los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas y, por otra, al Dictamen del Comité Económico y Social Europeo del 17 de octubre de 2018 sobre las propuestas de la Comisión Europea de revisión de los impuestos especiales de la UE.

En el ámbito de la cooperación administrativa son objeto de comentario tres cuestiones. Primero, las medidas del Consejo para el refuerzo de la cooperación administrativa con objeto de afrontar con mayor eficacia las formas más extendidas de fraude transfronterizo (procedimientos de investigación administrativa, acceso del personal funcionario a determinada información, intercambio de información y análisis de la información compartida). En segundo lugar, en el ámbito de la Cooperación

buruz emandako irizpenaren berri ematen da. Administrazio-lankidetzaren hirugarren –eta azken– puntuaren EBren zerrenda bat jorratzen da, zerga-alarrean lankidetza nahikoa ematen ez duten jurisdikzioen gainekoa.

Halaber, Europar Batasunaren fiskalitateari buruzko txostenak (2018ko uztaila-abendua aldiari dagokiona), arau-hausteetarako prozedurei buruzko atalean, lehendabizi i) sarrera bat egiten du prozeduraren etapak deskribatzeko; gero ii) hamalau epatze-gutun aipatzen ditu, estatu kide batzuetako agintariei zuzenduak, Europar Batasunaren arauak urratzeagatik Batzordeak arau-hausteak detektatu dituen kasuetan; iii) halaber, Batzordeak emandako lau irizpen ziodun aipatzen ditu, zeinetan estatu kide jakin batzuk premiatzen baitira beren araudia behar bezala egokituz; iv) artxibatu diren hiru gai ukitzen dira, eragindako estatu kideek arau-hauste prozeduretan neurri zuzentzaileak hartu dituztenean, hain zuzen ere haien artxibatzea eragiten dutenak, eta v) Europar Batasunaren Justizia Auzitegiaren (EBJA) hiru epai biltzen dira, horietako bik Espainiako zerga-sistema hartzen dutela eraginpean –zehazki, zerga-errentamenduko sistema eta merkataritza-funts finantzarioaren amortizazio-erregimena—.

Amaitzeko, Europar Batasuneko fiskalitatearen gaineko txostenei, argitalpenei eta proiektuei buruzko atalaren azken zatian, intereseko dokumentuen zerrenda bat bildu da, dagozkien irispide-helbideak adierazita, eta FairTax proiektua aipatzen da; ikerketa-proiektu hori diziplina artekoa da, Europako funtsen bidez finantzatzen da, eta zerga-sistemen funtsezko alderdiak zehazten ditu, zerga-sistemen dimentsio ekonomikoa, soziala, kulturala eta ingurumenekoa barne hartzen dituen ikuspegi integral batean oinarrituta, EBko estatu kideetan egonkortasun ekonomikoan, justizian eta jasangarritasunean funtsatutako ingurune bat lortze aldera.

«Estudios y Colaboraciones» (Azterlanak eta Kolaborazioak) atalean lau artikulu ditugu oraino honetan. Atala irekitzeko, Juan

administrativa, se informa sobre el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre el programa Fiscalis 2021-2027. El tercer y último punto relativo a la cooperación administrativa se refiere a lista de la UE sobre jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal.

Asimismo, el informe sobre fiscalidad UE del periodo julio – diciembre 2018, en su apartado de Procedimientos de infracción, tras i) una introducción en la que se describen las etapas del procedimiento, se hace eco de: ii) catorce cartas de emplazamiento, dirigidas a las autoridades de diversos estados miembros en relación con casos en los que la Comisión ha detectado indicios de infracción por infringir las normas de la UE, iii) cuatro dictámenes motivados emitidos por la Comisión instando a determinados estados miembros a que adapten su normativa convenientemente, iv) 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 y v) tres sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), dos de las cuales afectan al sistema fiscal español, en concreto al sistema de arrendamiento fiscal y al régimen de amortización del fondo de comercio financiero.

Por último, en el apartado final de Informes, Publicaciones y Proyectos sobre Fiscalidad en la Unión Europea se relaciona una serie de documentos de interés, indicando las correspondientes direcciones de acceso y se incluye una referencia al Proyecto FairTax, proyecto de investigación interdisciplinario, financiado con fondos europeos, que trata de definir las claves de los sistemas fiscales, desde una perspectiva integral que abarque las dimensiones económica, social, cultural y medioambientales de la fiscalidad, para conseguir un entorno de estabilidad económica, justicia y sostenibilidad en los estados miembros de la UE.

La Sección de «Estudios y Colaboraciones» se compone en esta ocasión de cuatro artículos. Abre la sección un interesante trabajo del profesor Juan

Calvo Vérgez irakaslearen lan interesgarri bat, puri-purian dagoen gai bati buruzkoa: «La pretendida implantación de un impuesto estatal a las transacciones financieras: algunas consideraciones». 2011ko irailean, finantza-transakzioen gaineko zergaren (FTZ) sistema komun bati buruzko Zuzentaraurako proposamen bat aurkeztu zuen Europako Batzordeak; geroago, 2013ko urtarilean, Kontseiluak Erabaki bat hartu zuen, estatu kide talde baten (España barne hartuta) lankidetza sendotua baimentzeko, zerga hori ezartze aldera. Harrezkerotik, zenbait herrialdekin ezerri dute zerga hori euren jurisdikzioetan, bakoitzak bere tankera propioarekin. Zehazki, Frantziak, Italiak, Erresuma Batuak, Belgikak, Irlandak eta Greziak FTZren bertsioak onartu dituzte, gutxi-asko onetsiak, eta aurkako korronte kritikoa aurkitu dute, oro har. Duela gutxi, estatuko gobernuak aurreproieku bat aurkeztu, eta imintzia egin du, nolabait, zeharkako zerga bat sortuko duela, gehienbat zergapetuko lituzkeena sozietae espanyolen akzioen kostubidezko erosketak; Frantziaren ezarritakoaren ildotik joango litzateke (aurkako erreakzioak piztu ditu Frantziakoak ere).

Testuinguru horretan, hasiera ematen dio Juan Calvok bere artikuluari, zehatz kontatuta zer bilakaera izan duen zergaren diseinuak Zuzentaraurako lehen proposamenetik gaur egunera arte; egileak agerian uzten du zer zaitasun dagoen adostasun orokorra lortzeko, bai eta FTZren elementu nagusiei buruz ireki den eztabaidea ere: conexio-puntua (egoitzaprintzioa vs emisio-printzioa) eta nazioarteko zuzenbidea urratzeko arriskua, zergaren lurraldez kanpoko ondorioak direla eta; aplikazio-eremu objektibo aproposenari buruzko desadostasunak (zer finantza-aktibo zergapetu behar diren); zerga-tasa zer mailatan kokatu behar den, etab.

Estatu kideek FTZren tankerari buruz dituzten desadostasunei dagokienez, egileak artikuluaren atal batean aipatzen du EBJAK emandako epai bat, ebazpena eman baitzion Erresuma Batuaren errekurso bati, aurka egin zion eta estatu kideren arteko lankidetza sendotua onesteko Kontseiluaren

Calvo Vérgez, de evidente actualidad, titulado «La pretendida implantación de un impuesto estatal a las transacciones financieras: algunas consideraciones». Desde que en septiembre de 2011 la Comisión Europea presentase una propuesta de Directiva relativa a un sistema común del Impuesto sobre las Transacciones Financieras (ITF) y posteriormente, en enero de 2013, el Consejo adoptase la Decisión por la que se autorizaba una cooperación reforzada de un grupo de estado miembros, entre ellos España, para establecer el impuesto, han sido varios los países que, bajo distintas configuraciones, lo han establecido en sus respectivas jurisdicciones. En concreto, con mayor o menor aceptación, pero en líneas generales teniendo en frente una fuerte corriente crítica, han aprobado versiones del ITF los siguientes seis países: Francia, Italia, Reino Unido, Bélgica, Irlanda y Grecia. Recientemente, también el ejecutivo estatal ha presentado un anteproyecto mediante el cual propone la creación de un impuesto indirecto que gravaría principalmente las adquisiciones onerosas de acciones de sociedades españolas, bastante en línea con el modelo francés que, asimismo ha concitado reacciones en su contra.

En este contexto, Juan Calvo introduce su artículo con un relato detallado del proceso evolutivo que ha seguido el diseño del Impuesto desde la primera propuesta de Directiva hasta hoy, poniendo de manifiesto las dificultades para alcanzar un consenso general sobre su configuración y el debate abierto sobre los elementos principales del ITF: el punto de conexión (principio de residencia vs principio de emisión) y la posible vulneración del derecho internacional por sus efectos extraterritoriales, las discrepancias sobre cuál es el ámbito objetivo de aplicación idóneo (qué activos financieros deben ser gravados), el nivel en que debe situarse el tipo impositivo, etc.

Respecto a las diferencias de posición entre estados miembros sobre la configuración del ITF, se hace eco en un apartado del artículo de la Sentencia del TJUE que resuelve el recurso del Reino Unido contra la Decisión del Consejo por la que se autorizaba la cooperación reforzada

Erabakiari. Egileak, gainera, hausnarketa kritikoa ere egiten du FTZ EBn sortzeari buruz; hain zuzen ere, zerga hori ezartzeak efektu negatiboak izan ditzakeela ohartarazten du, eta arriskuak aurreikusten ditu alor batzuetan: zerga-karga inbertitzailerantz lerratzeko arriskua, zergapetutako transakzioak zergaren eraginpean ez dauden jurisdikzioetara eramateko arriskua, eta balio-merkatuan distortsio larriak izateko arriskua.

Bestalde, labur analizatzen ditu FTZren bertsio desberdinak Frantzian, Italian eta Erresuma Batuan ezartzearen lehenengo ondorioak. Frantzian ipintzen du arreta bereziki, eta hango Kontu Auzitegiaren balorazioen berri ematen du: merkatuko negoziazio-bolumena % 20 inguru eroriko omen da, eta inbertitzale txikiek komisio gehiago jasan beharko dituzte zerga horren ondorioz. Azkenik, bere kolaborazioaren azken apartatuan, Estatuko gobernuak diseinaturiko lege-aurreproiektuaren goitik beherako analisia egin du, bai eta balorazioa ere, eta Europar Batasuneko proposamenari ikusi dizkion arrisku eta ondorio oker berberak antzeman dizkio.

Zergak aldizkariaren zenbaki honetako bigarren kolaborazioan, lehenengoan bezala, gaurkotasun handiko gai bati heltzen zaio: 2018ko urrian, Auzitegi Gorenak, aurreko erabaki batzuetako irizpideari kontra eginez, hiru epaitan aitortu zion hipoteka-hartzekodunari, eta ez mailegu-hartzailarei, subjektu pasiboaren izaera, ondare eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zergari zegokionez (betiere, egintza juridiko dokumentatuen modalitatean), zergapeturiko dokumentua denean hipoteka-berme eta guztiko mailegu baten eskritura publikoa. Auzitegi Gorenak berak zuzendu du, gerora, epai horien irizpidea, halako moldez non, egilearen esanetan –Ester Urruzola, Zuzenbidean lizenziatuta eta Arabako Foru Ogasuneko Zerga Araudiaren Zerbitzuari atxikia–, denbora-tarte laburrean planteatu dituen irtenbide bat eta guztiz kontrakoa.

Auzitegi Gorenaren epai horien haritik, bere artikuluan aztertzen du Ester Urruzolak auzia, eta horretarako baliatzen ditu bai dagokion Sekzioak

de varios estados miembros. El autor incluye asimismo unas reflexiones críticas acerca de la creación del ITF en el seno de la UE, advirtiendo los potenciales efectos adversos de su implantación y vaticina riesgos en varios ámbitos: riesgo de traslado de la carga de gravamen al inversor, de deslocalización de las transacciones gravadas hacia jurisdicciones no sujetas al impuesto y de serias distorsiones en el mercado de valores.

Analiza también, de forma breve, los primeros resultados de la implantación de las diferentes versiones del ITF en Francia, Italia y Reino Unido. Se centra en especial en el caso francés y refiere las valoraciones de su Tribunal de Cuentas, que estima una caída en torno al 20% en el volumen de negociación del mercado y un incremento de las comisiones soportado por los pequeños inversores como consecuencia del impuesto. Por último, en el apartado final de su colaboración, incluye un completo análisis del Anteproyecto de Ley diseñado por el ejecutivo estatal, y lo valora advirtiendo los mismos riesgos y efectos perversos que detecta respecto a la propuesta comunitaria.

Al igual que la primera, la segunda colaboración de este número de Zergak aborda un tema de gran actualidad que viene siendo objeto de intenso debate, desde que en octubre de 2018 el Tribunal Supremo, contradiciendo su criterio de anteriores pronunciamientos, dictase tres sentencias en el sentido de atribuir la cualidad de sujeto pasivo de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITP y AJD, cuando el documento sometido a gravamen es una escritura pública de préstamo con garantía hipotecaria, al acreedor hipotecario en lugar de al prestatario. El criterio de estas sentencias ha sido posteriormente corregido por el propio Tribunal Supremo, de manera que, como dice la autora, Ester Urruzola –licenciada en Derecho adscrita al Servicio de Normativa Tributaria de la Hacienda Foral de Álava–, en un breve espacio de tiempo plantea una solución y la opuesta.

Al hilo de las citadas Sentencias del Tribunal Supremo, Ester Urruzola analiza en el artículo la cuestión debatida en las mismas, utilizando para

eta Osoko Bilkurak duela gutxiko erabakietan agertutako arrazoi kontrajarriak, bai aipatu beharreko iritzi dien zenbait gogoeta.

Azaldu beharreko gaia behar bezala kokatzeko, artikuluaren sarreran gogoratzen digu egileak zer lege-esparru zehatzetan planteatu den eztabaidea juridikoa, eta azaltzen digu zer egitura duen egintza juridiko dokumentatuen gaineko zergak (notario-dokumentuen modalitatean), azpimarratuta karga finkoaren eta karga aldakorren arteko aldea, eta oharpen interesgarriak plazaratuta haren izaeraren gaineko eztabaidea doktrinalari buruz (tasa ala zerga?).

Lurralde historikoen ikuspegitik heltzen dio bere lanari, baloratuta epaihoriek nolako eraginadunen foru-esparruan, zeinak arau-desberdintasunak baititu lurralde erkide edo komunean aplikatu behar den araubidearekiko. Egilearen ustean, desberdintasun horiek erabakigarriak izango dira arazoaren azken tratamendurako, hots, zama edo karga mailegu-emaileak edo mailegu-hartzaileak bereganatu behar duen.

Metodo gisa, epaiei banan-banan eta elkarren segidan heldu beharrean, haietan defendaturiko jarreretan emandako argudioak biltzen ditu, baita eztabaidaren puntu nagusien inguruan interesgarri deritzen ekarpen doktrinalak edota jurisprudentzialak ere. Artikuluan, hurrenkera honetan, i) duela gutxiko epaien aurreko jurisprudentzia analizatzen du –horren arabera, mailegu-hartzailea da subjektu pasiboa; ii) sakon aztertzen du zerga-egitate bakarra dagoen ala ez, eta, oinarriztat hartuta zergaren jatorria eta historia eta Ekonomia Ituneko konexio-puntuak, bere jarrera defendatzen du, hots, hipoteka bidez bermatutako maileguak ez duela tributu-unitate bakarra eratzen; aitzitik, zamak edo kargak mailegu Hartzen duela alde batetik, eta hipoteka-bermea bestetik; iii) Auzitegi Gorenak irizpidez aldatzeko eta mailegu-emailea subjektu pasibotzat hartzeko baliatu dituen lau argudio nagusiak azaltzen ditu, baita Osoko Bilkurak Salari kontra egiteko emandako argudioa ere; hain zuen, Osoko

ello tanto las contrapuestas razones esgrimidas por la Sección correspondiente y por el Pleno en sus recientes pronunciamientos, como otras consideraciones que entiende interesante traer a colación.

Con el fin de ubicar adecuadamente el objeto a tratar, recuerda en su parte introductoria cuál es el marco legal concreto en que se plantea la discusión jurídica y explica la estructura del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de documentos notariales, resaltando la diferencia entre el gravamen fijo y el gravamen variable y dejando unos sugerentes apuntes sobre la discusión doctrinal en torno a su naturaleza de tasa o de impuesto.

Enfoca su trabajo desde la perspectiva de los Territorios Históricos, valorando cómo afectan estas Sentencias en el ámbito foral, caracterizado por presentar unas diferencias normativas con el régimen aplicable en Territorio Común, que serán en opinión de la autora determinantes en el tratamiento final de la cuestión, es decir, en si el gravamen debe recaer en el prestamista o el prestatario.

Como método, en lugar de abordar cada sentencia, una a una, de forma sucesiva, opta por agrupar los argumentos de las posiciones defendidas en ellas, así como las aportaciones doctrinales o jurisprudenciales que considera interesantes en torno a los puntos centrales del debate. En el artículo, sucesivamente i) analiza la jurisprudencia anterior a las recientes sentencias –según la cual el sujeto pasivo es el prestatario- ; ii) profundiza sobre la cuestión de si nos encontramos o no ante un único hecho imponible y se apoya en los orígenes e historia del Impuesto y en los propios puntos de conexión del Concierto Económico para defender su posición de que no estamos ante una única unidad tributaria constituida por el préstamo garantizado por hipoteca, sino ante un gravamen, por un lado sobre el préstamo y por otro sobre la garantía hipotecaria; iii) expone los cuatro argumentos principales que sirven al Tribunal Supremo para motivar su cambio de criterio y atribuir al prestamista

Bilkurak iritzi dio interpretazio-funtzio garrantzitsua dagoela Erregelamenduan (mailegu-emailea hartzen baitu subjektu pasibotzat), eta Salak, aldiz, erregelamendu-gehiegikera nabarmena dagoela interpretatu du; iv) foru-esparruko araudi-berezitasunak agerian jartzen ditu; izan ere, lurralte komunean ez bezala, Bizkaian eta Araban foru-arau bidez ematen zaio mailegu-emaileari subjektu pasiboaren nolakotasuna, aztergai dugun arazoan, eta ez erregelamendu bidez, eta, gainera, zergaren salbuespen bat arautzen da, hipoteka-mailegua ohiko etxebizitzarako erabiltzen denean; eta azkenik; eta v) azaroaren 8ko 2018ko Errege Lege Dekretu bidez sarturiko aldaketa aipatzen du: mailegu-emailea ezartzen du subjektu pasibo gisa eta, horrenbestez, etorkizunean polemika juridikorik sortzea galarazten.

2018ko apirilean, Auzitegi Gorenak izapidetzeko onartu zituen preskripzioaren etendurarekin zerikusia zuten bi errekurso, zehazki, urteko laburpenaren aitorpeneko 390 ereduari eta 190 ereduari dagokionez; hori dela eta, Luis Javier Irastorza Letamendiak berriz jorratu du aldizkari honen beste ale batean (Zergak, 33. zenbakia, 2007ko urtarilekoan) analizatu zuen gai bat; oraino honetan, Zergaken zenbaki honetako «Estudios y Colaboraciones» ataleko hirugarren artikuluan berrikusten eta eguneratzen du gaia: «Interrupción de la prescripción por la declaración resumen anual. Análisis en profundidad del modelo 390 en el IVA».

Egileak, Zuzenbidean lizentziatua, Gipuzkoako Foru Ogasuneko ikuskapen-zerbitzuetako kidea gaur egun, sei ataletan egituratzen du bere idazlana:

- i. Sarrera.
- ii. 390 Eeduaren arauzko erregulazioa.
- iii. Bilakaera paradoxikoa administrazio-doktrinan eta doktrina jurisdikzionalean.
- iv. Auzitegi Gorenaren Autoak, kasazio-errekursoa onetsiz, kasazio-interesa atzemateagatik.
- v. Auzitegi Nagusiak foru-lurraldeen araudietarako aurkeztutako errekursoetan

la cualidad de sujeto pasivo y, por otro, el argumento del Pleno para desdecir a la Sala, al apreciar una importante función interpretativa en el Reglamento (que señala como sujeto pasivo al prestamista), frente a la manifiesta extralimitación reglamentaria que interpreta aquella; iv) pone en relieve las singularidades normativas en el ámbito foral, en el que, a diferencia de territorio común, la atribución de la cualidad de sujeto pasivo al prestatario en el caso que nos ocupa se otorga mediante norma foral (en Álava y Bizkaia) y no vía reglamentaria y además se regula una exención del impuesto cuando el préstamo hipotecario se destina a vivienda habitual y; v) finalmente, refiere el cambio introducido mediante el Real Decreto Ley de 8 de noviembre de 2018 que sitúa como sujeto pasivo al prestamista, zanjando a futuro la controversia jurídica.

La admisión a trámite en abril de 2018 por parte del Tribunal Supremo de sendos recursos en relación con la interrupción de la prescripción, en particular respecto a las declaraciones resumen anual Modelo 390 y Modelo 190 respectivamente, han motivado a Luis Javier Irastorza Letamendia a reincidir en una cuestión que ya analizó con anterioridad en esta revista (Zergak 33, 1/2007) y que ahora revisa y actualiza en el tercer artículo de la sección de «Estudios y Colaboraciones» de este número de Zergak, titulado «Interrupción de la prescripción por la declaración resumen anual. Análisis en profundidad del modelo 390 en el IVA».

El autor, licenciado en Derecho y, en la actualidad, integrante de los servicios de inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, estructura su trabajo en seis apartados:

- i. Introducción.
- ii. Regulación normativa del modelo 390.
- iii. La paradójica evolución en la doctrina administrativa y jurisdiccional.
- iv. Los Autos del Tribunal Supremo admitiendo el recurso de casación por apreciar interés casacional.
- v. Consecuencias de la decisión que tome el Alto Tribunal en los recursos interpuestos

- hartzen duen erabakiaren ondorioak. BEZaren alorreko araugintza-gaitasuna Spainiako estatuaren arauditik bereizteko.
- vi. Preskripzioaren etendura beste eredu batzuk aurkezteagatik. Atxikipenen urteko laburpena.

Analisi juridiko interesgarria egiten du, doktrina eta jurisprudentzia ugarian oinarritua, 390 ereduaren gerta litekeen informazio- eta likidazio-funtzioei buruz —jurisdikzio komunaren eta foru-jurisdikzioaren arteko erregulazio-desberdintasuna uzten du agerian—; halaber, azpimarratzeko da funtziobikoitz hori interpretatzeko modua erabakigarria dela preskripzioak nola diharduen zehazteko; bereziki, haren etendura, 390 Ereduaren aurkezpen bidez.

Halaber, nabarmentzeakoak dira egileak Ekonomia Itunaren ikuspegitik egiten dituen hausnarketak, bere buruari egiten dion galderari erantzunez: BEZa aitortzeko eta sartzeko ereduak onesteko foru-eskumenak —26. artikuluan aurreikusia— aldatzen al du aitorpen-izaera (hots, informazio- aitorpen huts edo urteko laburpenaren aitorpen izatetik sartu beharreko kuota duen likidazio/ aitorpen izatera aldatzea)? Aldaketa horrek diferentzia foralik al dakin lurralte komunarekiko, preskripzioa eteteko arrazoiei dagokienez? Eta hori guztia, muga hau kontuan hartuta, Itunaren 26. artikuluan baitago: Estatuak une bakoitzean ezarritako arau substantibo eta formal berberekin arautu beharra BEZ forala. Hausnarketa horiek amaitzeko, egileak ez du ikusten foru-aldundieie eskumena falta zaienik lurralte komunekin bat ez etortzeko preskripzioa eteten duten egintzei dagokienez, 390 ereduaren izaera juridikoarekin loturiko desberdintasunei eustaren ondorioz.

«Estudios y Colaboraciones» atala amaitzeko, Arabako Foru Ogasuneko Zerga Araudiaren zerbitzuburu Javier Armentia Basterraren lana dugu, ikuspegi oso didaktikoarekin azaltzen baitu sozietate-eragiketen tributu-tratamendua —sozietateak eratzea eta deuseztatzea; haien kapital soziala handiagotzea eta murriztea;

- para las normativas de los territorios forales. Capacidad normativa en el IVA para separarse de la normativa del Estado.
- vi. Interrupción de la prescripción por presentación de otros modelos. Resumen anual de retenciones.

Es interesante su análisis jurídico, apoyado en abundante doctrina y jurisprudencia, sobre las funciones informativa y liquidatoria que pueden concurrir en el Modelo 390 —advirtiendo las diferencias regulatorias entre las jurisdicciones común y forales— y lo determinante de cómo interpretamos esta doble función a efectos de definir cómo opera la prescripción, en particular, su eventual interrupción, por la presentación del modelo 390.

A destacar asimismo, sus reflexiones desde la perspectiva del Concierto Económico en respuesta a la pregunta que él mismo se formula sobre si la facultad foral de aprobación de modelos de declaración e ingreso de IVA (prevista en el artículo 26) alcanza a un cambio en la naturaleza de la propia declaración —pasando de ser una mera declaración informativa o declaración resumen anual a convertirse en una declaración-liquidación con cuota a ingresar, que a su vez conlleve una diferencia foral respecto a territorio común en relación a los supuestos de interrupción de la prescripción. Y ello teniendo en cuenta la restricción de regular el IVA foral por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, contenida en el artículo 26 del Concierto. Concluye estas reflexiones sosteniendo que no observa incompetencia foral para diferir respecto a territorio común en los actos interruptivos de la prescripción como consecuencia de mantener las diferencias en relación con la naturaleza jurídica del modelo 390.

Cierra la sección de “Estudios y Colaboraciones” un trabajo de Javier Armentia Basterra, Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava, que, con un enfoque muy didáctico, explica el tratamiento tributario de las operaciones societarias—constitución y disolución de sociedades, aumento y disminución de su

bazkideen ekarpenak, kapital soziala handiagotzea ez dakartenak; edo benetako egoitza edo egoitza soziala aldatzea, aurretik EBko estatu kide batean ez zeudenean—ondare eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zergan (OE eta AJDZ), Arabako Lurralde Historikoan. Eragiketa horiek OE eta AJDZren pean sartzea, Ekonomia Itunaren 30. artikulari jarraikiz, salbuespen zaio foru-erakundeek zerga horretan oro har esleituta duten tributu-eskumen foralaren erabateko egikaritzari; halako eragiketak araudi komunak eraenduko dituela ezarri baita; horrenbestez, Arabako araudiak —egileak aztertutakoak— ezin du desberdina izan lurralde komuneko araudiarekiko, salbu eta alderdi gutxi batuetan: aitorpeneko eta dirusarrerako eredu en onesprena; eta likidazioaldi bakoitzerako dirusarrerak egiteko epeak seinalatzea.

Artikula irakurri zegoen, argi geratzen da sozietate-eragiketak OE eta AJDZren barnean hartzeko benetako aukera bakarrak kapital-murrizketako eragiketak eta sozietateen deuseztapeneko eragiketak direla; izan ere, salbuespen asko daude, eta zergapetu gabeko kasu ugari, egileak zehatz-mehatz identifikatzen dituenak.

Egileak bere azalpenean jarraitutako eskemari dagokionez, atal askotan taulak agertzen dira, sozietate-eragiketek zerga horretan duten tratamendu fiskalaren ikuspegia erraza eta aldi berean osatua eskaintzen dutenak, eta gidoi honi jarraitzen zaio:

- I. EAEko foru-erakundeek arau-eskumena sozietate-eragiketak erregulatzeko.
- II. Kargaren eraginpeko sozietate-eragiketak.
- III. Sozietatearen kontzeptua zergapetutako eragiketen oinarrizko elementu gisa.
- IV. Sozietateekin parekatutako entitateak.
- V. Zerga-egitatea.
 1. Zergapeturiko sozietate-eragiketak.
 2. Zergapeturiko eragiketen eta haien benetako tributazioaren laburpena.
 3. Zergapetu gabeko eragiketak.

capital social, aportaciones de los socios que no supongan aumento de capital social y traslado de la sede de dirección efectiva o el domicilio social cuando no estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la UE- en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) en el Territorio Histórico de Álava. El gravamen de estas operaciones en el ITP y AJD constituye, de acuerdo con el Concierto Económico (artículo 30), una de las limitaciones al ejercicio pleno de la competencia tributaria foral que con carácter general se atribuye a las instituciones forales en dicho Impuesto, estableciéndose que se regirán por la normativa común, y en consecuencia, la normativa alavesa, que es la que analiza el autor, no puede diferir de la de territorio común, salvo respecto a la aprobación de los modelos de declaración e ingreso y el señalamiento de los plazos de ingreso para cada periodo de liquidación.

La lectura del artículo deja patente que la única tributación efectiva de las operaciones societarias en el ITP y AJD es la que afecta a las operaciones de disminución de capital y a las de disolución de sociedades, por la amplia batería de exenciones y supuestos de no sujeción que operan y que el autor identifica con detalle.

El esquema que sigue su exposición, apoyada en varios de sus apartados con tablas que facilitan una visión sencilla y a la vez completa del tratamiento fiscal de las operaciones societarias en el Impuesto, responde al siguiente guión:

- I. Competencia normativa de las Instituciones Forales del País Vasco para regular las operaciones societarias.
- II. Objeto de gravamen de las operaciones societarias.
- III. Concepto de sociedad como elemento básico de las operaciones gravadas.
- IV. Entidades equiparadas a las sociedades.
- V. Hecho imponible.
 1. Operaciones societarias sujetas.
 2. Resumen de las operaciones sujetas y su tributación efectiva.

4. Atzerriko sozietateei aplikatu beharreko arauak.
- VI. Zerga-pizgarriak.
- VII. Subjektu pasiboa.
 1. Zergaduna.
 2. Erantzule subsidiarioak.
- VIII. Zerga-oinarria.
- IX. Zerga-kuota.

«Referencias» atala (Erreferentziak) bost azpiataletan dago egituratuta aldizkariaren ale honetan:

- 1) Lehenengoan, «Documentos de interés» izenekoan (Dokumentu interesgarriak), hiru dokumentu-arlo aukeratu dira: aipatuak ditugu jada editorial honen hasieran, eta aldizkari honetan bertan agertzen diren esteka edo loturen bidez eskura daitezke.
 - i) Lehenengoak, Ekonomia Ituna eta Euskadiko Kupoa zehazteko metodología hiru hizkuntzatan (euskaraz, gaztelaniaz eta ingelesez), Itunari buruzko terminoen glosario batez osatua, ingelesezko azalpen didaktiko batekin, eta terminoen euskarazko eta gaztelaniazko baliokide terminologikoekin.
 - ii) Bigarrena Javier Armentia jaunaren liburuari –jada aipatu dugunari– buruzkoa da: “Evolución del Concierto Económico a través de sus textos legales”.
 - ii) Hirugarren dokumentu-arloan zerga-hezkuntzaren baterako proiektuari buruzko informazio garrantzitsuena dago (editorial honen sarreran aipatu dugu proiektu hori). 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, «Consultas OCTE» izenekoa (EZKO kontsultak), Euskadiko Zerga Koordinaziorako

3. Operaciones societarias no sujetas.
4. Reglas aplicables a las sociedades extranjeras.
- VI. Incentivos fiscales.
- VII. Sujeto pasivo.
 1. Contribuyente.
 2. Responsables subsidiarios.
- VIII. Base imponible.
- IX. Cuota tributaria.

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

- 1) En el primero de ellos, “Documentos de interés” se han seleccionado tres áreas documentales, a las que se ha hecho referencia en las líneas introductorias de este editorial y a las que se accederá en todos los casos mediante los enlaces facilitados en la propia revista.
 - i) La primera de ellas, la versión trilingüe, en euskera, castellano e inglés, del Concierto Económico y la Metodología de señalamiento del Cupo, complementada por el Glosario de términos sobre el Concierto que incluye una explicación didáctica en inglés así como sus equivalencias terminológicas en euskera y en castellano.
 - ii) La segunda, el libro ya referido de Javier Armentia: “Evolución del Concierto Económico a través de sus textos legales”.
 - ii) La tercera área documental, contiene la información más relevante relativa al proyecto conjunto de educación tributaria, al que también 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

Organoak txostena edo irizpena eman dien kontsultak, tributuen alorrekoak, biltzeko gunea da, maiatzaren 30eko 3/1989 Legeak (Zergapideen elkar-egokitasun, erakidetasun eta lankidetasunari buruzkoak) 14. artikuluan xedatutakoari jarraituz: «Kondaira-Lurraldeetako zerga-Arduralaritzek izango dituzten irizpideen erakidetasuna lortzeko, 16. atalean aipatzen den Zerga-Kidekaketarako Sailak txostena egin beharko du behartze-indarreko argibideak egin aurretik (...).».

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

Kontsultaren gaia
PFEZ. – Erretiro-pentsio baten zati bat zergapetza; hain zuzen ere, geroago deuseztatu eta likidatu zen aurreikuspeneko entitate bat eginitzazkion kotizazioen ondoriozko. PFEZa arautzeko Foru Arauaren xedapen iragankorra –gizarte-aurreikuspeneko mutualitateen erregimen iragankorri buruzkoa– aplikatza, zergaren zerga-oinarriarekin erabat edo partzialki bateratzeko.
PFEZ-BEZ-EJZ. – Zer tributu-ondorio duen bizitoki gisa erabiltzen den etxebizitza turistei egonaldi laburretarako alokatzea, etxebizitzan bizi dena berfan ez dagoenean eta beste zerbitzurik eman gabe. PFEZ. – Errenta kapital higiezineko errendimendu gisa kalifikatza, eta errendimendu hori zehaztea. Ohiko etxebizitzaren kontzeptua interpretatza, etxebizitzagatik kenkarria aplikatze aldera. BEZ. – Kontsulta eragin duen eragiketa zergapetuta dago, baina zerga ordaintzetik salbuetsita. EJZ. – Jardueraren alta zergaren epigrafe egokian, 840 ereduaren bitartez.
BEZ. – Fakturazio-betebeharrok. Kontsultaren gaia: Faktura simplifikatuen ordez faktura osoak ematea, fakturak hirugarren batek egiten dituela, kontsultatzalearen kontura.
PFEZ. – PFEZari dagokionez, hitzarmenaren eta ordaindutako soldatua-taulen arteko soldatua-aldeen ondoriozko errentajakin batzuk –aurreko ekitaldikoak– aldi baterako egoztea, baldin eta horien ordainketa behartzen bada, Auzitegi Gorenaren auto baten ondorioz. Jasotako errendimenduen integrazioa.
SZ. – SZren konturako atxikipenak praktikatzeko betebeharra, prestakuntza-alorreko jarduera gauzatzen duen sozietate batek askotariko zerbitzuak emateagatik jasotako errenteai dagokienez.

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

Asunto objeto de la consulta
IRPF. – Tributación de la parte de una pensión de jubilación que deriva de cotizaciones que fueron efectuadas a una entidad de previsión posteriormente disuelta y liquidada. Posible aplicación de la disposición transitoria de la Norma Foral reguladora del IRPF, relativa al régimen transitorio de las mutualidades de previsión social, a efectos de su integración total o parcial en la base imponible del impuesto.
IRPF-IVA-IAE. – Consecuencias tributarias del alquiler a turistas de la vivienda en la que se reside, para estancias breves, durante los períodos de ausencia, sin prestar ningún otro servicio. IRPF. – Calificación de la renta, como rendimientos de capital inmobiliario, y determinación del rendimiento. Interpretación del concepto de vivienda habitual a efectos de la aplicación de la deducción por vivienda. IVA – la operación objeto de consulta constituirá una operación sujeta pero exenta del impuesto. IAE – Alta de la actividad en el epígrafe correspondiente del impuesto, mediante el modelo 840.
IVA. – Obligaciones de facturación. Consulta sobre la emisión de facturas completas en sustitución de facturas simplificadas, en un contexto en que las facturas son realizadas por un tercero por cuenta del consultante.
IRPF. – Imputación temporal a efectos del IRPF de determinadas rentas derivadas de diferencias salariales entre el convenio y las tablas salariales abonadas, correspondientes a ejercicios anteriores, cuyo pago se hace exigible tras Auto del Tribunal Supremo. Integración de los rendimientos percibidos.
IS. – Obligación de practicar retención a cuenta del IS en relación con las rentas percibidas por la prestación, por parte de una sociedad cuya actividad se enmarca en el sector de la formación, de una batería de servicios de naturaleza diversa.

SZ. – Zerga-kontsolidazioko sozietate nagusia, mendeko sozietate bakar bat egonik. Kontsolidazioko merkataritza-funtsaren amortizazioa kontuan hartu beharko da enpresa-kapitalizazioa sustatzeko konpentsazioa aplikatzeko (sozietateen gaineko zergari buruzko foru-arrauen 51. art.); horregatik, kontuan izan beharko da, ondare garbiaren zenbatekoa zerga-ondorioetarako zenbatzeko, bost urteko aldiak konstante jarraitu edo igo egin beharko dela.

PFEZ – BEZ. – PFEZaren konturako atxikipena egiteko eta BEZaren barnean ordaintzeko betebeharra, foru-lurralde batean bizi den pertsona fisiko batek –ikus-entzunezkoen eta publizitatearen sektoreko jarduera bat gauzatzen duenak– askotariko zerbitzuak emateagatik jasotako errenteit dagokienez, zerbitzu horien hartzaleak lurralde komuneko enpresak, foru-lurraldeko enpresak eta beste herralde batzuetan –Europako Erkidegokoetan eta hortik kanpokoetan– kokaturiko enpresak izanik.

PFEZ – DZ – Kudeaketa Katastral. – Zenbait ondasun higiezinaren transmisiōari (gurasoek seme-alabei) zerga-tratamendua ematea; transmisiōa eraginkortasuna unean bertan duen oinordetza-itun bidez egin zen, oinordetza-itun hartan ezeztatzeko kasua biltzen duen klausula mugatzalea egonik.

IS. – Sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal con una única sociedad dependiente. La amortización del fondo de comercio de consolidación deberá ser tenida en cuenta a efectos de la aplicación de la compensación para fomentar la capitalización empresarial (art. 51 NNFF IS) y por lo tanto, se tendrá en consideración para el cómputo del importe del patrimonio neto a efectos fiscales que debe permanecer constante o aumentar durante un periodo de cinco años.

IRPF – IVA. – Obligación de practicar retención a cuenta del IRPF y tributación en el IVA en relación con las rentas percibidas por persona física residente en territorio foral cuya actividad se enmarca en el sector audiovisual y publicitario, por la prestación de una batería de servicios de diversa índole que tienen como destinatarias empresas situadas tanto en territorio común como foral, así como en terceros países, comunitarios y extracomunitarios.

IRPF – ISD – Gestión Catastral. – Tratamiento tributario de la transmisión, de padres a hijos, de varios bienes inmuebles, mediante pacto sucesorio con eficacia de presente con cláusula limitativa que contempla supuesto de revocación.

3) Ekonomia Itunaren III. kapituluko 2. atalean arautzen den Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeari esleitutako eginkizunen aranean dago «*Ekonomia-itun honetan aipatutako lotuneen aplikazioari buruz egiten zaizkion konsultei erantzutea*». Beraz, konsulta horiek Estatuko Administrazioak eta Euskal Autonomia Erkidegoko erakunde eskudunek adostutako erabakien bidez ebaazten dira, Batzordean alde biak ordezkatuta baitaude. Konsulten ebazpenerako prozedura Itunaren 64. artikuluaren b) letran dago araututa.

2018ko bigarren erdian halako zenbait konsulta egin dira eta administrazioek konsulta horiei buruzko erantzun-proposamenak eta oharra helarazi dituzte, baina urtea amaitzean, konsulta horietako ezeinetan ez zen akordiorik lortu. Kasuren batean irekita dago izapidezta, eta akordioa lor daiteke oraindik, baina beste kasu batzuetan, ordea, desadostasuna egiazatua eta Arbitraje Batzordeari helarazi diote desadostasun hori eraginpeko administrazioek, eta organo horri dagokio, orain, gatazka ebaaztea.

3) Entre las funciones atribuidas a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa regulada en la Sección 2º del Capítulo III del Concierto Económico se contempla la de “*Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico*”. Este tipo de consultas son por tanto resueltas de manera consensuada entre la Administración del Estado y las instituciones competentes del País Vasco, al estar ambas partes representadas en esta Comisión. El procedimiento para su resolución viene regulado en el artículo 64, letra b) del Concierto.

Si bien durante la segunda mitad de 2018 se han formulado algunas consultas de esta naturaleza y las administraciones se han trasladado propuestas de respuesta y observaciones respecto a dichas consultas, al cierre del año ninguna de ellas había sido objeto de acuerdo. En algún caso se encuentra abierta su tramitación y aún es factible el acuerdo, pero en otros, constatado el desacuerdo, se ha dado traslado del mismo a la Junta Arbitral, por parte de alguna de las administraciones concernidas y deberá ser ahora este órgano el encargado de resolver el conflicto.

Ondorioz, «Referencias» ataleko azpiatario horretan ez da barne hartzen Itunen bildutako lotunen aplikazioari buruz egindako kontsultuen ebazenik.

4) Ekonomia Itunaren III. kapituluko 3. atalak Arbitraje Batzordearen (ElAB) osaera, eginkizunak eta akordioen erregimena arautzen ditu. Batzorde horrek Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean sortzen diren zergen arloko gatazkak ebaetza du helburu. Zergak aldizkariaren zenbaki honetako «Referencias» ataleko hirugarren azpiatalean, «Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico» (Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen ebazenak) izenekoan, arbitraje-organo horrek 2018ko bigarren erdian emandako 12 akordioen argitalpenaren esteka eman dugu, www.euskadi.eus webgunekoa. Kontuan izan behar da ElAB eraginkortasunik gabe geratu dela, aldi betarako, 2018ko urriaren 17ko bileraz gerotzik, arbitro bat, Isaac Merino jauna, Auzitegi Gorenaren Administrazioarekiko Auzien Salako magistratu izendatu dutelako eta, horrenbestez, ElABeko kidearen eginkizunean baja hartu duelako. Orain, Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoari dagokio arbitro berri bat izendatzea, hutsik geratu den lanpostua bete eta ElAB berraktibatzeko.

Taula honetan zerrendatuta daude Zergak aldizkariko zenbaki honetan bildutako Arbitraje Batzordearen akordio bakoitza eragin zuten gatazken oinarriak:

Gatazkaren xedea
R 5/2018. Egoiliarra ez den hornitzaileak sozietate batu jasanarazitako BEZaren kuotak ordainarazteko eta biltzeko Administrazio eskuduna. Gatazka dago ea zergapekoaren hornitzaileak establezimendu iraunkor baten bidez jarduten duen eta, horrenbestez, harentzako barneko eragiketen kontzeptuan BEZA jasanaraz dezakeen, ala subjektu pasiboaren alderantzikatzea baliatu behar zen.
R 6/2018. Ontzi batean egindako lanaren etekinengatiko PFEZaren konturako atxikipenen exakzioa edo ordainarazpena honi dagokio: ontzia adskribututa dagoen jatorri-portuaren tokiaren arabera eskumena duen Administrazioari.

En consecuencia, en este apartado de la sección de «Referencias» no se incluyen resoluciones de consultas planteadas sobre la aplicación de puntos de conexión contenidos en el Concierto.

4) El Capítulo III del Concierto Económico en su sección 3^a 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, de 12 acuerdos dictados por ese órgano arbitral en la segunda mitad de 2018. Ha de advertirse que, tras su última reunión de 17 de octubre de 2018, la JACE ha quedado transitoriamente inoperativa como consecuencia de la designación de Isaac Merino, uno de sus árbitros, como magistrado de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, y la consecuente baja en su función de vocal de la JACE. Corresponde ahora a la Comisión Mixta del Concierto Económico acordar el nombramiento de una nueva persona para cubrir la vacante y reactivar la JACE.

En la siguiente tabla se relacionan los objetos de los conflictos planteados en cada uno de los 12 acuerdos de la Junta Arbitral divulgados en este número de Zergak:

Objeto del conflicto
R 5/2018. Administración competente para la exacción y recaudación de las cuotas del IVA repercutidas a una sociedad por su proveedor no residente. Conflicto sobre si el proveedor del obligado tributario actúa mediante establecimiento permanente y por tanto puede repercutir IVA en concepto de operaciones interiores a éste o, por el contrario, debió operar la inversión de sujeto pasivo.
R 6/2018. La exacción de las retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos del trabajo prestado a bordo de un buque, corresponde a la Administración competente por razón del lugar donde radique el puerto base al que dicho buque esté adscrito.

R 7/2018. BEZA ordainarazteko administrazio eskuduna. Eragiketa hauen kokapena edo lokalizazioa: lurralde komunean egoitza duen operadoreak garraiolariei txartel-sistema baten bidez egindako erregai-entregak, foru-lurraldean dauden eta hirugarren baten jabetza diren gasolina-zerbitzuguneen bitarbez gauzatuak. 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.	R 7/2018. Administración competente para la exacción del IVA. 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 8/2018. Aurreratutako ordainketen zenbaketa SZarako eragiketa-bolumena zehaztean, kontabilitate-emaitzan diru-sarrera gisa zenbatu ez badira ere. Zerga-egoitza foru-lurraldean duen eta esklusiboki lurralde komunean diharduen zergapeko baten kasu bat aplikatzea.	R 8/2018. Cómputo de los pagos anticipados en la determinación del volumen de operaciones a efectos del IS, aunque no hayan computado como ingresos en el resultado contable. Aplicación al caso de un obligado tributario con domicilio fiscal en territorio foral que opera en exclusiva en territorio común.
R 9/2018. Aurreratutako ordainketen zenbaketa SZarako eragiketa-bolumena zehaztean, kontabilitate-emaitzan diru-sarrera gisa zenbatu ez badira ere. Zerga-egoitza foru-lurraldean duen eta esklusiboki lurralde komunean diharduen zergapeko baten kasu bat aplikatzea.	R 9/2018. Cómputo de los pagos anticipados en la determinación del volumen de operaciones a efectos del IS, aunque no hayan computado como ingresos en el resultado contable. Aplicación al caso de un obligado tributario con domicilio fiscal en territorio foral que opera en exclusiva en territorio común.
R 10/2018. Pertsona jurídiko baten zerga-egoitzari buruzko desadostasuna. Administrazio-kudeaketa eta negozio-zuzendaritza benetan non dauden zentralizatuta zehazten duten elementu guztiak aztertuta, lurralde komunean daudela ondorioztatzen da.	R 10/2018. Discrepancia sobre el domicilio fiscal de una persona jurídica. El grueso de los elementos determinantes de dónde está efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, lo sitúan en territorio común.
R 11/2018. Egiaztatze- eta ikerketa-jarduketen gainekeo eskumena, SZarako, ElABek ebaZen bidez zergapekoaren zerga-egoitza jarduneko administrazioaren lurraldekozat aitoru aurretik. Jarduketak zerga-egoitzari buruzko gatazka planteatzera mugatu ziren, ez zuten inolako eskumenik inbaditu.	R 11/2018. Competencia respecto a actuaciones de comprobación e investigación a efectos del IS, previas al momento en que mediante resolución de la JACE se declare el domicilio fiscal del obligado tributario en el territorio de la administración actuante. Las actuaciones se limitaron a comunicar un planteamiento de conflicto relativo al domicilio fiscal, no constituyendo invasión competencial.
R 12/2018. Administrazio ez-eskudunak sustatutako egiaztatze- eta ikerketa-jarduketen gainekeo eskumena, SZarako, ElABek oraindik ez duela ebatzi zergapekoaren zerga-egoitzari buruzko gatazka. EbaZen da jardun zuen administrazioak ez zuela horretarako eskumenik eta gatazkan inplikatutako esklusiboki beste administrazio bat zegokion ikuskapen-eskumena inbaditu zuela.	R 12/2018. Competencia respecto a actuaciones de comprobación e investigación a efectos del IS, promovidas por la Administración no competente, estando pendiente que la JACE resuelva conflicto sobre el domicilio fiscal del obligado tributario. Se resuelve que la Administración actuante carecía de competencia e invadió la competencia inspectora exclusiva de la otra Administración en conflicto.
R 13/2018. Egoiliarra ez den hornitzaleak sozietate batir jasanarazitako BEZaren kuotak ordainarazteko eta blitzeko Administrazio eskuduna. Gatazka dago ea zergapekoaren hornitzaleak establezimendu iraunkor baten bidez jardutzen duen eta, horrenbestez, harentzako barneko eragiketen kontzeptuan BEZA jasanaraz dezakeen, ala subjektu pasiboaren alderantzikatza baliatu behar zen.	R 13/2018. Administración competente para la exacción y recaudación de las cuotas del IVA repercutidas a una sociedad por su proveedor no residente. Conflicto sobre si el proveedor del obligado tributario actúa mediante establecimiento permanente y por tanto puede repercutir IVA en concepto de operaciones interiores a éste o, por el contrario, debió operar la inversión de sujeto pasivo.
R 14/2018. Pertsona fisiko baten zerga-egoitzari buruzko gatazka. Lurralde komunean edo foru-lurraldean geratzearen irizpidea aplikatze hutsarekin ezin da ohiko bizileku zehaztu eta, horrenbestez, Ekonomia Itunaren 43. artikularen lehenengo zenbakian aurreikusitako bigarren araura jo behar da eta, horrenbestez, interes ekonomikoen gune nagusia izango da irizpidea.	R 14/2018. Conflicto sobre el domicilio fiscal de la persona física. No siendo posible determinar el lugar de la residencia habitual por aplicación del criterio de la permanencia en territorio común o en territorio foral, procede acudir a la segunda de las reglas previstas en el artículo 43. Uno del Concierto Económico, cual es el criterio del principal centro de intereses económicos.

R 15/2018. Bi gatazka metatzea. Administrazio eskudunak egindako egiaztatze- eta ikerketa-jarduketak, araudi komuneko zerga-talde baten aurrean, jarduketa horiek foru-araudiaren eraginpean dauden lotutako entitateetan eragina dutela. Eraginpeko administrazio ez-eskudunaren prozeduran parte hartzea. Expedientea azkentzea eta artxibatzea, bi administrazioek balorazio-irizpide berak baliatzeagatik.

R 16/2018. Sozietaeten gaineko Zergaren Araudia, araudi desberdinaren –audi komunaren eta foru-araudiaren– eraginpean dauden sozietaeten partaidezta duen bat-egite eragiketan batean (absortzioagatiko bat-egitea). Absortzioagatiko bat-egite eragiketan esku hartzen duen sozietaete bakoitzak une bakoitzean bete beharreko SZaren araudia –audi komuna eta foru-araudia– aplikatu behar du, eta administrazio bakoitzari dagokio kontsultari erantzuteko eta bere araudiaren eraginpeko entitatearen gaineko neutraltasun-erregimena behar bezala aplikatzeko eskumena.

5) Azkenik, «Estadísticas» (Estatistikak) atalak, Igor Guinea Palacios Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Saileko Diru-sarrerak Kudeatzeko eta Bilketa Aztertzeko Zerbitzuko teknikariak egin baitu, gai hauek jaso ditu Zergak aldizkariaren zenbaki honetan: i) 2018ko itxieraren bilketaren aurreikuspenari buruzko informazioa eta 2019rako zerga itunduen bidez bilduko denaren kalkulua, Herri Dirubideen Euskal Kontseiluak 2018ko urriaren 11n onartutakoaren arabera, eta ii) foru-aldundiek zerga itunduen bidez 2018an benetan egindako bilketari buruzko informazioa. 2018ko itxieraren aurreikuspenari dagokionez, kalkulatu zen foru-aldundien bilketa bateratua, itxieran, ehuneko 1,6 puntu gehiago (ehuneko 6,0 puntu 2017ko finantza-erregularizazio efektua-ezohikoa– isolatzen badugu) izango litzatekeela aurreko ekitaldikoa baino, hau da, 14.706,5 milioi euroko bilketa, balio absolututan. Aldiz, 2018ko urtearen itxieran benetan 14.981,5 milioi euroko bilketa erregistratu zen, beraz, 2017an kontabilizatutakoa baino %3,5 gehiago. Halaber, 2019ko zerga-sarrerekin lotuta, foru-aldundiek zerga itunduengatik guztira 15.265,4 milioi euro bilduko dituztela kalkulatu da. Zifra horrek esan nahi du urte arteko igoera % 1,9 izango dela, 2018arekin alderatuta.

R 15/2018. Acumulación de dos conflictos. Actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Administración competente frente a un grupo fiscal de normativa común, que tienen repercusiones en entidades vinculadas sometidas a normativa foral. Participación en el procedimiento de la Administración no competente afectada. Terminación y archivo del expediente por coincidencia de los criterios de valoración entre ambas administraciones.

R 16/2018. Normativa del Impuesto sobre Sociedades aplicable en operación de fusión por absorción en la que participan sociedades sujetas a diferente normativa, común y foral. Cada una de las sociedades intervenientes en la operación de fusión por absorción debe aplicar la normativa del IS, común o foral, a la que esté sujeta en ese momento y cada Administración es competente para contestar a la consulta y verificar la correcta aplicación del régimen de neutralidad respecto a la entidad sujeta a su normativa.

5) Por último, el apartado "Estadísticas" elaborado por Igor Guinea Palacios, técnico del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio en el Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco, incluye en este número de Zergak: i) información sobre la previsión de recaudación de cierre de 2018 y la estimación de recaudación por tributos concertados para 2019, aprobadas por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas de 11 de octubre de 2018 y ii) información de la recaudación por tributos concertados efectivamente registrada en 2018. Si bien la previsión de cierre de 2018 estimó que la recaudación consolidada de las Diputaciones Forales registraría 14.706,5 millones de euros, 1,6 puntos porcentuales (6,0 puntos porcentuales si aislamos el efecto de la regularización financiera extraordinaria de 2017) por encima de la de 2017, la recaudación efectivamente contabilizada al cierre de 2018 rebasó las previsiones, ascendiendo a 14.981,5 millones de euros, lo que supone una tasa de crecimiento del 3,5% respecto al registro de 2017. Por otra parte, en relación con los ingresos tributarios de 2019 se estimó que las Diputaciones Forales recaudarán por tributos concertados un total de 15.265,4 millones de euros. Esta cifra supondría un incremento interanual del 1,9% respecto a la cifra registrada en 2018.

En la sección de cierre de la revista, "Normativa Tributaria" se indica la dirección de acceso a los

Ogasun eta Ekonomia Saileko Zerga Administrazioko Zuzendaritzak egindako hileko buletinetan sartzeko helbidea daukazue. Hilabetekari horietan batzen da foru-aldundiek argitaratutako zerga-araudiaren laburpena (ALHAO, BAO eta GAO), bai eta Eusko Jaurlaritzak (EHAA), Nafarroako Foru Erkidegoak (NAO) eta Estatuak (BOE) argitaratutako laburpena ere.

Azkenik, foru-zergen gaiari buruzko informazio baliagarria osatzeko interesa duten pertsonei iradokitzen diegu sar daitezela EAEko hiru lurralde historikoen webguneetan xede horretarako jarritako atalaletan (www.araba.eus, www.bizkaia.eus, www.gipuzkoa.eus) eta Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Sailaren webgunean (<http://www.euskadi.eus/eusko-jaurlaritza/ogasun-finantza-saila/hasiera/>). Horien bidez sar daiteke hiru lurralde historikoen zerga-araudiaren bertsio integratua eskaintzen duen «Foru Zerga Kodea» aplikazioan. Ekonomia Ituna ezagutzen emateko eta harekin loturiko gaietan sakontzeko, Ekonomia Ituna bultzatzeko eta haren zabalkundean jarduteko Ad Concordiam elkarreak sustatutako webgunean sartzea aholkatzen dugu, www.conciertoeconomico.org, baita Ekonomia Itunaren eta Foru Ogasunen Dokumentazio Agiritegiak argitaratutako Ituna buletin elektronikoan ere, honako helbide honetan: http://www.ehu.es/ituna/index_es.html; azkenik, Pedro Luis Uriarte sustatutako Ekonomia Itunaren inguruko dibulgaziozko webgunea ere kontsultatu daiteke, egileak berak egindako «El Concierto Económico. Una visión personal» izeneko lana biltzen duena www.elconciertoeconomico.com. Obra bereziki 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 irakurterrazu du ezaugarri Itunari lehendabizikoz heltzen diotenentzat, eta barnean hartzen duen material zabalak irakurleari erakunde honen gaineko edozein zalantza argitzen lagunduko dio.

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, www.bizkaia.eus, www.gipuzkoa.eus) y en la página web del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco (www.euskadi.eus/gobierno-vasco/departamento-hacienda-economia/), desde la que se puede acceder a la aplicación «Código Fiscal Foral» que ofrece una versión integrada de la normativa tributaria de los tres territorios históricos. Asimismo, para el conocimiento y la profundización en los temas relacionados con el Concierto Económico, aconsejamos el acceso a la web promovida por la asociación Ad Concordiam para la Promoción y Difusión del Concierto Económico, www.conciertoeconomico.org, al Boletín Electrónico Ituna editado por el Centro de Documentación del Concierto Económico y las Haciendas Forales accesible en la dirección http://www.ehu.es/ituna/index_es.html y a la página web promovida por Pedro Luis Uriarte, divulgativa del Concierto, que incorpora su obra «El Concierto Económico. Una visión personal» www.elconciertoeconomico.com. Se trata de una obra especialmente recomendable para 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 6/2018 A 12/2018.

Aprobación del modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados paraísos fiscales y se fijan las condiciones generales para su presentación telemática. (BOTHÁ nº 76 de 2-7-2018 (V))

El artículo 43 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, regula las obligaciones de documentación específicas de las entidades vinculadas. Esta obligación de documentación es una obligación distinta e independiente de la obligación de información. En este sentido, el apartado 3 del artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 41/2014, de 1 de agosto, dispone que los obligados tributarios deberán suministrar la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezcan por orden foral del diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos. Esta obligación de suministrar información se ha venido llevando a cabo cumplimentando los correspondientes cuadros en el modelo 200 de declaración del impuesto sobre sociedades. En esta declaración también se incluía la información relativa a operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales. No obstante, para los períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2017 se ha optado por trasladar la información sobre operaciones vinculadas junto

a la información relativa a operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales, que también se facilitaba en el modelo 200, desde la declaración del impuesto sobre sociedades a una nueva declaración informativa, que únicamente tendrán que cumplimentar aquellas entidades que estén obligadas a informar de este tipo de operaciones y situaciones. En cuanto a la finalidad, por una parte, se entiende más acertado el hecho de incluir estos cuadros, que recogen contenido meramente informativo, en una declaración informativa y, por otra parte, se entiende que eliminando estos cuadros informativos, de contenido a veces complejo, de la declaración del impuesto sobre sociedades, se reducen las cargas fiscales indirectas asociadas a la presentación de esta declaración. Para conseguir que la reducción de cargas fiscales sea efectiva, el plazo de presentación del nuevo modelo 232, declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales, se ha fijado en cuatro meses después de la fecha de presentación de las declaraciones del impuesto sobre sociedades. Además de aprobar el nuevo modelo 232, la presente orden foral regula en qué casos y con qué límites se deberá informar sobre este tipo de operaciones: En el cuadro denominado "información operaciones con personas o entidades vinculadas", se mantiene la obligación de suministrar información relativa a las operaciones con personas o entidades vinculadas exclusivamente cuando su importe conjunto supere la cifra de 36.000 euros de valor de mercado. Este

límite de 36.000 euros no incluye el IVA y se refiere al conjunto de las operaciones por persona o entidad vinculada que sean del mismo tipo y hayan sido valoradas con el mismo método de valoración. En el cuadro "operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (artículo 37 y DT 19º NF 37/2013)" y el en los dos cuadros destinados a informar sobre las operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales, deberán incluirse estas operaciones independientemente del importe de las mismas. 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. En este contexto se hace preciso aprobar el correspondiente modelo para la presentación de la información relativa a operaciones vinculadas y a operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados paraísos fiscales y fijar sus condiciones generales de presentación telemática.

DECRETO FORAL 29/2018, del Consejo de Gobierno Foral de 26 de junio. Aprobar la modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decretos Forales 124/1993, de 27 de abril, y 18/2013, de 28 de mayo, que aprobó el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. (BOTH A nº 77 de 4-7-2018 (IVA))

El Decreto Foral 56/2017, de 5 de diciembre, de modificación de varios reglamentos tributarios para la introducción del suministro inmediato de información en el Impuesto sobre el Valor Añadido realizó las modificaciones reglamentarias necesarias para la introducción del nuevo sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede Electrónica de la Diputación Foral de Álava, con efectos desde 1 de enero de 2018. En territorio común se ha aprobado el Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, por el que se mo-

difican, entre otros reglamentos, el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Reglamento de Facturación. Por el presente decreto foral se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril. El presente decreto foral establece la posibilidad de que la diputación foral pueda autorizar, previa solicitud y en determinados supuestos, la modificación de los requisitos exigidos para las anotaciones registrales, siempre que quede garantizada plenamente la comprobación de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Además se realizan una serie de ajustes técnicos fundamentalmente en materia de plazos en relación a las operaciones en que sea de aplicación el criterio de caja, a las facturas rectificativas, a las rectificaciones registrales y a las operaciones no sujetas por las que se hubiera debido expedir factura. En el supuesto de opción voluntaria por la llevanza electrónica de libros registro se mantiene el período de liquidación trimestral. Por otra parte se modifica el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 18/2013, de 28 de mayo, para ampliar la competencia de la Dirección de Hacienda, en materia de autorización de los procedimientos de rectificación de facturas. Además, se realiza un ajuste técnico en lo referente al plazo para la remisión de las facturas rectificativas. Además se actualiza el régimen de facturación de determinadas prestaciones de servicios en cuya realización intervienen agencias de viajes en nombre y por cuenta de otros empresarios, empresarias o profesionales, para incluir nuevos servicios a los que será aplicable este procedimiento especial de facturación.

ORDEN FORAL 411/2018, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 27 de junio. Aprobación de los modelos 203 y 223 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y fijación de las condiciones generales para su presentación telemática. (BOTH A nº 80 de 11-7-2018 (IS, IRNR))

La Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, ha introducido un nuevo artículo 130 bis en la Norma

Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2018. Este precepto regula el pago fraccionado. De acuerdo con dicho artículo 130.bis, en los primeros 25 días naturales del mes de octubre de cada año, los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades deberán autoliquidar y efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día 1 del citado mes de octubre. No obstante, no deberán efectuar el referido pago fraccionado las entidades que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13 de la citada Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, tengan la consideración de microempresa o pequeña empresa, ni las que tributen a los tipos de gravamen establecidos en los apartados 4 y 5 del artículo 56 de dicha Norma Foral. Asimismo, la citada Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, ha introducido un nuevo artículo 23.bis en la Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, por el que las cooperativas estarán obligadas a efectuar el pago fraccionado con excepción de aquellas que cumplan los requisitos para ser consideradas microempresas o pequeñas empresas de acuerdo con la normativa del Impuesto de Sociedades. Esta nueva obligación tributaria conlleva la aprobación de dos nuevos modelos de autoliquidación de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, el modelo 203 y el modelo 223. El modelo 203, que se presenta exclusivamente de forma telemática, está dirigido a contribuyentes de ambos impuestos que, no siendo grupos fiscales, tributen en Álava y estén sujetos a la normativa de cualquiera de los Territorios Históricos. El modelo 223, que se presenta igualmente por vía telemática, está dirigido a grupos fiscales, incluidos los de cooperativas, que tributen en Álava por el régimen especial regulado en el Capítulo VI del Título VI de la Norma Foral 37/2013 y en el Título VI de la Norma Foral 16/1997 respectivamente y estén sujetos a la normativa de cualquiera de los Territorios Históricos.

DECRETO FORAL 34/2018, del Consejo de Gobierno Foral de 10 de julio. Determinación de las ac-

tividades prioritarias de mecenazgo para el año 2018. (BOTHA nº 83 de 18-7-2018 (IS, RNR, IRPF))

La Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo establece el marco normativo sobre la participación del sector privado en la financiación de actividades o programas prioritarias de mecenazgo. En concreto, el apartado 1 del artículo 29 de la citada norma foral señala que la Diputación Foral de Álava establecerá, para cada ejercicio, una relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general a que se refiere dicha norma foral. En consecuencia se hace preciso aprobar el presente decreto foral. En base al referido artículo 29.1, las cantidades destinadas a actividades o programas prioritarios de mecenazgo disfrutan de un régimen especial. Estas cantidades aportadas deben ser puras y simples y, en consecuencia, exentas de toda contraprestación. Este régimen especial se puede resumir de la siguiente forma: a) Las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios tendrán la consideración de gasto deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuando se opere mediante establecimiento permanente y en el caso de empresarios y profesionales en el régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. b) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota líquida resultante de minorar la íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición y, en su caso, las bonificaciones, el 18 por ciento de las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios, incluso en virtud de contratos de patrocinio publicitario. c) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas en régimen de estimación directa podrán deducir de la cuota íntegra el 18 por ciento de las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios, incluyéndose las cantidades satisfechas en

virtud de contratos de patrocinio publicitario. d) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no citados anteriormente podrán deducir de la cuota íntegra el 30 por ciento de las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios. A la vista de lo anterior, el presente decreto foral tiene por objeto determinar, para el ejercicio 2018, las actividades o programas que se declaran prioritarias y las condiciones y procedimiento para la declaración como prioritarias de determinadas actividades, todo ello, a los efectos del artículo 29 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, reguladora del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

NORMA FORAL 11/2018, de 11 de julio, de modificación de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al objeto de considerar la utilización del transporte colectivo para traslado a los centros de trabajo como retribución en especie exenta de tributar. (BOTH A nº 84 de 20-7-2018 (IRPF))

Las Juntas Generales de Álava en su sesión plenaria celebrada el día 11 de julio de 2018, han aprobado la siguiente norma foral: Norma Foral 11/2018, de 11 de julio, de modificación de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al objeto de considerar la utilización del transporte colectivo para traslado a los centros de trabajo como retribución en especie exenta de tributar. Con efectos de 1 de enero de 2018 se añade una nueva letra, la h) al apartado 2 del artículo 17 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que queda redactada de la siguiente forma: "h) Las cantidades satisfechas, siempre que exista este compromiso en el respectivo convenio colectivo o acuerdo social, a las entidades encargadas de prestar el servicio de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados y empleadas entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada persona trabajadora. También tendrán la consideración de cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el citado servicio público, las fór-

mulas indirectas de pago que cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente. En el supuesto a que se refiere el párrafo anterior, tampoco se considerará retribución de trabajo en especie cuando el servicio de transporte de los empleados y empleadas se realice por la parte empleadora con medios propios."

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 1/2018, del Consejo de Gobierno Foral de 17 de julio de 2018. Aprobar la modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOTH A nº 85 de 23-7-2018 (IRPF))

A partir del 1 de enero de 2013 la normativa estatal sujetó, a través de un gravamen especial, los premios de las loterías y apuestas del Estado, Comunidades Autónomas, Organización Nacional de Ciegos Españoles, Cruz Roja Española y entidades análogas de carácter europeo. Dicho gravamen especial se introdujo en la normativa del sistema tributario de Álava. Este gravamen especial se devenga en el momento en el que se abona o satisface el premio obtenido, debiendo practicarse por el pagador del mismo, una retención o ingreso a cuenta, del 20 por ciento, que tiene carácter liberatorio y exime al contribuyente de la obligación de presentar autoliquidación por este gravamen especial. Asimismo están exentos de este gravamen especial los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 2.500 euros. Los premios cuyo importe íntegro sea superior a 2.500 euros se someterán a tributación respecto de la parte de los mismos que exceda de dicho importe. La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018 ha incrementado el importe de la exención a 40.000 euros si bien transitoriamente desde la entrada en vigor de dicha Ley y hasta 31 de diciembre de 2018 la cantidad exenta será de 10.000 y para el periodo impositivo 2019 dicha cantidad será de 20.000 euros. El presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal, modifica la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al objeto de establecer, con carácter de urgencia, la exención mencionada en el párrafo anterior y además adaptar la Normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente por la remisión que en la misma

se realiza a la Norma Foral de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con la exención en el referido gravamen especial. La necesidad de introducir de manera inmediata esta exención, requiere la utilización del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal, por razones de urgencia, en virtud de la previsión contenida en la Norma Foral General Tributaria de Álava.

ORDEN FORAL 422/2018, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 9 de julio. Modificación de la Orden Foral 703/2017, de 26 de diciembre por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Álava. (BOTH A nº 86 de 27-7-2018 (IVA))

DECRETO FORAL 41/2018, del Consejo de Gobierno Foral de 3 de agosto. Aprobar la modificación de diversas disposiciones reglamentarias y la regulación de aspectos concretos del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana para adecuar su contenido a la Norma Foral de adaptación del sistema tributario de Álava al Derecho Civil Vasco. (BOTH A nº 92 de 10-8-2018 (ISD, IRPF, IP, IIVTNU))

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 2/2018, del Consejo de Gobierno Foral de 11 de septiembre de 2018. Aprobar la adaptación a la normativa tributaria alavesa de diversas modificaciones introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en los Impuestos Especiales, en el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y en el interés de demora (BOTH A nº 108 de 10-9-2018 (IVA, IIEE, IGFEI))

La aprobación y publicación de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, ha supuesto la introducción de modificaciones en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, de los Impuestos Especiales y del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Asimismo, la citada Ley fija, para el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018,

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 y 21 la concertación del Impuesto sobre el Valor Añadido, de los Impuestos Especiales y del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, 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 las referidas disposiciones generales.

DECRETO FORAL 54/2018, del Consejo de Gobierno Foral de 16 de octubre. Aprobar la modificación del Decreto Foral 66/2003, de 30 de diciembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. (BOTH A nº 122 de 24-10-2018 (ITPyAJD))

La Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, de modificación de diversas normas y tributos del sistema tributario de Álava establece una nueva regulación de la presentación de autoliquidaciones por medios telemáticos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La presente modificación tiene por objeto adaptar el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a dicha regulación.

ORDEN FORAL 609/2018, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 18 de octubre. Modificación de la Orden Foral 517/2014, de 24 de julio, de aprobación del Modelo 230 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de no Residentes: Retenciones e ingresos a cuenta del Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas; Impuesto sobre Sociedades: retenciones e ingresos a cuenta sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. Autoliquidación. (BOTH A nº 123 de 26-10-2018 (IRPF, IRNR, IS))

ORDEN FORAL 610/2018, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 18 de octubre. Modificación de la Orden Foral 847/2013, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 30 de diciembre, de aprobación del Modelo 136, "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Gravamen Especial sobre los Premios de determinadas Loterías y Apuestas. Autoliquidación". (BOTH A nº 123 de 26-10-2018 (IRPF, IRNR))

Por la presente Orden Foral se procede a la sustitución del Modelo 136 adjunto a la Orden Foral 847/2013 de 30 de diciembre por el que figura en el Anexo de la presente Orden Foral, al objeto de adaptar el mismo a las modificaciones en el importe de exento de Gravamen Especial operadas por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2018, del 17 de julio.

ORDEN FORAL 595/2018, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 9 de octubre. Aprobación de modelo de declaración de consumidor final en el ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos. (BOTH A nº 123 de 26-10-2018 (IH))

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 3/2018, del Consejo de Gobierno Foral de 23 de octubre. Aprobar la adaptación de la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre. (BOTH A nº 125 de 31-10-2018 (CE, IS, IRNR, ISD, IVA, IDEC, IAJ))

Con fecha 28 de diciembre de 2017, se aprobó la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, recogiendo el acuerdo primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 19 de julio de 2017, que acordó por unanimidad su modificación, con arreglo al mismo procedimiento seguido para su aprobación. Estas modificaciones obligan a realizar cambios normativos en las normas forales reguladoras de los impuestos a fin de adecuar su contenido a la nueva redacción que presenta el Concierto Económico. Estos cambios tienen los

mismos efectos que la citada ley que modifica el Concierto Económico. Así, se introducen las adaptaciones pertinentes en las normas forales reguladoras de los siguientes Impuestos: Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, Impuesto sobre Actividades de Juego y en la Norma Foral General Tributaria de Álava. En relación con el Impuesto sobre Sociedades, se actualiza la cifra umbral de volumen de operaciones pasando de 7 a 10 millones de euros a efectos de delimitar, en función del domicilio fiscal, la normativa aplicable y las competencias para la exacción y la comprobación. Adicionalmente, se atribuye a la hacienda foral la competencia para la aplicación de la normativa foral y para la inspección sobre los sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común y cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiese excedido de 10 millones de euros siempre que hubieran realizado en el País Vasco al menos el 75 por ciento de todas sus operaciones en el ejercicio anterior. En relación con esta última regla, hay que añadir que se ha introducido una salvedad en relación con los grupos fiscales que tengan el domicilio fiscal en territorio común, de tal forma que aquellos sujetos pasivos que formen parte de los mismos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros, únicamente se sujetarán a la normativa foral y a su competencia inspectora, si en dicho ejercicio hubieran realizado en el País Vasco la totalidad de las operaciones. Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de no Residentes y en lo que afecta a no residentes con establecimiento permanente, son aplicables similares modificaciones a las establecidas en el Impuesto sobre Sociedades. Además, se modifica la administración competente para la exacción y devolución a no residentes sin establecimiento permanente en el supuesto de tributación en volumen de operaciones, que pasa de determinarse en función del domicilio fiscal de la persona que presenta la liquidación en representación del no residente, a determinarse en función de la administración que ejerza la competencia inspectora sobre di-

cho representante. Asimismo, en la exacción del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas a no residentes sin establecimiento permanente se regula como punto de conexión el punto de venta donde se adquiera el décimo, fracción o cupón de lotería o apuesta premiada. En relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la exacción del impuesto devengado se atribuye a la Diputación Foral, que aplicará además su propia normativa, en las adquisiciones realizadas por contribuyentes residentes en el extranjero cuando la mayor parte del valor conjunto de los bienes y derechos transmitidos corresponda a los situados en Álava, así como en las sucesiones de no residentes en territorio español cuando la persona heredera resida en Álava y en las donaciones de bienes inmuebles situados en el extranjero a favor de residentes en Álava. Asimismo, se modifica la regla temporal de permanencia de la persona causante o donataria en territorio común o vasco para determinar la normativa a aplicar por parte de la Hacienda Foral, de forma que se aplicarán las normas de territorio común cuando la persona causante o donataria hubiera permanecido un mayor número de días del periodo de los 5 años inmediatos anteriores, contados desde la fecha de devengo del impuesto. Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, se actualiza de igual manera que en el Impuesto sobre Sociedades la cifra umbral de volumen de operaciones. En este impuesto el cambio solo afecta a la competencia para determinar el lugar de exacción y para la comprobación e investigación. Asimismo y en relación con la competencia inspectora, la restricción aplicable a los grupos fiscales en cuanto a la determinación de la normativa aplicable y la competencia para la comprobación se extiende en el ámbito de este tributo a los grupos de entidades. Por otra parte y en relación con este mismo impuesto se ha regulado un nuevo procedimiento de regularización de las cuotas devueltas, para aquellos supuestos en que los y las contribuyentes hubieran estado sometidos a la competencia exaccionadora de una administración tributaria en los períodos de liquidación anteriores al momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios y a otra dife-

rente en los períodos de liquidación posteriores, o cuando haya variado sustancialmente la proporción en la que tributan a las distintas administraciones, común o forales, en los mencionados períodos de liquidación. Para ello, los y las contribuyentes mediante la presentación de la declaración que se apruebe, deberán regularizar las proporciones de tributación a las distintas administraciones correspondientes a los períodos de liquidación anteriores al momento en que se inicien la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios a cada una de las administraciones correspondientes a su actividad, de conformidad con los porcentajes de tributación referentes al primer año completo posterior al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes, y sin que dicha regularización tenga efectos económicos para los y las mismas. En referencia al Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito y al Impuesto sobre Actividades de Juego se han introducido las adaptaciones pertinentes en la regulación de los puntos de conexión de estas dos figuras tributarias. Así, 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 y 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 o jugadora. Finalmente, en el ámbito de la distribución competencial en la asignación y revocación del Número de Identificación Fiscal de personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica así como de entidades no residentes sin establecimiento permanente, del delito fiscal y de la coordinación de las competencia exaccionadoras e inspectoras cuando concurren varias administraciones, se introducen ajustes en el texto correspondiente a la norma foral general tributaria.

ORDEN FORAL 614/2018, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 24 de octubre. 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 125 de 31-10-2018 (IRPR))

La Norma Foral 19/2016, de 23 de diciembre, de modificación de diversas normas forales que integran el sistema tributario de Álava modificó 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 estableció 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. Mediante la presente orden foral se modifica el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios para añadir un nuevo campo "NATURALEZA DEL DECLARANTE" para adaptar dicho modelo a la obligación de información citada.

ORDEN FORAL 615/2018, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 24 de octubre. Aprobación del modelo 280 de Declaración informativa anual de Planes de Ahorro a Largo Plazo. (BOTH A nº 123 de 2-11-2018 (IRPF))

Con efectos desde 2018 se establece una exención en la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los rendimientos positivos de capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo cumpliendo determinadas condiciones. La presente Orden Foral aprueba el modelo 280 de Declaración informativa anual en relación con los citados Planes de Ahorro a Largo Plazo.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 4/2018, del Consejo de Gobierno Foral de 13 de noviembre. Aprobar la adaptación a la normativa tributaria alavesa de diversas modificaciones introducidas en el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica durante los ejercicios 2018 y 2019 y en los Impuestos Especiales. (BOTH A nº 134 de 21-11-2018 (IVPEE, IEE))

El Concierto Económico, establece en sus artículos 23 quáter y 33 que el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica y los Impuestos Especiales son impuestos concertados que, con excepciones de materias específicas, se regirán por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. El Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica, creado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, fue incorporado al sistema tributario de Álava mediante la Norma Foral 24/2014, de 9 de julio, del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. Recientemente se ha aprobado el Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, mediante el que se regulan varias medidas encaminadas a contrarrestar la subida del precio de la electricidad, por un lado, y a impulsar la transición energética, por el otro. Entre las medidas adoptadas cabe mencionar la ampliación del bono social eléctrico y la creación del bono social para calefacción, el derecho a autoconsumir energía eléctrica sin peajes ni cargos, quedando derogado el cargo que se imponía al autoconsumidor por la energía generada y consumida en su propia instalación, el impulso del vehículo eléctrico y la reducción de la fiscalidad a fin de moderar la evolución de los precios en el mercado mayorista de electricidad. En relación con las medidas fiscales y, en concreto, con el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica objeto de esta disposición, se exonera de este impuesto a la electricidad producida e incorporada al sistema eléctrico durante seis meses, coincidentes con los meses de mayor demanda y mayores precios en los mercados mayoristas de electricidad. A este fin

se modifican las reglas de determinación de la base imponible así de los pagos fraccionados regulados en la normativa del tributo para los ejercicios 2018 y 2019. Por lo que se refiere a los Impuestos Especiales se introduce una exención en el Impuesto sobre Hidrocarburos para los productos energéticos destinados a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas. Por la necesidad de dar cumplimiento a lo dispuesto en el mencionado artículo 23 quáter y 33 del Concierto Económico, se hace necesario introducir en nuestro ordenamiento tributario las modificaciones aludidas.

NORMA FORAL 17/2018, de 14 de noviembre, de convalidación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2018, de 23 de octubre. (BOTH A nº 136 de 26-11-2018 (NFGT, IRNR, ISD, IVA, IDEC IAJ))

ORDEN FORAL 661/2018, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 13 de noviembre. Aprobación de los modelos de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y establecimiento de las condiciones generales y del procedimiento para su presentación. (BOTH A nº 137 de 28-11-2018 (ITPyAJD))

La Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, de modificación de diversas normas y tributos del sistema tributario de Álava introduce, entre otras, determinadas modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, destacando dentro de ellas la nueva regulación de la presentación de las autoliquidaciones con la implantación de procedimientos telemáticos. En concreto, en su artículo 76, regula que los sujetos pasivos estarán obligados a presentar una autoliquidación por este impuesto en el lugar y la forma que se determine por orden foral del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos. Asimismo, dicho precepto recoge que, en los supuestos que así se establezca, la presentación de la autoliquidación deberá realizarse mediante la utilización de medios telemáticos, con el procedimiento y re-

quisitos que así se determinen. Por su parte, el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados señala en el artículo 36 que los sujetos pasivos deberán presentar la autoliquidación del impuesto en el modelo aprobado al efecto por orden foral del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos. El artículo 39 del citado texto reglamentario dispone que la presentación de las autoliquidaciones deberá realizarse mediante la utilización de medios telemáticos, según lo previsto en el Decreto Foral 110/2008, de 23 de diciembre, que regula las condiciones y requisitos generales para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones por vía telemática ante la Hacienda Foral y en la Orden Foral del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, por la que se apruebe la presentación telemática de autoliquidaciones por este impuesto. Por todo ello, se hace preciso aprobar los correspondientes modelos de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y fijar sus condiciones generales y procedimiento de presentación.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 5/2018, del Consejo de Gobierno Foral de 27 de noviembre. Aprobar el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados. (BOTH A nº 140 de 5-12-2018 (IVEGPC, IIEE))

La reciente modificación del Concierto Económico, acordada por la Comisión Mixta del Concierto Económico el 19 de julio de 2017, fue operada por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre y ratificada por las Juntas Generales de Álava, mediante Norma Foral 7/2018, de 13 de junio. Dicho acuerdo ha supuesto la concertación del Impuesto sobre el Valor la Extracción del Gas, Petróleo y Condensados, siendo el artículo 23 sexies del vigente Concierto Económico el que recoge dicha concertación como tributo que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, determinándose ciertas competencias a favor de los territorios históricos de exacción y exigencia de los pagos a cuenta del impuesto en función del lugar de ubicación del área incluida dentro del perímetro de referencia de la

concesión, así como para la aprobación de los modelos de declaración e ingreso. Este Impuesto, que fue creado por la Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, y por la que se regulan determinadas medias tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos, se configura como tributo de carácter directo y naturaleza real que grava la extracción de gas, petróleo y condensados, en la concesiones de explotación de yacimientos de hidrocarburos. Al objeto de incorporar al ordenamiento tributario del Territorio Histórico de Álava esta nueva figura impositiva, se hace necesario dictar el presente decreto normativo de urgencia fiscal.

DECRETO FORAL 59/2018, del Consejo de Gobierno Foral de 27 de noviembre. Aprobar la modificación de varios reglamentos del sistema tributario de Álava. (BOTH A nº 140 de 5-12-2018 (GT))

El presente Decreto Foral tiene por objeto introducir determinadas modificaciones en el Decreto Foral 80/2005, de 28 de diciembre, que aprueba las normas de procedimiento aplicables a las consultas tributarias escritas, a las propuestas previas de tributación y a la declaración de cláusula antielusión, en el Decreto Foral 71/2008, de 8 de julio, que regula las obligaciones relativas al número de identificación fiscal y su composición y en el Decreto Foral 111/2008, de 23 de diciembre, que regula la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros. En relación con el Decreto Foral 80/2005, de 28 de diciembre, se introduce una información adicional que deberá suministrar el consultante en aquellas consultas tributarias y propuestas previas que hayan de ser objeto de intercambio de información con otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en cumplimiento de la normativa sobre asistencia mutua. Por lo que se refiere a los decretos forales 71/2008, de 8 de julio y 111/2008, de 23 de diciembre, se introducen modificaciones en relación a la utilización y rehabilitación del número de identificación fiscal y a la obligación de información acerca de valores, seguros y rentas y de aportaciones a sistemas de previsión social.

ORDEN FORAL 701/2018, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 29 de noviembre. Declaración informativa anual de los depósitos para la adquisición de participaciones en fondos europeos para el impulso a la innovación. (BOTH A nº 140 de 5-12-2018 (V))

La Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, de modificación de diversas normas y tributos del sistema tributario de Álava regula el tratamiento tributario de determinados fondos europeos relacionados con la innovación, la financiación de la actividad económica y la capitalización productiva. Por la presente orden foral se aprueban los diseños físicos y lógicos del modelo 782 Declaración informativa anual de los depósitos para la adquisición de participaciones en fondos europeos para el impulso a la innovación.

DECRETO FORAL 60/2018, del Consejo de Gobierno Foral de 11 de diciembre. Aprobar el desarrollo de aspectos del tratamiento tributario de determinados fondos europeos y de las medidas tributarias de impulso a la innovación, a la financiación de la actividad económica y a la capitalización productiva. (BOTH A nº 146 de 19-12-2018 (IRPF, IP, IS, ITPYAJD, NFGT))

La Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, de modificación de diversas normas y tributos del sistema tributario de Álava, regula a efectos tributarios determinados fondos de inversión a largo plazo europeos e introduce modificaciones en las normas forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Patrimonio, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y del Régimen fiscal de las Cooperativas, así como en la Norma Foral General Tributaria de Álava de forma concreta, y por lo que ahora interesa, dedica su título III al tratamiento tributario de determinados fondos europeos destinados al impulso a la innovación, la financiación de la actividad económica y a la capitalización productiva, a la par que se implementan medidas incentivadoras para involucrar al sector privado en el logro de las finalidades perseguidas por los mismos en el marco de la Estrategia Europa 2020. Esta estrategia establece

que el núcleo de Europa 2020 debe estar constituido por tres prioridades que se refuerzan mutuamente y ofrecen una imagen de la economía social de mercado de Europa para el siglo XXI. Estas prioridades son: - Crecimiento inteligente: desarrollo de una economía basada en el conocimiento y la innovación, lo cual significa la consolidación del conocimiento y la innovación como impulsores de nuestro crecimiento futuro. Pero para tener éxito, lo anterior debe combinarse con un espíritu emprendedor, financiación y una atención prioritaria a las necesidades de las personas usuarias y a las oportunidades del mercado. - Crecimiento sostenible: promoción de una economía que utilice más eficazmente los recursos, que sea verde y más competitiva, que aproveche el liderazgo de Europa en la carrera para desarrollar nuevos procesos y tecnologías, que acelere el desarrollo de redes inteligentes en la Unión Europea y refuerce las ventajas competitivas de las empresas y PYMES, apoye la cohesión económica, social y territorial, y que también asista a los consumidores y consumidoras a dar valor al uso eficaz de los recursos. - Crecimiento integrador: fomento de una economía con un alto nivel de empleo, invirtiendo en cualificaciones, luchando contra la pobreza y modernizando los mercados laborales y los sistemas de formación y de protección social para ayudar a las personas a anticipar y gestionar el cambio y a construir una sociedad cohesionada, garantizando el acceso y la igualdad de oportunidades, redundando en la cohesión económica, social y territorial. Paralelamente, la Diputación Foral de Álava tiene como una de sus prioridades garantizar el desarrollo de la actividad económica así como conseguir que se genere riqueza, se cree empleo y se desarrolle el territorio de una manera inteligente, inclusiva y sostenible, compartiendo por tanto los principales objetivos de la Estrategia Europa 2020. Es evidente que ambas estrategias están presididas por unos mismos objetivos y se pueden observar unos mismos principios rectores, por lo que la regulación contenida en el título III de la citada norma foral permite obtener el mejor resultado al combinar los instrumentos financieros establecidos por el Parlamento Europeo y por el consejo con el compromiso de la Diputación Foral de Álava con el desarrollo de la financiación

de la actividad económica, con la capitalización productiva del tejido empresarial y con la potenciación de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. Es evidente que la creación y puesta en funcionamiento tanto de los mencionados instrumentos financieros europeos como de la propia política económica de la Diputación Foral de Álava, exigen el establecimiento del tratamiento fiscal que más conviene a esa nueva realidad mediante la actualización de las diferentes figuras impositivas sobre las que el Concierto Económico reconoce autonomía normativa a los territorios históricos. Al mismo tiempo, la participación de la ciudadanía en la financiación de estos objetivos se manifiesta como otra prioridad, puesto que, al final, la sociedad debe movilizar su ahorro para conseguir la realización de los principales objetivos colectivos que redunda en un mayor bienestar. A fin de promover dicha participación ciudadana en la financiación de los proyectos de innovación tecnológica y de capitalización empresarial para el desarrollo de la actividad económica vinculados a los fondos europeos para el impulso de la innovación, a los Fondos europeos para el impulso de la financiación de la actividad económica y a los fondos europeos para el impulso de la capitalización productiva, la citada norma foral establece una serie de incentivos fiscales en las principales figuras impositivas que afectan a la tributación directa de los y de las contribuyentes. Los artículos 10, 11 y 12 de la citada norma foral caracterizan, a efectos tributarios, los fondos de inversión a largo plazo europeos que atiendan a las finalidades y cumplan los requisitos establecidos en los mencionados preceptos, así como en el artículo 80 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Por su parte, el artículo 13 de la referida Norma Foral dispone que "los fondos europeos que cumplan los requisitos establecidos en los artículos 10, 11 y 12 anteriores y quieran aplicar las medidas tributarias previstas en el capítulo IV de este título deberán presentar una comunicación a la administración tributaria, con anterioridad a su comercialización, o en otro caso, en los tres meses anteriores al comienzo del primer período impositivo en que quieran aplicar las citadas medidas tributarias, en los términos que reglamentariamente se establez-

can". Además, dicho artículo 13 establece que "la administración tributaria verificará el cumplimiento de los requisitos establecidos en los tres artículos anteriores de este título y reconocerá el carácter de fondo europeo para el impulso de la innovación, de fondo europeo para el impulso de la financiación de la actividad económica o de Fondo europeo para el impulso de la capitalización productiva, según corresponda, mediante resolución del o de la directora de Hacienda, la cual será objeto de publicación para general conocimiento". Por último, el mencionado artículo 13 también señala que "los fondos europeos a que se refiere el apartado anterior deberán cumplir, en las condiciones y plazos que se determinen reglamentariamente, obligaciones periódicas de información a la administración tributaria sobre el cumplimiento por su parte de los requisitos establecidos en los artículos 10, 11 y 12 de esta norma foral". Posteriormente, los artículos 14 a 16 de la norma foral que se comenta modifican las normas forales reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para incorporar los incentivos fiscales que permitan la colaboración en la atención de esas necesidades de innovación y de financiación de la actividad empresarial. En este sentido el artículo 17 de la norma foral concluye disponiendo que "la aplicación de las medidas tributarias contenidas en el presente capítulo estará condicionada a la aportación por parte de los y de las contribuyentes de los documentos que las justifiquen. Reglamentariamente se desarrollará el contenido de las obligaciones de información relativas a las participaciones en los fondos a los que se refieren los artículos 10, 11 y 12 de la presente norma foral y en los depósitos en entidades bancarias que deban ser destinados a la adquisición de participaciones en los Fondos europeos para el impulso de la innovación, cuyo cumplimiento podrá ser exigido, en su caso, a través de las entidades financieras en las que se efectúen los depósitos que den derecho a los y a las contribuyentes a la aplicación de las medidas tributarias contempladas en la presente norma foral". En base a todo lo anterior procede que la Diputación Foral de Álava ejercite las habilitaciones reglamentarias establecidas en los citados precep-

tos a los efectos de regular el procedimiento y los requisitos para el reconocimiento del carácter de fondo europeo para el impulso de la innovación, de Fondo europeo para el impulso de la financiación de la actividad económica o de Fondo europeo para el impulso de la capitalización productiva, así como disponer las obligaciones de información a que se ha hecho referencia.

DECRETO FORAL 61/2018, del Consejo de Gobierno Foral de 11 de diciembre. Aprobar la modificación del Decreto Foral 34/2018, de 10 de julio, de determinación de las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2018. (BOTH A nº 146 de 19-12-2018 (V))

La Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo establece el marco normativo sobre la participación del sector privado en la financiación de actividades o programas prioritarias de mecenazgo. En concreto, el apartado 1 del artículo 29 de la citada norma foral señala que la Diputación Foral de Álava establecerá, para cada ejercicio, una relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general a que se refiere dicha norma foral. Mediante Decreto Foral 34/2018, de 10 de julio, se determinan las actividades prioritarias de mecenazgo para el ejercicio 2018. Posteriormente a la aprobación del citado decreto foral se ha solicitado el reconocimiento como actividad prioritaria de mecenazgo para el ejercicio 2018 del Festival de Luz de Vitoria Gasteiz a celebrar en el año 2019, por la Asociación ARGIA_3 Asociación Cultural.

DECRETO FORAL 64/2018, del Consejo de Gobierno Foral de 18 de diciembre. Aprobar la modificación del Decreto Foral 40/2014, de 1 de agosto, que aprueba el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOTH A nº 148 de 26-12-2018 (V))

La Norma Foral reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece la obligación de las y los contribuyentes que ejercen actividades económicas de "efectuar e ingresar pa-

gos fraccionados a cuenta de este impuesto, en las condiciones que reglamentariamente se determinen." Estos pagos fraccionados, de acuerdo con la reciente modificación introducida por la Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, pueden tener carácter bimensual, trimestral o semestral, también de acuerdo con lo que se establezca reglamentariamente. La novedad introducida por esta Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, respecto a la situación vigente hasta ese momento reside en la introducción de que el pago fraccionado pueda tener carácter bimensual. Para dar cumplimiento a esta nueva normativa básica se procede a modificar el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a fin de que el obligado tributario que así lo desee pueda ingresar los pagos fraccionados cada dos meses. Para ello, se mantiene la actual regulación de los pagos fraccionados, esto es los que se ingresan trimestral y semestralmente, y se adecúa esta regulación a los pagos bimensuales.

ACTUALIDAD BIZKAIA

PUBLICACIONES DESDE 6/2018 A 12/2018

DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2018, de 17 de julio, por el que se modifica la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con los premios de determinadas loterías y apuestas.(BOB nº 145 de 27-07-2018) Acuerdo de Ratificación en JJGG Bizkaia (BOB nº 20 de 27/11/2018 (IRPF)

A partir del 1 de enero de 2013 la normativa estatal sujetó, a través de un gravamen especial, los premios de las loterías del Estado, Comunidades Autónomas, Organización Nacional de Ciegos Españoles, Cruz Roja Española y entidades análogas de carácter europeo, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Dicho gravamen especial se introdujo en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Bizkaia mediante el Decreto Foral Normativo 10/2012, de 18 de diciembre, por el que se regula el régimen fiscal aplicable a determinadas ganancias derivadas del juego, y adaptó en relación con el mismo la normativa en materia de no residentes a la normativa estatal.

El gravamen especial se devenga en el momento en el que se abona o satisface el premio, Debiendo practicarse por el pagador del mismo, que habitualmente es la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, una retención o ingreso a cuenta del 20 por 100 que tiene carácter liberatorio y exime al contribuyente de la obligación de presentar autoliquidación. Asimismo están exentos del gravamen especial los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 2.500 euros y aquellos cuyo importe íntegro sea superior a 2.500 euros se someterán a tributación respecto de la parte de los mismos que exceda de dicho importe.

Ahora, la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 ha Incrementado el importe de la exención a 40.000 euros y transitoriamente para los premios

derivados de juegos celebrados en el periodo impositivo 2018 y desde la entrada en vigor de dicha Ley (5 de julio de 2018) a 10.000 euros y para los celebrados en 2019 a 20.000 euros.

A pesar de que el Concierto Económico nos confiere competencia normativa en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el presente Decreto Foral, modifica la Norma Foral de dicho impuesto, al objeto de establecer con carácter de urgencia la exención mencionada en el párrafo anterior estableciendo en el ámbito de las ganancias derivadas de los premios de determinadas lotería y apuestas el mismo tratamiento tributario que el regulado en las Administraciones tributarias de nuestro entorno. Asimismo quedaría adaptada la Normativa de No Residentes sin establecimiento permanente por la remisión que en la misma se realiza a la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con la exención en el gravamen especial.

La necesidad de introducir de manera inmediata esta exención, 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 17 de julio de 2018.

DECRETO FORAL NORMATIVO 3/2018, de 9 de octubre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Norma Foral 7/2014, de 11 de junio, del impuesto sobre actividades de juego, la Norma Foral 5/2014, de 11 de junio, del impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, y la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (BOB nº 202 de 19-10-2018 (IAJ, IGFEI, IRNR))

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en sus artículos 26, 34 y 36, respectivamente, que el Impuesto sobre

Valor Añadido, el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero y el Impuesto sobre actividades de juego se regirán por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

La Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, ha introducido una serie de novedades en los Impuestos citados anteriormente que deben ser incorporadas a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, destacan, entre otras, la modificación que afecta a los tipos impositivos reducidos, o las modificaciones introducidas en las exenciones interiores para ajustar su regulación al Derecho de la Unión Europea.

Las modificaciones en el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero son consecuencia de la rebaja de los tipos impositivos.

En lo que respecta a las modificaciones que afectan al Impuesto sobre actividades de juego, la base imponible pasa a corresponderse con los ingresos netos en la mayoría de los supuestos, aplicándose en estos casos, en general, un tipo impositivo común del 20%.

Por otro lado, es preciso modificar el artículo 14 de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en concreto el apartado 1.b), para introducir una corrección.

Por la necesidad de dar cumplimiento a lo dispuesto en los mencionados artículos 26,34 y 36 de la Ley del Concierto Económico, se hace necesario mediante el presente Decreto Foral Normativo introducir en nuestras normas forales 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, 5/2014, de 11 de junio, del impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero y 7/2014, de 11 de junio, del impuesto sobre actividades de juego, las modificaciones aludidas, actualizando de esta forma su régimen jurídico.

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.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 92/2018, de 3 de julio, por el que se modifica el Reglamento del Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 118/2016, de 28 de junio. (BOB nº 135 de 13-07-2018 (GT))

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

En paralelo a la aprobación de este Reglamento y después de más de 40 años, se aprobaron las Ponencias de valores para los bienes inmuebles de naturaleza urbana y rural. De este proceso quedaba pendiente la aprobación de una normativa que regulase la gestión y valoración de los bienes inmuebles de características especiales (BICEs).

Con el fin de aprobar las ponencias de valores de los BICEs se considera necesaria la modificación del Reglamento del Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia al objeto de regular todos los aspectos normativos pendientes de definir en la normativa del catastro de Bizkaia.

Por ello mediante este Decreto Foral se modifica el Reglamento del Catastro Inmobiliario Foral al

objeto de desarrollar o detallar los conceptos catastrales marcados en la Norma Foral 3/2016 del Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia de los Bienes inmuebles de características especiales BICEs, definir normativamente los aspectos singulares que corresponden a los BICEs así como los criterios catastrales a aplicar a los BICEs radicados en el Territorio Histórico de Bizkaia.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 91/2018, de 3 de julio, por el que se aprueban las Normas Técnicas de Valoración Catastral de los bienes inmuebles de características especiales. (BOB nº 135 de 13-07-2018 (GT))

El artículo 1 de la Norma Foral 3/2016, de 18 de mayo, del Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia señala que es objeto de la misma regular el Catastro Inmobiliario Foral como registro administrativo de los bienes inmuebles del Territorio Histórico de Bizkaia, así como regular la valoración de los mismos a los efectos establecidos por la normativa vigente.

De acuerdo con el artículo 5.1 del mismo texto, los bienes inmuebles se clasifican catastralmente, según su naturaleza, en bienes inmuebles urbanos, rurales y de características especiales (BICEs).

Por su parte, el artículo 24.3 de la Norma Foral 3/2016 prescribe que reglamentariamente deben establecerse las normas técnicas que contengan los conceptos, reglas y factores que, conforme a los criterios establecidos en dicha Norma Foral y en función de las características intrínsecas y extrínsecas que afectan a los inmuebles, permitan determinar su valor catastral.

El presente Decreto Foral viene a dar cumplimiento a dichas previsiones, en cuanto contiene las normas técnicas aplicables a la determinación del valor catastral de una de las tres clases de bienes inmuebles que recoge el artículo 5 de la Norma Foral, el de los bienes inmuebles de características especiales.

La nueva regulación permite así, en primer lugar, atender las especialidades que presentan este

tipo de bienes respecto de los bienes inmuebles urbanos y de los rústicos .Debe tenerse en cuenta, no obstante, que la norma se ha limitado a establecer aquellas singularidades que resultan imprescindibles, muestra de lo cual es que, allí donde ha sido posible, dispone la aplicación de idénticas reglas de valoración que las establecidas para los bienes inmuebles urbanos. A ello responde la diferenciación de las construcciones de los bienes inmuebles de características especiales en convencionales y singulares y el establecimiento, en la mayoría de los casos, de normas de valoración específicas únicamente para estas últimas, mientras que, con carácter general, en la valoración de las construcciones convencionales se prevé la aplicación de las normas establecidas para los bienes inmuebles urbanos.

Por otra parte, se han tratado de sistematizar y homogeneizar, en lo posible, los criterios de valoración aplicables a estos bienes inmuebles, teniendo en cuenta, no obstante, las características propias de cada uno de los tipos de bienes inmuebles de características especiales incluidos en los grupos diferenciados que prevé el artículo 9 de la Norma Foral 3/2016. A tal efecto, el Decreto establece, en las siete secciones que integran su capítulo segundo, tanto las normas específicas de valoración, que se completan con los coeficientes incluidos en el Anexo, como los coeficientes correctores diferenciados para considerar la depreciación, disposiciones que permiten determinar el valor de los bienes inmuebles de características especiales destinados tanto a la producción de energía eléctrica, como a la producción de gas y al refino de petróleo. Igualmente contiene las previsiones específicas para la valoración de las presas, saltos de agua y embalses, las autopistas, carreteras y túneles de peaje y los aeropuertos y puertos comerciales que constituyan bienes inmuebles de características especiales.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 119/2018, de 11 de septiembre ,por el que se modifica el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 50/2012, de 20 de marzo, por el que se regulan las notificaciones y comunicaciones

por medios electrónicos del Departamento de Hacienda y Finanzas, y el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio. (BOB nº 177 de 13-09-2018 (GT))

La Diputación Foral de Bizkaia se encuentra inmersa en un proceso de migración de los servicios telemáticos que se prestan a la ciudadanía desde las Oficinas Virtuales de los distintos departamentos a la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, de conformidad con la normativa de Administración electrónica que se ha aprobado por parte de la misma.

Hay que tener presente que la normativa de Administración electrónica no resulta de aplicación a los procedimientos tributarios y catastrales de conformidad con lo previsto en la disposición adicional primera de la Constitución, en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, y en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de Ley 12/2002, de 23 de diciembre.

La regulación de la práctica por medios electrónicos de las notificaciones y comunicaciones del Departamento de Hacienda y Finanzas tiene su regulación específica en virtud de los títulos competenciales a que se acaban de hacer referencia, contenida en lo fundamental en el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 50/2012, de 20 de marzo, por el que se regulan las notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos del Departamento de Hacienda y Finanzas.

El proceso tecnológico preciso para poder incorporar los servicios telemáticos del Departamento de Hacienda y Finanzas que actualmente se prestan a través del Servicio Bizkaibai al que se refieren los artículos 42 y siguientes del Reglamento de Gestión de los Tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de

julio, a la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia se va desarrollando atendiendo al ritmo previsto, y se van realizando adaptaciones que permiten una incorporación progresiva de servicios telemáticos a la sede electrónica.

De hecho, a partir del 17 de septiembre de 2018 se habrán culminado los desarrollos tecnológicos precisos para poder incorporar la notificación de la práctica totalidad de los actos administrativos y demás acuerdos que deban ser objeto de notificación o comunicación a los obligados tributarios a la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, consiguiendo con ello que la ciudadanía disponga en la sede electrónica de la totalidad de las notificaciones que le practiquen los distintos Departamentos de la Diputación Foral de Bizkaia, incluidas las del Departamento de Hacienda y Finanzas.

Es por ello que se deben introducir las modificaciones precisas en la normativa específica de las notificaciones y comunicaciones del Departamento de Hacienda y Finanzas para posibilitar la práctica de las mismas mediante la comparecencia en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, manteniendo también los demás canales establecidos hasta la fecha, de cara a facilitar a los ciudadanos y ciudadanas al máximo el ejercicio de sus derechos y para posibilitar una evolución gradual de los servicios prestados a través del Servicio BizkaiBai a la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia.

En el mismo sentido, se hace preciso modificar el Reglamento de Gestión de los Tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio, a los efectos de ir estableciendo los mecanismos de homologación entre las condiciones aplicables en el Servicio BizkaiBai y las de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia de forma que se puedan en los próximos meses ir comenzando a prestar servicios y a poner a disposición de los ciudadanos contenidos a través de la citada sede electrónica, lo que requiere en estos momentos la eliminación de la posibilidad de

anular las presentaciones realizadas a través del Servicio BizkaiBai.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 130/2018, de 9 de octubre, por el que se introducen modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. (BOB nº 202 de 19-10-2018 (IRPF))

El presente Decreto Foral introduce determinadas modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el del Impuesto sobre Sociedades.

A continuación, se exponen de forma sucinta las modificaciones que se incorporan al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como consecuencia de los cambios introducidos por la Norma Foral 2/2018, de 21 de marzo, por la que se caracterizan a efectos tributarios determinados fondos de inversión a largo plazo europeos y se introducen modificaciones en las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Patrimonio, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Régimen fiscal de Cooperativas, así como en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, y en relación con el nuevo régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas recogido en el artículo 56.bis de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se especifican los supuestos en los que los trabajos prestados se entienden como especialmente cualificados y se determina cuáles son las actividades de investigación y desarrollo, científicas o de carácter técnico o financiero a efectos de su aplicación. Por último, y en relación con este mismo régimen, se precisa cuáles son los gastos originados como consecuencia del desplazamiento que generan derecho a deducción.

Así mismo, se introducen modificaciones de carácter técnico, en relación con el ejercicio de opciones y para subsanar referencias normativas erróneas.

Por último, y con el fin de adecuar su contenido a la nueva redacción que presenta el Concierto Económico tras la aprobación de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, se incluyen dos modificaciones. Por una parte, y en relación con las retenciones e ingresos a cuenta procedentes de trabajos o servicios prestados en Bizkaia, el antiguo supuesto que presumía, salvo prueba en contrario, que los trabajos se entendían prestados en Bizkaia cuando en este territorio se ubicara el centro de trabajo al que estuviera adscrito el trabajador, se transforma en una presunción «iuris et de iure». Esta misma presunción se aplicará a partir de ahora en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar. Por otra parte, se amplían los supuestos que siguen el régimen general en caso de retenciones relacionadas con las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por la Administración del Estado.

En relación con el Reglamento del Impuesto de Sociedades, se introducen las siguientes novedades.

Primeramente, se regulan los requisitos que debe reunir la propuesta para la aplicación de un límite superior a la deducibilidad de los gastos financieros netos establecida en el apartado 8 del artículo 25.bis de la Norma del Impuesto de Sociedades y, en relación con el inicio del procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas a solicitud de los obligados tributarios, se establecen obligaciones de información adicionales para los casos en los que la resolución de la propuesta de valoración deba ser objeto de intercambio de información

con otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en virtud de un instrumento de asistencia mutua.

Además, se realizan modificaciones de carácter técnico y se introduce una salvedad para el caso de reducción de salario en relación con la deducción por creación de empleo.

Finalmente, se incluyen datos adicionales a aportar por las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y las uniones temporales de empresas a las que resulte de aplicación el régimen especial previsto en el Capítulo III del Título VI de la Norma Foral del impuesto, y se añade una nueva disposición transitoria cuarta referente a la reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 138/2018, de 23 de octubre, por el que se modifica el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 91/2018, de 3 de julio, por el que se aprueban las Normas Técnicas de Valoración Catastral de los bienes inmuebles de características especiales. (BOB nº 212 de 05-11-2018 (GT))

Con fecha 3 de julio ha sido aprobado el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 91/2018, de 3 de julio, por el que se aprueban las normas técnicas de Valoración Catastral de los bienes inmuebles de características especiales.

A partir de su publicación en el «Boletín Oficial de Bizkaia» el día 13 de julio han sido detectadas algunas imprecisiones por lo que se procede a su subsanación.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 143/ 2018, de 13 de noviembre, por el que se modifica 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. (BOB nº 226 de 23-11-2018 (GT))

El presente Decreto Foral tiene por objeto introducir determinadas modificaciones en el Reglamento

por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

Como medida preventiva de lucha contra el fraude fiscal se establece una obligación de información específica para las personas o entidades, en particular las denominadas plataformas colaborativas, que intermedien en el arrendamiento o cesión de viviendas para uso turístico. A estos efectos se entenderán por viviendas para uso turístico las viviendas a las que se refiere el apartado 1 del artículo 53 de la Ley del Parlamento Vasco 13/2016, de 28 de julio, de Turismo y los alojamientos en habitaciones de viviendas particulares para uso turístico previstas en el apartado 1 del artículo 54 de la misma Ley 13/2016.

Quedan excluidas de este concepto el arrendamiento de vivienda y el subarriendo parcial de vivienda tal y como se definen en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos así como el derecho de aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles.

Mediante orden del diputado foral de Hacienda y Finanzas se aprobará el correspondiente modelo de declaración, para el cumplimiento de esta nueva obligación de información.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 155/2018, de 4 de diciembre, por el que se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2019 (BOB nº 240 de 14-12-2018 (IRPF, IS))

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

fecha de su adquisición y de la estimada para el ejercicio de su transmisión.

Por este motivo, el presente Decreto Foral tiene por objeto establecer los referidos coeficientes de actualización aplicables a aquellas transmisiones que tengan lugar en el ejercicio 2019, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otro lado, la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que a los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas, obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, se deducirá hasta el límite de dichas rentas el importe de la depreciación monetaria producida desde la última actualización legal autorizada respecto al elemento transmitido o desde el día que se adquirió el mismo, si es posterior, calculada de acuerdo con ciertas reglas. La primera de éstas establece que se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan reglamentariamente.

En consecuencia, es objeto del presente Decreto Foral llevar a cabo dicho desarrollo reglamentario, estableciendo los mencionados coeficientes para ser aplicados a las transmisiones realizadas dentro de los períodos impositivos que se inicien durante el año 2019.

ORDEN FORAL 1078/2018, de 14 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se establece la fecha de publicación del listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Foral de Bizkaia por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 94 ter de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria. (BOB nº 120 de 22-06-2018 (GT))

La Norma Foral 2 /2016, de 17 de febrero de modificación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de

marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, introdujo en su artículo único, un nuevo artículo 94 ter en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, en el que dispone dar publicidad a las situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.

En el apartado 4 del citado artículo 94 ter, se establece que mediante Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas se establecerán la fecha de publicación, que deberá producirse en todo caso durante el primer semestre de cada año, y los correspondientes ficheros y registros.

ORDEN FORAL 1107/2018, de 20 de junio de 2018 del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se deroga la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1759/2015, de 16 de septiembre, por la que se aprueba el modelo de solicitud de tarjeta de coordenadas BizkaiBai. (BOB nº 124 de 28-06-2018 (GT))

La Tarjeta de Coordenadas BizkaiBai es un sistema de identificación y firma electrónica propio, que ha venido utilizándose con éxito por parte de la ciudadanía en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en la tramitación electrónica de numerosos procedimientos en las distintas oficinas virtuales de la Diputación Foral desde su creación mediante la OF 3623/2000, de 11 de diciembre, por la que se establece la regulación y funcionamiento del Servicio BizkaiBai, para la utilización de medios telefónicos y telemáticos en las relaciones con el Departamento de Hacienda y Finanza. Este sistema dejó de emitirse por el Departamento de Hacienda y Finanzas, en el año 2007, salvo para personas físicas que no ejerciesen actividades económicas.

Sin embargo, los avances tecnológicos ocurridos desde entonces así como los cambios normativos en materia de seguridad e identificación y firma electrónica aconsejan la sustitución de la Tarjeta de Coordenadas BizkaiBai por otros sistemas más seguros y universales, que permitan su uso ante distintas administraciones públicas y organismos así como la interoperabilidad interadministrativa de los documentos firmados.

Por este motivo y sin perjuicio de que, de forma transitoria, este sistema siga siendo admitido en aquellos servicios para cuyo acceso se requiera identificación electrónica en los que se venía aceptando, el Departamento de Hacienda y Finanzas como responsable de la gestión y las garantías de funcionamiento y seguridad de este sistema de identificación y firma electrónica ha decidido dejar de emitir nuevas tarjetas de coordenadas y procede por tanto a la derogación del modelo L-1 de solicitud de la tarjeta de coordenadas BizkaiBai.

ORDEN FORAL 1154/2018, de 27 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 203 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. (BOB nº 129 de 05-07-2018 (IS, IRNR))

La Norma Foral 2/2018, de 21 de marzo, por la que se caracterizan a efectos tributarios determinados fondos de inversión a largo plazo europeos y se introducen modificaciones en las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Patrimonio, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Régimen fiscal de Cooperativas, así como en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, ha introducido un nuevo artículo 130 bis en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades que, regula, por primera vez en la normativa de dicho impuesto, el pago fraccionado.

De acuerdo con el artículo 130.bis mencionado, en los primeros 25 días naturales del mes de octubre de cada año, los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades deberán autoliquidar y efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día 1 del citado mes de octubre. No obstante, no deberán efectuar el referido pago fraccionado las entidades que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, tengan la consideración de microempresa o

pequeña empresa, ni las que tributen a los tipos de gravamen establecidos en los apartados 4 y 5 del artículo 56 de dicha Norma Foral.

Por su parte, el artículo 23.1 de la Norma Foral 12/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, dispone que los establecimientos permanentes estarán obligados a efectuar pagos a cuenta de la liquidación del impuesto, en los mismos términos que las entidades residentes sometidas a la normativa tributaria de Bizkaia reguladora del impuesto sobre sociedades y el artículo 38.3 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de No Residentes establece que las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia estarán obligadas a realizar pagos fraccionados a cuenta de este impuesto, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Asimismo, las cooperativas estarán obligadas a efectuar el pago fraccionado con excepción de aquellas que cumplan los requisitos para ser consideradas microempresas y pequeñas empresas de acuerdo con la normativa del Impuesto de Sociedades.

Esta nueva obligación tributaria conlleva la aprobación de un nuevo modelo 203 de autoliquidación de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

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

ORDEN FORAL 1155/2018, de 27 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 223 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Régimen de consolidación fiscal. (BOB nº 129 de 05-07-2018 (IS, IRNR))

La Norma Foral 2/2018, de 21 de marzo por la que se caracterizan a efectos tributarios determinados fondos de inversión a largo plazo europeos y se introducen modificaciones en las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Patrimonio, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Régimen fiscal de Cooperativas, así como en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, ha introducido un nuevo artículo 130 bis en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades que, regula, por primera vez en la normativa de dicho impuesto, el pago fraccionado.

De acuerdo con el artículo 130.bis mencionado, en los primeros 25 días naturales del mes de octubre de cada año, los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades deberán autoliquidar y efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día 1 del citado mes de octubre. No obstante, no deberán efectuar el referido pago fraccionado las entidades que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, tengan la consideración de microempresa o pequeña empresa, ni las que tributen a los tipos de gravamen establecidos en los apartados 4 y 5 del artículo 56 de dicha Norma Foral.

Por su parte, el artículo 23.1 de la Norma Foral 12/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, dispone que los establecimientos permanentes estarán obligados a efectuar pagos a cuenta de la liquidación del impuesto, en los mismos términos que las entidades residentes sometidas a la normativa tributaria de Bizkaia reguladora del impuesto sobre sociedades y el artículo 38.3 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de No Residentes establece que las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia estarán obligadas a realizar pagos fraccionados a cuenta de este impuesto, autoliquidando e ingresando su importe en

las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Asimismo, las cooperativas estarán obligadas a efectuar el pago fraccionado con excepción de aquellas que cumplan los requisitos para ser consideradas microempresas y pequeñas empresas de acuerdo con la normativa del Impuesto de Sociedades.

Esta nueva obligación tributaria conlleva la aprobación de un nuevo modelo 223 de autoliquidación de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Este modelo, que se presenta exclusivamente de forma telemática, está dirigido a contribuyentes que, siendo grupos fiscales, incluidos los de cooperativas, tributen de conformidad al régimen especial establecido para ellos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades o en la específica referida a las entidades cooperativas.

ORDEN FORAL 1328/2018, de 25 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el coeficiente modulador de referencia con el mercado «Coeficiente Rm» aplicable en las valoraciones catastrales de bienes inmuebles de características especiales. (BOB nº 149 de 03-08-2018 (GT))

Mediante Decreto Foral 91/2018, de 3 de julio, se han aprobado las Normas Técnicas para la valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales, BICEs.

En las referidas Normas Técnicas, se incluye una «Disposición adicional segunda. Coeficiente Rm», según la cual el coeficiente Rm es el coeficiente modulador de referencia con el mercado para el cálculo del valor catastral. En las valoraciones llevadas a cabo para obtener el valor catastral, se establece un coeficiente modulador de referencia con el mercado Rm, cuyo valor será aprobado mediante Orden Foral.

Es objeto de la presente Orden Foral, en

aplicación de lo dispuesto en la Disposición adicional segunda de la Norma transcrita, la aprobación del Coeficiente modulador de referencia con el mercado para el cálculo del valor catastral «Coeficiente Rm».

ORDEN FORAL 1329/2018, de 25 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el estudio de mercado que sirve de soporte para la obtención del valor catastral de los bienes inmuebles de características especiales. (BOB nº 149 de 03-08-2018 (GT))

El 13 de julio de 2018 se publicó en el «Boletín Oficial de Bizkaia», el Decreto Foral 91/2018, de 3 de julio, por el que se aprueban las Normas Técnicas para la valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales BICEs.

El artículo 3 de dicho Decreto Foral establece que los valores básicos del suelo y los valores básicos de construcción que sean de aplicación en cada ponencia de valores de bienes inmuebles de características especiales se basarán en los obtenidos en el estudio de mercado vigente en el año de aprobación de la ponencia de valores. Asimismo, para el estudio económico se partirá del estudio de mercado a realizar simultáneamente en todo el Territorio Histórico de Bizkaia.

Adicionalmente y en relación con la valoración de los BICEs y en concreto con la valoración de las construcciones convencionales debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el Decreto Foral 163/2013, de 3 de diciembre, por el que se aprueban las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

Así, el artículo 2 del Decreto Foral 163/2013 dispone que, el estudio de mercado tendrá por objeto la recopilación, investigación y análisis de los datos económicos del mercado inmobiliario, se aprobará por Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas y servirá como soporte para la aplicación de las Normas Técnicas.

En este sentido, en la Norma 13 de las referidas Normas Técnicas reguladas en el Decreto Foral 163/2013, se establece que los estudios del mercado inmobiliario serán definidos por el Servicio de Catastro y Valoración y garantizarán la referencia que con el mercado deben tener todas las valoraciones automatizadas que se realicen al amparo de las Normas Técnicas.

ORDEN FORAL 1503/2018, de 14 de septiembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 043-J Impuesto sobre actividades de juego en los supuestos de actividades anuales o plurianuales. Autoliquidación. (BOB nº 182 de 20-09-2018 (IAJ))

La Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, establece en su artículo 48 un nuevo impuesto sobre actividades de juego, cuyo hecho imponible consiste en la autorización, celebración u organización de juegos, rifas, concursos, apuestas y actividades de ámbito estatal reguladas en el apartado 1 del artículo 2 de la mencionada Ley, así como las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, asimismo de ámbito estatal, a que se refiere el artículo 2.2.c) de dicha Ley.

La concertación de este tributo operada por la Ley 7/2014, de 21 de abril, de modificación del Concierto Económico, y la subsiguiente aprobación de la Norma Foral 7/2014, de 11 de junio, del Impuesto sobre Actividades de Juego, conlleva que los contribuyentes tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a la Diputación Foral de Bizkaia en proporción al volumen de operaciones realizado en el Territorio Histórico de Bizkaia durante el ejercicio.

Tratándose de autorizaciones, celebraciones u organizaciones que se extiendan a períodos temporales, el devengo se producirá el primer día de cada año natural, salvo el año en que se obtenga la autorización, en el que el devengo se producirá en la fecha de su autorización, estando obligados los contribuyentes a autoliquidar el Impuesto e ingresar la cuota de acuerdo con las normas, modelos y plazos que establezca el diputado foral de Hacienda y Finanzas.

La Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 ha introducido una modificación en el Impuesto sobre Actividades de Juego. Con efectos desde el 1 de julio de 2018 se modifica el apartado 7 (Tipos de gravamen) del artículo 48 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego.

Teniendo en cuenta que el Impuesto sobre Actividades de Juego es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, a efectos de posibilitar la presentación e ingreso del impuesto, procede aprobar el modelo de autoliquidación.

ORDEN FORAL 1505/2018, de 14 de septiembre del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 664/2011, de 15 de marzo, por la que se aprueban determinados modelos y se actualizan diversas normas de gestión con relación a los Impuestos Especiales de Fabricación. (BOB nº 182 de 20-09-2018 (IIEE))

Con fecha de 25 de marzo de 2011 se publicó en el «Boletín Oficial de Bizkaia» la Orden Foral 664/2011, de 15 de marzo, por la que se aprueban determinados modelos y se actualizan diversas normas de gestión con relación a los Impuestos Especiales de Fabricación.

El Real Decreto 1075/2017, de 30 de diciembre, por el que se modifica entre otros el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, ha introducido una serie de cambios que afectan a la Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre, por la que se aprueban determinados modelos, se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y con el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Estas modificaciones se han aprobado por la Orden HFP/293/2018, de 15 de marzo.

El primero de los cambios introducidos por la citada Orden tiene por objetivo simplificar las obligaciones contables de los fabricantes de

cerveza al eximirles de la contabilización como materias primas de una variedad de ingredientes que, aunque son utilizados en el proceso de elaboración, no tienen incidencia alguna en la fiscalidad.

Por ese motivo se hace preciso modificar el modelo 558 «Declaración de operaciones en fábricas y depósitos fiscales de cerveza»

El segundo de los cambios introducidos prevé que los consumidores finales de gasóleo bonificado acreditarán para cada suministro o para varios suministros, su condición ante el proveedor, mediante la aportación de una declaración suscrita al efecto que deberá ajustarse a los modelos aprobados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Por este motivo se hace necesaria la aprobación de dos nuevos modelos DCU «Declaración de consumidor final. Suministro único» y DCV «Declaración de consumidor final. Varios suministros».

Teniendo en cuenta que los Impuestos Especiales de Fabricación son impuestos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, se hace necesario adaptar la Orden Foral 664/2011, de 15 de marzo, a las modificaciones introducidas en la normativa estatal.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1553/2018, de 25 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 218 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. (BOB nº 190 de 02-10-2018 (IS, IRNR))

Mediante la Orden Foral 581/2017, de 24 de marzo, se aprobó el modelo 218 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Este modelo, que se presenta exclusivamente de forma telemática, está dirigido a contribuyentes de ambos impuestos que, no siendo grupos

fiscales, tributen en Bizkaia por volumen de operaciones, y no estén sujetos o sujetos a la normativa de cualquiera de los Territorios Históricos.

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

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1554 /2018, de 25 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 222 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades. Régimen de consolidación fiscal. (BOB nº 190 de 02-10-2018 (IS))

Mediante la Orden Foral 580/2017, de 24 de marzo, se aprobó el modelo 222 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

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

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

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1556/2018, de 25 de septiembre, por la que se modifica la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 582/2017, de 24 de marzo, por la que se aprueba el modelo 231 de Declaración de información país por país. (BOB nº 190 de 02-10-2018 (GT))

Mediante Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 582/2017 de 24 de marzo se aprobó el modelo 231 de Declaración de información país por país.

La Norma Foral 2/2018, de 21 de marzo por la que se caracterizan a efectos tributarios determinados fondos de inversión a largo plazo europeos y se introducen modificaciones en las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Patrimonio, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y del Régimen fiscal de Cooperativas, así como en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en su artículo 14 punto Diez bis dio una nueva redacción a los apartados 10 y 11 del artículo 43 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para realizar una serie de modificaciones en relación con el ámbito subjetivo de las entidades que han de presentar la información país por país.

A estos efectos se ha considerado conveniente reflejar estas mismas modificaciones relacionadas con la «condición por la que se presenta el informe país por país» en el modelo 231 de «Declaración de información país por país». En consecuencia, se hace necesario modificar el anexo de la Orden Foral 582/2017, de 24 de marzo, por la que se aprueba el modelo 231 de Declaración de información país por país.

ORDEN FORAL 1590/2018, de 1 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 136 «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Gravamen Especial sobre los Premios de determinadas Loterías y

Apuestas. Autoliquidación».(BOB nº 195 de 09-10-2018 (IRPF, IRNR))

La normativa estatal sujetó, a través de un gravamen especial, los premios de las loterías del Estado, Comunidades Autónomas, Organización Nacional de Ciegos Españoles, Cruz Roja Española y entidades análogas de carácter europeo, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a partir del 1 de enero de 2013.

Dicho gravamen especial se introdujo en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Bizkaia mediante el Decreto Foral Normativo 10/2012, de 18 de diciembre, por el que se regula el régimen fiscal aplicable a determinadas ganancias derivadas del juego, y adaptó en relación con el mismo la normativa en materia de no residentes a la normativa estatal.

El gravamen se devengará en el momento en el que se abone o satisfaga el premio. Así, los y las contribuyentes que hubieran obtenido un premio tendrán obligación de presentar una autoliquidación por el mismo, determinando el importe de la deuda tributaria correspondiente, e ingresando su importe.

No obstante, no existía obligación de presentar la citada autoliquidación cuando el premio obtenido hubiera sido de cuantía inferior al importe exento o se hubiera practicado retención o ingreso a cuenta por el mismo importe del gravamen especial, en los términos que señala el citado Decreto Foral Normativo 10/2012.

Por otra parte, la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 ha incrementado el importe de la exención a 40.000 euros, y transitoriamente para los premios derivados de juegos celebrados en el periodo impositivo 2018 y desde la entrada en vigor de dicha Ley, el 5 de julio de 2018, a 10.000 euros y para los celebrados en 2019 a 20.000 euros.

A pesar de que el Concierto Económico nos confiere competencia normativa en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas, y al objeto de establecer en el ámbito de las ganancias derivadas de los premios de determinadas loterías y apuestas el mismo tratamiento tributario que el regulado en las Administraciones tributarias de nuestro entorno, se aprueba el Decreto Foral Normativo 2/2018, de 17 de julio, por el que se modifica la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto de la Renta sobre Personas Físicas en relación con los premios de determinadas loterías y apuestas, incrementando la exención mencionada en los mismos términos que en el ámbito estatal.

Esta modificación obliga a aprobar un nuevo modelo 136 «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Gravamen Especial sobre los Premios de determinadas Loterías y Apuestas. Autoliquidación».

ORDEN FORAL 1592/2018, de 1 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 782 de Declaración informativa anual de los depósitos para la adquisición de participaciones en fondos europeos para el impulso a la innovación. (BOB nº 197 de 11-10-2018 (GT))

La Norma Foral 2/2018, de 21 de marzo, por la que se caracterizan a efectos tributarios Determinados fondos de inversión a largo plazo europeos y se introducen modificaciones en las normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Patrimonio, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Régimen fiscal de Cooperativas, así como en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, ha establecido el tratamiento tributario de determinados fondos europeos destinados al impulso a la innovación, a la financiación de la actividad económica y a la capitalización productiva, así como una serie de incentivos fiscales en las principales figuras impositivas que afectan a la tributación directa de los y de las contribuyentes, a fin de promover dicha participación ciudadana en la financiación de

los proyectos de innovación tecnológica y de capitalización empresarial para el desarrollo de la actividad económica vinculados a los Fondos europeos citados.

Los artículos 4, 5 y 6 de la citada Norma Foral caracterizan a efectos tributarios los fondos de inversión a largo plazo europeos que atiendan a las finalidades y cumplan los requisitos establecidos en los mencionados preceptos, así como en el artículo 80 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Por su parte, el artículo 7 dispone que «los fondos europeos que cumplan los requisitos establecidos en los artículos 4, 5 y 6 anteriores y quieran aplicar las medidas tributarias previstas en el capítulo IV de este Título deberán presentar una comunicación a la Administración tributaria, con anterioridad a su comercialización, o en otro caso, en los tres meses anteriores al comienzo del primer período impositivo en que quieran aplicar las citadas medidas tributarias, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

Además, establece que «la Administración tributaria verificará el cumplimiento de los requisitos establecidos en los tres artículos anteriores de este Título y reconocerá el carácter de Fondo europeo para el impulso de la innovación, de Fondo europeo para el impulso de la financiación de la actividad económica o de Fondo europeo para el impulso de la capitalización productiva, según corresponda, mediante Resolución de la Dirección General de Hacienda, la cual será objeto de publicación para general conocimiento».

Finalmente, el mencionado precepto también regula que «los fondos europeos a que se refiere el apartado anterior deberán cumplir, en las condiciones y plazos que se determinen reglamentariamente, obligaciones periódicas de información a la Administración tributaria sobre el cumplimiento por su parte de los requisitos establecidos en los artículos 4, 5 y 6 de esta Norma Foral».

Adicionalmente, el artículo 11 de la Norma Foral 2/2018, de 21 de marzo, concluye disponiendo que

«la aplicación de las medidas tributarias contenidas en el presente capítulo estará condicionada a la aportación por parte de los y de las contribuyentes de los documentos que las justifiquen. Reglamentariamente se desarrollará el contenido de las obligaciones de información relativas a las participaciones en los fondos a los que se refieren los artículos 4, 5 y 6 de la presente Norma Foral y en los depósitos en entidades bancarias que deban ser destinados a la adquisición de participaciones en los Fondos europeos para el impulso de la innovación, cuyo cumplimiento podrá ser exigido, en su caso, a través de las entidades financieras en las que se efectúen los depósitos que den derecho a los y a las contribuyentes a la aplicación de las medidas tributarias contempladas en la presente Norma Foral».

En ejercicio de su potestad reglamentaria la Diputación Foral de Bizkaia aprobó el Decreto Foral 65/2018, de 22 de mayo, por el que se desarrollan determinados aspectos del tratamiento tributario de determinados fondos europeos y de las medidas tributarias de impulso a la innovación, a la financiación de la actividad económica y a la capitalización productiva. Por medio de este Decreto se desarrollan entre otros, el procedimiento para el reconocimiento del carácter de Fondo europeo para el impulso de la innovación, de Fondo europeo para el impulso de la financiación de la actividad económica o de Fondo europeo para el impulso de la capitalización productiva, las obligaciones de información que corresponden a estos fondos, así como a sus partícipes o los plazos para destinar las cantidades desembolsadas.

En relación con las obligaciones de información, se establece que los Fondos europeos para el impulso de la innovación, para el impulso de la financiación de la actividad económica, o para el impulso de la capitalización productiva, deberán cumplir las obligaciones de información establecidas en el artículo 50.2 (Obligación de informar acerca de valores, seguros y rentas) y en el artículo 53 (Obligación de informar sobre determinadas operaciones con activos financieros) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del

Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre. A estos efectos se modifican dichos artículos a fin de establecer dicha obligación.

Además, los fondos a los que se haya reconocido el carácter de Fondo europeo para el impulso de la innovación, de Fondo europeo para el impulso de la financiación de la actividad económica o de Fondo europeo para el impulso de la capitalización productiva, deberán comunicar en cada ejercicio, en los términos en que se establezca por parte del diputado o diputada foral de Hacienda y Finanzas, la información referida al cumplimiento de los requisitos establecidos, respectivamente, en el artículo 4, 5 o 6 de la Norma Foral 2/2018, de 21 de marzo, que, en cada caso, corresponda, así como la referencia a la Resolución de la Dirección General de Hacienda por la que se haya reconocido cada fondo a efectos fiscales.

Por otra parte, el artículo 7 del Decreto Foral 65/2018, de 22 de mayo, modifica el apartado 2 del artículo 117 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponiendo una nueva obligación de información para las entidades de crédito de los depósitos destinados a la adquisición de Fondos europeos para el impulso a la innovación, en la que deberán identificar a los y las titulares de los depósitos, porcentajes de titularidad, fecha de apertura del depósito, así como otros datos que figuren en el impreso que a tal efecto se apruebe.

Además las entidades de crédito deberán aportar «la relación de participaciones en fondos europeos para el impulso de la innovación adquiridas por la entidad de crédito a las que haya destinado el conjunto de cantidades depositadas en la misma, así como las participaciones en estos fondos respecto de las que se haya producido la transmisión o reembolso de las mismas con anterioridad al vencimiento del plazo de mantenimiento».

A fin de facilitar el cumplimiento de esta nueva obligación de información que se efectuará

exclusivamente por medios telemáticos por las entidades de crédito, esta Orden Foral aprueba el modelo 782 de Declaración informativa anual de los depósitos para la adquisición de participaciones en Fondos europeos para el impulso de la innovación que se presentará durante el mes de enero del año siguiente al que corresponda la información y por primera vez en enero de 2019.

Complementariamente y en directa relación con la aprobación del nuevo modelo 782, se realizan ciertos ajustes en los diseños físicos y lógicos del soporte directamente legible por ordenador de los modelos 187 y 189.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1727/2018, de 22 de octubre, por la que se modifica la Orden Foral 1554/2018, de 25 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 222 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades. Régimen de consolidación fiscal. (BOB nº 210 de 31-10-2018 (IS))

Mediante la Orden Foral 1554/2018, de 25 de septiembre, se aprobó el modelo 222 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

Recientemente y en el ámbito de territorio común se han detectado errores en el modelo 222 aprobado por la Orden 941/2018, de 5 de septiembre, que han supuesto la modificación del mismo. Por ello, y por motivos de coherencia y coordinación, es necesario subsanarlos también en el ámbito de nuestro Territorio Histórico.

ORDEN FORAL 1973/2018, de 28 de noviembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueban los modelos 650 y 650-V de autoliquidación o declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su presentación por medios electrónicos. (BOB nº 236 de 10-12-2018 (ISD))

Con fecha 25 de marzo se aprobó por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Con posterioridad, el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 58/2015, de 21 de abril, aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Y finalmente, con fecha 28 de diciembre de 2017, se aprobó la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, recogiendo el acuerdo primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 19 de julio de 2017, que convino por unanimidad su modificación con arreglo al mismo procedimiento seguido para su aprobación.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se adapta la Norma Foral de dicho impuesto a las modificaciones operadas por el artículo 25 del Concierto Económico. Con la nueva concertación la exacción del impuesto devengado se atribuye a la Diputación Foral, que aplicará además su propia normativa, en las adquisiciones realizadas por contribuyentes residentes en el extranjero cuando la mayor parte del valor conjunto de los bienes y derechos transmitidos corresponda a los situados en Bizkaia, así como en las sucesiones de no residentes en territorio español cuando la persona heredera resida en Bizkaia y en las donaciones de bienes inmuebles situados en el extranjero a favor de residentes en Bizkaia. Asimismo, se modifica la regla temporal de permanencia de la persona causante o donataria en territorio común o vasco para determinar

la normativa a aplicar por parte de las Haciendas Forales, de forma que se aplicarán las normas de territorio común cuando la persona causante o donataria hubiera permanecido un mayor número de días del periodo de los 5 años inmediatos anteriores, contados desde la fecha de devengo del impuesto.

Por otra parte, el departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia tiene entre sus objetivos atender a la demanda de los y las obligadas tributarias de ampliar las presentaciones por medios electrónicos y

favorecer así el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Dentro de esta ampliación progresiva se incluye la presentación por medios electrónicos del modelo 650, por Notarios y Notarias, en los supuestos que se regulan en la presente Orden Foral.

Los antecedentes señalados anteriormente hacen que se considere necesaria la adaptación de los modelos 650 y 650-V, de autoliquidación o declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ORDEN FORAL 1974/2018, de 28 de noviembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los modelos 651 y 651-V de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOB nº 236 de 10-12-2018 (ISD))

Con fecha 25 de marzo se aprobó por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Con posterioridad, el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 58/2015, de 21 de abril, aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Y finalmente, con fecha 28 de diciembre de 2017, se aprobó la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, recogiendo el acuerdo primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 19 de julio de 2017, que convino por unanimidad su modificación con arreglo al mismo procedimiento seguido para su aprobación.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se adapta la norma foral de dicho impuesto a las modificaciones operadas por el artículo 25 del Concierto Económico. Con la nueva concertación la exacción del impuesto devengado se atribuye a la Diputación Foral, que aplicará además su propia normativa, en las adquisiciones realizadas por contribuyentes residentes en el extranjero cuando la mayor

parte del valor conjunto de los bienes y derechos transmitidos corresponda a los situados en Bizkaia, así como en las sucesiones de no residentes en territorio español cuando la persona heredera resida en Bizkaia y en las donaciones de bienes inmuebles situados en el extranjero a favor de residentes en Bizkaia. Asimismo, se modifica la regla temporal de permanencia de la persona causante o donataria en territorio común o vasco para determinar la normativa a aplicar por parte de las haciendas forales, de forma que se aplicarán las normas de territorio común cuando la persona causante o donataria hubiera permanecido un mayor número de días del periodo de los 5 años inmediatos anteriores, contados desde la fecha de devengo del impuesto.

Por otra parte, el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia tiene entre sus objetivos atender a la demanda de los y las obligadas tributarias de ampliar las presentaciones por medios electrónicos y favorecer así el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Dentro de esta ampliación progresiva se incluye la presentación por medios electrónicos del modelo 651, por notarios y notarias, en los supuestos que se regulan en la presente Orden Foral.

Los antecedentes señalados anteriormente hacen que se considere necesaria la adaptación de los modelos 651 y 651-V, de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ORDEN FORAL 1975/2018, de 28 de noviembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 652 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su presentación por medios electrónicos. (BOB nº 236 de 10-12-2018 (ISD))

Con fecha 25 de marzo se aprobó por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Con posterioridad, el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 58/2015, de 21 de

abril, aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Y finalmente, con fecha 28 de diciembre de 2017, se aprobó la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, recogiendo el acuerdo primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 19 de julio de 2017, que convino por unanimidad su modificación con arreglo al mismo procedimiento seguido para su aprobación.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se adapta la Norma Foral de dicho impuesto a las modificaciones operadas por el artículo 25 del Concierto Económico. Con la nueva concertación la exacción del impuesto devengado se atribuye a la Diputación Foral, que aplicará además su propia normativa, en las adquisiciones realizadas por contribuyentes residentes en el extranjero cuando la mayor parte del valor conjunto de los bienes y derechos transmitidos corresponda a los situados en Bizkaia, así como en las sucesiones de no residentes en territorio español cuando la persona heredera resida en Bizkaia y en las donaciones de bienes inmuebles situados en el extranjero a favor de residentes en Bizkaia. Asimismo, se modifica la regla temporal de permanencia de la persona causante o donataria en territorio común o vasco para determinar la normativa a aplicar por parte de las Haciendas Forales, de forma que se aplicarán las normas de territorio común cuando la persona causante o donataria hubiera permanecido un mayor número de días del periodo de los 5 años inmediatos anteriores, contados desde la fecha de devengo del impuesto.

Los antecedentes señalados anteriormente hacen que se considere necesaria la adaptación del modelo 652, de autoliquidación de cantidades percibidas por contratos de seguros sobre la vida, para el caso de fallecimiento, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que figura como Anexo a la presente Orden Foral.

ORDEN FORAL 1976/2018, de 28 de noviembre del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 653 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (BOB nº 236 de 10-12-2018 (ISD))

Con fecha 25 de marzo se aprobó por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Con posterioridad el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 58/2015, de 21 de abril, aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Y finalmente, con fecha 28 de diciembre de 2017, se aprobó la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, recogiendo el acuerdo primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 19 de julio de 2017, que convino por unanimidad su modificación con arreglo al mismo procedimiento seguido para su aprobación.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se adapta la norma foral de dicho impuesto a las modificaciones operadas por el artículo 25 del Concierto Económico. Con la nueva concertación, la exacción del impuesto devengado se atribuye a la Diputación Foral, que aplicará además su propia normativa, en las adquisiciones realizadas por contribuyentes residentes en el extranjero cuando la mayor parte del valor conjunto de los bienes y derechos transmitidos corresponda a los situados en Bizkaia, así como en las sucesiones de no residentes en territorio español cuando la persona heredera resida en Bizkaia y en las donaciones de bienes inmuebles situados en el extranjero a favor de residentes en Bizkaia. Asimismo, se modifica la regla temporal de permanencia de la persona causante o donataria en territorio común o vasco para determinar la

normativa a aplicar por parte de las haciendas forales, de forma que se aplicarán las normas de

territorio común cuando la persona causante o donataria hubiera permanecido un mayor número de días del periodo de los 5 años inmediatos anteriores, contados desde la fecha de devengo del impuesto.

Estas modificaciones obligan a la aprobación de un nuevo modelo 653 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a fin de adecuar su contenido a la nueva redacción que presenta el Concierto Económico.

En la actualidad el modelo 653 se encuentra regulado en la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2322/2015, de 3 de diciembre.

ORDEN FORAL 1980/2018, de 29 de noviembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se modifica la 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 237 de 11-12-2018 (GT))

La Orden Foral 1406/2017, de 26 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas aprobó el modelo 781 de declaración informativa de cuentas vivienda.

Mediante la presente Orden se modifica la Orden foral 1406/2017 mencionada al objeto de introducir algunas modificaciones y precisiones de carácter técnico en relación al artículo de obligados y obligadas a presentar el modelo 781.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

PUBLICACIONES DESDE 6/2018 A 12/2018.

ORDEN FORAL 2018/290 de 8 de junio, por la que se aprueban los precios medios de venta de determinados elementos de transporte no incluidos en la Orden Foral 15/2018, de 16 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables en la gestión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto especial sobre determinados medios de transporte e impuesto sobre la riqueza y las grandes fortunas (BOG 25/06/2018 (ITPyAJD, ISD, IEDMT, IRGF))

ORDEN FORAL 2018/324 del 18 de junio, por la que se modifica la Orden Foral 467/2017, de 7 de noviembre, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del impuesto sobre el valor añadido a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa (BOG 26/06/2018 (IVA))

ORDEN FORAL 2018/329 de 25 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 27/06/2018 (GT))

DECRETO FORAL 21/2018, de 26 de junio, por el que se modifica el Reglamento de desarrollo de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 41/2006, de 26 de septiembre (BOG 04/07/2018 (NFGT))

La aprobación y entrada en vigor de la Norma Foral 1/2017, de 9 de mayo, de reforma parcial de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, ha supuesto

la modificación de varios de los contenidos incluidos en sus disposiciones, lo que a su vez incide en los desarrollos reglamentarios de las mismas.

En el caso de las modificaciones realizadas en el título V de la referida Norma Foral General Tributaria, relativo a la revisión en vía administrativa de los actos dictados en el ámbito tributario, inciden en cuestiones tales como la tramitación de los procedimientos por medios electrónicos, la incidencia de las resoluciones en el caso de existencia de obligaciones conexas, la suspensión de los procedimientos de revisión en caso de iniciarse procedimientos amistosos o la regulación de los recursos de anulación o contra la ejecución.

Ello exige adecuar a las modificaciones realizadas por la citada Norma Foral 1/2017 el vigente Reglamento de desarrollo de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 41/2006, de 26 de septiembre.

Entrando más al detalle de algunas de las modificaciones incluidas por el presente decreto foral en el citado reglamento, cabe reseñar que los procedimientos de revisión quedan suspendidos por la tramitación de los procedimientos amistosos previstos en los convenios y tratados internacionales, previendo la norma que la autoridad competente debe comunicar dicha circunstancia al órgano revisor.

Las modificaciones legales introducidas en materia de suspensión de sanciones tributarias como consecuencia de su impugnación por los y las responsables han llevado la necesidad de adaptar en este sentido las disposiciones reglamentarias en materia de revisión, teniendo en cuenta que dicha suspensión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 179.5 en relación con el artículo 218.2 ambos de la Norma Foral General Tributaria, no se extenderá a las impugnaciones que puedan realizarlos y las responsables del artículo 42.4 de la misma norma foral, dadas las características específicas de dicha responsabilidad.

Igualmente, como consecuencia de la doctrina de los actos firmes, y dado que previamente a las actuaciones con el o la responsable se podrían haber producido actuaciones de recaudación con otros obligados tributarios, se establece que la suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta el momento en el que se acuerde la suspensión de la ejecución por la impugnación del o de la responsable.

También se recoge reglamentariamente, en los supuestos de obligaciones conexas, la previsión legal que exige que, en caso de estimación de un recurso o una reclamación contra una liquidación de una deuda que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, la garantía aportada para suspender dicha liquidación quedará afecta al reintegro de la correspondiente devolución conexa.

En materia de garantías para la suspensión en vía revisora del acto impugnado, se establece que dichas garantías deberán cubrir los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía del crédito público.

Se establecen reglas concretas para el establecimiento de las cuantías en las reclamaciones económico-administrativas.

Porcoherencia con la nueva redacción sustantiva, se cambia el término «desacumulación» por la expresión «dejar sin efecto la acumulación» y se establece que cuando se entienda solicitada la acumulación por los interesados, se procederá a la acumulación, sin necesidad de acuerdo expreso, salvo que el Tribunal comunique el desglose para su tramitación en reclamaciones individuales.

Por otra parte, diversos aspectos relacionados con la utilización de medios electrónicos en la tramitación de los procedimientos de revisión, aconsejan introducir modificaciones en el contenido del reglamento. Así, se genera la necesidad de modificar el régimen de notificaciones en la vía económico-administrativa

siguiendo dicho objetivo y teniendo en cuenta sus peculiaridades procedimentales.

Se regulan directamente los criterios de cuantificación de costas y se modifica la redacción para contemplar el caso de reclamaciones contra actuaciones de particulares, teniendo en cuenta la posibilidad, en tal supuesto, de que sea condenada no sólo la persona o entidad reclamante, sino también la persona o entidad contra la que se dirige la reclamación.

Se desarrolla reglamentariamente la tramitación de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En relación a la ejecución de las resoluciones que afecten a obligaciones conexas se aclara que la Administración llevará a cabo la regularización de la obligación conexa tanto de oficio como a instancia de parte.

La regulación de un recurso específico contra la ejecución hace innecesario el régimen jurídico relativo al incidente sobre la misma. En consecuencia, queda suprimido el contenido relativo a dicho incidente.

RESOLUCIÓN de 2 de julio de 2018, del pleno de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del Decreto Foral-Norma 1/2018, de 19 de junio, por el que se modifican los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre Sucesiones y Donaciones, así como la Norma Foral general tributaria para incorporar las modificaciones aprobadas por 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 (BOG 06/07/2018 (IS, IRNR, ISD))

ORDEN FORAL 2018/352, de 4 de julio, por la que se aprueba el modelo 203 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta 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 Gipuzkoa, y el modelo 223 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades en régimen de consolidación fiscal, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación (BOG 10/07/2018 (IS, IRNR))

ORDEN FORAL 2018/351, de 4 de julio, por la que se aprueba la carta de servicios del Impuesto de Sociedades 2018-2019 (BOG 10/07/2018 (IS))

DECRETO FORAL-NORMA 2/2018, de 17 de julio, por el que se modifica la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en lo relativo al gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas (BOG 24/07/2018 (IRPF))

A partir del 1 de enero de 2013 la normativa estatal estableció la sujeción, a través de un gravamen especial, de los premios de las loterías del Estado, Comunidades Autónomas, Organización Nacional de Ciegos Españoles, Cruz Roja Española y entidades análogas de carácter europeo, a los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de no residentes sin establecimiento permanente.

Dicho gravamen especial, que originalmente se incorporó a la normativa foral del impuesto sobre la renta de las personas físicas como disposición adicional vigésimo sexta de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, se encuentra actualmente regulado en la disposición adicional decimoctava de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa y en la disposición adicional sexta de la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El gravamen especial se caracteriza por su devengo en el momento en que se satisfaga o abone el premio obtenido, y su tipo impositivo se fija en el 20 por 100. Asimismo, el premio está

sometido a una retención o ingreso a cuenta del 20 por 100 a efectuar por su pagador, el cual tiene carácter liberatorio y exime al contribuyente de la obligación de presentar autoliquidación. Además, están exentos del gravamen especial los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 2.500 euros, y aquellos cuyo importe íntegro sea superior a 2.500 euros se someten a tributación respecto de la parte de los mismos que exceda de dicho importe.

Por otra parte, el Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece que en la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes al citado gravamen especial, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

La Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 aprobada recientemente establece el incremento gradual de dicha exención, de manera que, si bien fija el importe de la exención en 40.000 euros, establece un régimen transitorio en virtud del cual la exención se fija en 10.000 euros desde la entrada en vigor de dicha ley y hasta 31 de diciembre de 2018 y en 20.000 euros para el periodo impositivo 2019.

El Decreto Foral-Norma 2/2018, de 17 de julio, modifica la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas, al objeto de establecer con carácter de urgencia la exención mencionada en el párrafo anterior y además adaptar indirectamente la normativa del impuesto sobre la renta de no residentes sin establecimiento permanente, por la remisión que en la misma se realiza a la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con la exención en el gravamen especial.

DECRETO FORAL 22/2018, de 24 de julio, por el que se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades (BOG 27/07/2018 (IRPF, IS))

El presente decreto foral tiene por objeto introducir modificaciones en los Reglamentos del

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre, y del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Decreto Foral 17/2015, de 16 de junio.

Las modificaciones que se incorporan al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas son diversas y se exponen a continuación.

Se especifica que, dentro de los gastos de estudio para la capacitación o reciclaje del personal que no constituyen retribución en especie, se encuentran también aquellos que son financiados por otras personas o entidades distintas de la empleadora, siempre que estas comercialicen productos para los que resulte necesario disponer de una adecuada formación por parte de la persona trabajadora. De esta forma, la formación recibida por las personas trabajadoras tampoco tendrá la consideración de renta del trabajo en especie para estas últimas, aunque sea una tercera persona o entidad la que, por las razones apuntadas, financie la realización de tales estudios.

En aras a favorecer a colectivos de mayor vulnerabilidad, se introducen ajustes en el concepto de vivienda habitual para posibilitar que la que fuera vivienda habitual de personas en las que concurren determinadas circunstancias, no pierda tal carácter. Concretamente, se trata de dar cabida a aquellos casos en que una persona en situación de dependencia o enfermedad grave acreditada se vea obligada a trasladarse de su residencia habitual para ser atendida en el domicilio de sus familiares o en centros residenciales, a efectos de aplicar la exención por las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión onerosa de su vivienda habitual, siempre y cuando durante el periodo que por las razones expuestas no resida en la misma no haya sido objeto de utilización distinta.

Se adecúan los puntos de conexión relativos a las retenciones e ingresos a cuenta de determinados rendimientos del trabajo a las modificaciones

introducidas en el Concierto Económico por 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.

Se ajusta la regulación de las retenciones e ingresos a cuenta en el caso de transmisión de derechos de suscripción, fundamentalmente en lo relativo a los supuestos en que la obligación de retener recaiga en la entidad depositaria, de acuerdo con la regulación que el Estado ha aprobado en esta materia en su territorio.

Se modifica la obligación de suministro de información por operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones o de distribución de prima de emisión, correspondiente a los sujetos que intervengan en dichas operaciones, configurándose su obligación de información como adicional e independiente de la que corresponde suministrar a las entidades que realizan las operaciones, y limitada a la información en poder de aquellos, esto es, los datos identificativos de las entidades que han llevado a cabo estas operaciones y las fechas en que se han producido las mismas.

Asimismo se modifica la regulación relativa a las formas especiales de realización de los pagos fraccionados de actividades económicas, para dar cabida a aquellos que se realizan mediante el pago fraccionado girado de oficio por la Diputación Foral, y que a día de hoy se llevan a cabo presentando el modelo 005 de domiciliación de dicho pago.

Por lo que respecta al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades son dos las materias objeto de modificación. La primera en materia de acreditación de las deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica. En este caso se suprime la obligación de presentar el informe técnico emitido por una entidad debidamente acreditada por un organismo integrado en la Asociación Europea de Cooperación para la Acreditación que se preveía para los supuestos en que el presupuesto anual de un proyecto

superara para una entidad el importe de un millón de euros. La segunda en materia de retenciones, al establecerse un nuevo supuesto de excepción a la obligación de retener en relación con las cantidades satisfechas por los fondos de pensiones abiertos, como consecuencia del reintegro o movilización de participaciones de los fondos de pensiones inversores o de los planes de pensiones inversores. Además, se regula otro supuesto de excepción a la obligación de retener en relación con las remuneraciones y compensaciones por derechos económicos que perciban las entidades de contrapartida central por las operaciones de préstamo de valores.

Por último, la disposición adicional única establece para los titulares de actividades agrícolas y ganaderas, un plazo excepcional de ejercicio de la opción por la modalidad simplificada del método de estimación directa del impuesto sobre la renta de las personas físicas, y de revocación de la opción, para el periodo impositivo 2018, al objeto de facilitar la opción por la modalidad simplificada del método de estimación directa en dicho ejercicio y su revocación. Y ello como consecuencia de la reciente aprobación de la Norma Foral 1/2018, de 10 de mayo, por la que se introducen modificaciones en diversas normas tributarias, que modifica con efectos a partir del 1 de enero de 2017 las reglas especiales aplicables a las actividades agrícolas y ganaderas en dicha modalidad.

ORDEN FORAL 2018/415, de 21 agosto, por la que se aprueban los modelos de declaración del consumidor final de gasóleo bonificado (BOG 30/08/2018 (IIEE))

ORDEN FORAL 444/2018, de 14 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales (BOG 20/09/2018 (GT))

El tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas trata de evitar la pérdida de recaudación que los acuerdos entre partes no independientes

puedan generar. Constituye, por tanto, un elemento de trascendental importancia, a cuyo análisis dedican específicamente esfuerzos tanto la Unión Europea como la OCDE.

Los preceptos dedicados a la información y documentación de las operaciones entre personas o entidades vinculadas previstos en la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades acogen las conclusiones que se adoptaron en el denominado Plan de Acción «BEPS», esto es, el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y en concreto, los relacionados con la Acción 13 relativa a los precios de transferencia. Asimismo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Decreto Foral 17/2015, de 16 de junio, completa su regulación determinando que el obligado tributario deberá suministrar la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezcan por orden foral.

Tradicionalmente, dicha obligación de información se ha llevado a cabo mediante la cumplimentación del cuadro de operaciones con personas o entidades vinculadas contenido en el modelo 200 de autoliquidación del impuesto sobre sociedades.

Sin embargo, dado que estas obligaciones tienen un carácter más propio de una obligación informativa que de una declaración de ingreso, y que uno de los objetivos de la Administración tributaria es, en la medida de lo posible, simplificar y reducir las cargas administrativas derivadas de la cumplimentación de los modelos tributarios, se ha optado por trasladar los cuadros referidos a una nueva declaración informativa.

Por estas mismas razones, y sin que haya habido ninguna modificación legislativa al respecto, se ha optado por trasladar la información relativa a operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales, que tradicionalmente también se venía incluyendo en la declaración del impuesto sobre sociedades, a la nueva declaración informativa.

Con el fin de facilitar el cumplimiento de estas obligaciones de información procede aprobar un nuevo modelo de declaración, el modelo 232 de «declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales».

Para conseguir que la reducción de cargas fiscales sea efectiva, el plazo de presentación de este modelo se ha fijado en el mes siguiente a los diez meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo.

Además de aprobar el nuevo modelo 232, la presente orden foral regula en qué casos y con qué límites se deberá informar sobre este tipo de operaciones.

Como novedad, en relación al cuadro informativo denominado «operaciones con personas o entidades vinculadas», hay que destacar que se minora el umbral cuya superación determina la obligación de información, es decir, el citado cuadro se deberá cumplimentar cuando el importe conjunto supere la cifra de 36.000 euros de valor de mercado, en lugar de los 100.000 euros que eran de aplicación hasta ahora. Este límite de 36.000 euros no incluye el IVA y se refiere al importe conjunto de las operaciones por persona o entidad vinculada que sean del mismo tipo y hayan sido valoradas con el mismo método de valoración.

En cuanto a los cuadros «operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (Artículo 37 y DT 22.º NF 2/2014)» y «operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales» no hay cambios, y deberán cumplimentarse cuando se den las circunstancias referidas en los mismos, cualquiera que sea el importe de las operaciones.

ORDEN FORAL 451/2018 de 24 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 136 «Impuesto sobre la renta de las personas físicas e impuesto sobre la renta de no residentes. Gravamen

especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. Autoliquidación », así como las formas y plazos de presentación e ingreso (BOG 02/10/2018 (IRPF, IRNR))

RESOLUCIÓN de 10 de octubre de 2018, de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del Decreto Foral-Norma 2/2018, de 17 de julio, por el que se modifica la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en lo relativo al gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas (BOG 17/10/2018 (IRPF))

ORDEN FORAL 485/2018 de 15 de octubre, por la que se aprueba el modelo 763 de autoliquidación del Impuesto sobre actividades de juego en los supuestos de actividades anuales o plurianuales, y se determinan la forma, plazo y lugares de presentación (BOG 17/10/2018 (IAJ))

ORDEN FORAL 486/2018 de 15 de octubre, por la que se modifica el modelo 231 «Declaración de información país por país» (BOG 22/10/2018 (GT))

DECRETO FORAL 25/2018, de 23 de octubre, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para los años 2018 y 2019 en el ámbito de los fines de interés general (BOG 30/10/2018 (IRPF, IS))

La Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, recoge en su título III los incentivos fiscales aplicables al mecenazgo.

Concretamente, el capítulo IV de dicho título determina los beneficios fiscales aplicables a las actividades declaradas prioritarias y a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

En relación con las actividades prioritarias de mecenazgo, el artículo 29 de la citada norma foral establece que la Diputación Foral de Gipuzkoa podrá establecer para cada ejercicio

una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general, así como las entidades beneficiarias y los requisitos y condiciones que dichas actividades deben cumplir, a los efectos de la aplicación de los beneficios fiscales previstos en el citado artículo.

A través del presente decreto foral se aprueban las actividades que para los años 2018 y 2019 se declaran prioritarias, determinando al mismo tiempo las entidades beneficiarias a las que se deben dirigir las aportaciones, en su caso, y los requisitos y condiciones que se deben cumplir en el desarrollo de las referidas actividades.

Como en el ejercicio precedente, el presente decreto foral incluye obligaciones de información tanto de las personas y entidades destinatarias de las aportaciones para el desarrollo de las actividades y programas declarados prioritarios, como de los departamentos competentes de los distintos ámbitos de actuación, con la finalidad de que las conclusiones resultantes de dicha información sean el soporte para la adopción de futuras decisiones en la declaración de actividades prioritarias que sirvan para el fomento de la igualdad de oportunidades entre mujeres y hombres.

DECRETO FORAL 26/2018, de 23 de octubre, por el que se modifica 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 (BOG 30/10/2018 (GT))

DECRETO FORAL 27/2018, de 30 de octubre, por el que se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, y el Reglamento que regula las obligaciones de facturación (BOG 07/11/2018 (IS, IRNR, ISD))

DECRETO FORAL 28/2018, de 7 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG 14/11/2018 (GT))

La aprobación y entrada en vigor de la Norma Foral 1/2017, de 9 de mayo, de reforma parcial de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, ha supuesto la modificación de varios de los contenidos incluidos en sus disposiciones, lo que a su vez incide en los desarrollos reglamentarios de las mismas.

En el caso de las modificaciones realizadas en el título III de la referida Norma Foral General Tributaria, relativo a la aplicación de los tributos, inciden de forma particular en las actuaciones y procedimiento de recaudación, sin olvidar la repercusión de las modificaciones de otras actuaciones y procedimientos regulados en dicho título, que afectan tangencialmente en el ámbito de la recaudación.

Ello exige adecuar el vigente Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 38/2006, de 2 de agosto, a las modificaciones realizadas por la citada Norma Foral 1/2017.

Sin perjuicio de lo anterior, también resulta procedente modificar algunos de los preceptos del citado reglamento al objeto de introducir mejoras en los desarrollos reglamentarios de su contenido, y ello en base a la experiencia que su aplicación práctica ha puesto de manifiesto a lo largo del tiempo.

Así, entre las modificaciones más destacables cabe citar las que se relacionan a continuación.

La generalización de los procedimientos electrónicos en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, e incluso la preceptividad de dichos procedimientos en un amplio sector de obligados tributarios, aconsejan modificar el enfoque del reglamento de recaudación de manera que dicha forma de tramitación constituya la regla general, siendo la forma tradicional de la tramitación en papel, si no residual, sí la regla secundaria. Ello conlleva la modificación de determinados artículos relacionados con la citada forma de procedimiento, como el de la domiciliación

bancaria de los ingresos, como forma generalizada de ingreso de las autoliquidaciones presentadas por medios electrónicos.

La reforma de la Norma Foral General Tributaria ha establecido en su artículo 64 que no podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o la retenedora o el obligado o la obligada a realizar ingresos a cuenta, en los supuestos que se establezca reglamentariamente. En el reglamento se establece que serán aplazables o fraccionables cuando la cuantía de la deuda permita la aplicación de la dispensa total o parcial de garantía prevista en la letra a) del artículo 79.2 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa o, en otro caso, se garantice la totalidad de la deuda de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 de dicho artículo 79.

Además de ello, y aprovechando la anterior modificación, se introducen mejoras técnicas en el contenido de la sección relativa a los aplazamientos y fraccionamientos, de tal forma que se perciban de forma más visible los distintos supuestos de aplazamiento o fraccionamiento en función de las garantías aportadas o de la ausencia de las mismas. Relacionado con dicha sección, se introduce la determinación de que en caso de concurrir aplazamiento y fraccionamiento con solicitud de suspensión por recurso o reclamación, se considerará que se ha desistido de la solicitud del aplazamiento o fraccionamiento, resultando inadmitida en el caso de que dicha solicitud de aplazamiento o fraccionamiento sea posterior a la solicitud de suspensión.

Otro aspecto en el que ha incidido la reforma de la Norma Foral General Tributaria es en ampliar los supuestos de compensación de oficio en periodo voluntario de pago de la deuda, así como en la posibilidad de no proceder a la compensación de oficio de deudas tributarias que estén en periodo ejecutivo, incluida en el apartado 4 del artículo 72 de dicha norma foral,

desarrollándose todo ello en el artículo 51 del reglamento.

Se elimina la sección relativa a la cuenta corriente fiscal, dado que su operativa ha caído en desuso en los últimos años.

Respecto al procedimiento de apremio, se establece que la suspensión del procedimiento de apremio asociado al cobro de una liquidación vinculada a delito, tanto en sede del deudor principal como en sede del responsable, se tramitará y resolverá de acuerdo con el régimen regulado en los artículos 253, 254 y 256.3 de la Norma Foral General Tributaria. Así mismo, se dispone que la suspensión del procedimiento de recaudación seguido en el ámbito de la asistencia mutua se regirá por lo dispuesto en el artículo 164 bis de la citada norma foral.

Dentro del procedimiento de apremio, y en el ámbito de la ejecución de garantías, se establece reglamentariamente que en ningún caso será de aplicación la prohibición, prevista en el apartado 3 del artículo 176 de la Norma Foral General Tributaria, de enajenar los bienes embargados en el curso de un procedimiento de apremio hasta que la liquidación sea firme. Se introduce, reglamentariamente, la salvedad de poder utilizar el procedimiento de ejecución previsto en el artículo 172.2 de dicha norma foral, previsto en la reforma. Así mismo, la prohibición legal de disposición de determinados bienes inmuebles por parte de las sociedades cuando se hubieran embargado determinadas acciones o participaciones de las mismas implica el establecimiento del mecanismo de inscripción registral de dicha prohibición, a cuyos efectos se introduce la posibilidad de anotación preventiva de dicha prohibición en el Registro de la Propiedad correspondiente.

En el ámbito de la enajenación de los bienes embargados, se establece un plazo de un mes (antes 3 días hábiles) para que quien resulte adjudicatario pueda ingresar la diferencia entre el depósito constituido y el precio de adjudicación, pudiendo establecerse en la subasta un plazo inferior, siempre que se incluya en el anuncio.

En el procedimiento seguido frente a los y las responsables se incluye la conformidad expresa para que sea de aplicación al o a la responsable la reducción por conformidad de las sanciones, introduciéndose mejoras técnicas en su contenido. Al mismo tiempo, se establece que cuando en el curso de un procedimiento de comprobación e investigación en el que proceda dictar una liquidación vinculada a delito, el órgano actuante tenga conocimiento de hechos o circunstancias que pudieran determinar la existencia de algún tipo de responsabilidad tributaria, trasladará el conocimiento de tales hechos al órgano competente para iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad. En su caso, el inicio se notificará por este último órgano al obligado tributario, con indicación de las obligaciones tributarias a las que alcance la declaración de responsabilidad y el precepto legal en que se fundamente.

Por último, se incluye la exacción de la pena de multa junto con la exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública.

ORDEN FORAL 572/2018 de 22 de noviembre, por la que se modifican los modelos 390 y 393 declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOG 30/11/2018 (IVA))

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (JULIO – DICIEMBRE 2018)

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

1. INTRODUCCIÓN

- 1.1. Presidencia de Austria: 1 julio – 31 diciembre 2018

2. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

- 2.1. Una base imponible común del impuesto sobre sociedades
- 2.2. Grupo Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas
- 2.3. Fiscalidad de la economía digital
- 2.4. Entrada en vigor de nuevas normas destinadas a eliminar las prácticas más comunes de elusión fiscal de las empresas

3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- 3.1. Mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo
- 3.2. Publicaciones electrónicas
- 3.3. Soluciones a corto plazo en materia de IVA
- 3.4. Fraude del IVA
- 3.5. Reembolso del IVA en el ámbito de la cohesión
- 3.6. Auditoría sobre el IVA y los derechos de aduana en el comercio electrónico

4. IMPUESTOS ESPECIALES

- 4.1. Impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas
- 4.2. Dictamen del Comité Económico y Social Europeo: revisión de los impuestos especiales de la UE

5. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

- 5.1. Cooperación administrativa contra el fraude del IVA
- 5.2. Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre el programa Fiscalis 2021-2027
- 5.3. Lista de la UE sobre jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal

6. PROCEDIMIENTOS

- 6.1. Introducción
- 6.2. Cartas de emplazamiento
- 6.3. Dictámenes motivados
- 6.4. Asuntos archivados
- 6.5. Sentencias del Tribunal de Justicia de la UE

7. INFORMES Y PUBLICACIONES

- 7.1. Proyecto FairTax

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 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.

Desde el 1 de julio de 2017 hasta el 31 de diciembre de 2018, el trío ha estado integrado por las Presidencias de Estonia, Bulgaria y Austria. En el ámbito de la fiscalidad, el trío estableció como prioridad en su programa¹ luchar contra el fraude fiscal y garantizar unos impuestos justos y eficientes (incluidos una base imponible común del impuesto de sociedades, unas reglas de declaración para intermediarios, un régimen definitivo de IVA, y un IVA sobre comercio electrónico e iniciativas relacionadas).

Desde el 1 de enero de 2019 hasta el 30 de junio de 2020, el trío lo forman las Presidencias de Rumanía, Finlandia y Croacia. Garantizar una tributación justa y eficaz sigue siendo una prioridad clave. Asimismo, existe una necesidad real de adaptar los sistemas tributarios a la era digital. En este sentido, tal y como se recoge en su programa², las tres Presidencias impulsarán el trabajo sobre las propuestas de la Comisión Europea relativas a la fiscalidad digital, de conformidad con las Conclusiones del Consejo Europeo. Tam-

¹ <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9934-2017-INIT/es/pdf>

² <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14518-2018-INIT/es/pdf>

bién se seguirá trabajando en las otras propuestas pendientes sobre fiscalidad; en particular, las tres Presidencias se esforzarán por alcanzar resultados en lo relativo al nuevo y definitivo sistema del IVA.

1.1. Presidencia de Austria: 1 julio – 31 diciembre 2018

Austria ha ejercido la Presidencia rotatoria del Consejo de la UE desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2018³.

En el Consejo de Ministros de la UE de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN), de 13 de julio⁴, se debatieron las prioridades de la Presidencia austriaca en el ámbito de los asuntos económicos y financieros para el segundo semestre del año.

Hasta el final de 2018 las actividades se han centrado en:

- completar la Unión Bancaria y desarrollar una Unión de los Mercados de Capitales;
- reforzar y consolidar la coordinación de la política económica mediante el refuerzo de la estabilidad, la resiliencia y el cumplimiento de las normas en el marco del Pacto de Estabilidad y Crecimiento;
- mejorar la eficiencia y la equidad de la fiscalidad, trabajando en torno a la fiscalidad de la economía digital, de manera que se asegure que los beneficios se gravan allí donde se generan, e impulsando la introducción de una base imponible común del impuesto de sociedades y modernizando el IVA;
- garantizar que la ejecución del presupuesto de la UE para 2019 sea conforme a los principios de una gestión financiera correcta y eficaz.

3 <https://www.eu2018.at>

4 <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/ecofin/2018/07/13/>

Rumanía tomará el testigo de Austria y ejercerá la Presidencia rotatoria del Consejo de la UE desde el 1 de enero hasta el 30 de junio de 2019⁵.

2. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

2.1. Una base imponible común del impuesto sobre sociedades

En 2016, la Comisión Europea reactivó la reforma del impuesto de sociedades para la UE y presentó dos propuestas legislativas para trabajar en dos fases: la propuesta de Directiva relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades⁶ (CCTB, por sus siglas en inglés) y la propuesta de Directiva relativa a una base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades⁷ (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 vinculadas a la actividad económica real.

La CCTB se centra en la primera fase, limitándose 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 dis-

5 <http://www.romania2019.eu/>

6 https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cel- lar:50e07d41-9b7f-11e6-868c-01aa75ed71a1.0021.02/DOC_1&format=PDF

7 https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cel- lar:ff337b5c-9b7d-11e6-868c-01aa75ed71a1.0016.02/DOC_1&format=PDF

posiciones contra la elusión fiscal y sobre la dimensión internacional del sistema tributario propuesto.

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.

Reuniones del grupo de trabajo de fiscalidad del Consejo

En el segundo semestre de 2018, se han mantenido varias reuniones técnicas en el grupo de trabajo de fiscalidad directa adscrito al Consejo ECOFIN sobre la propuesta CCTB (27 de septiembre, 16 de octubre y 29 de octubre).

En la reunión de 27 de septiembre se examinó el estado de situación de la propuesta así como la posición franco-alemana sobre la misma, cuyo objetivo es encontrar un compromiso y alimentar los debates. También se estudiaron los siguientes pasos. En la reunión de 16 de octubre, se estudió el texto de compromiso presentado por la Presidencia austriaca y los aspectos relativos a los instrumentos financieros y las compañías de seguros. Por último, en la reunión de 29 de octubre, se debatió el nuevo texto de compromiso de la Presidencia y las dos opciones recogidas (método de pérdidas y ganancias; y método de comparación de activos comerciales) en el artículo 7 (elementos de la base imponible) de la propuesta de Directiva. Además, se emplazó a la próxima Presidencia rumana a seguir mejorando el texto a nivel técnico.

Durante estos meses, no se ha elevado la propuesta de Directiva al Consejo ECOFIN y, por lo

tanto, los Ministros no la han impulsado políticamente.

2.2. 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 el fomento de los principios del Código de Conducta en los países exteriores a la UE.

Reuniones del Grupo Código de Conducta

Durante estos meses se han celebrado varias reuniones del Grupo Código de Conducta. En concreto, el Grupo se ha reunido el 24 de julio, el 21 de septiembre, el 12 de octubre y el 15 de noviembre.

Durante estas reuniones se ha debatido, entre otras, sobre las siguientes cuestiones:

- Programa de trabajo de la Presidencia austriaca;
- Revisión del mandato de 1997 del Grupo Código de Conducta;

- *Standstill* (suspensión): regímenes de Lituania, Polonia, Eslovaquia, Bélgica, Croacia, Rumania y Francia, y regímenes de deducción de interés nocional (Bélgica, Croacia, Italia, Malta y Portugal);
- *Rollback* (desmantelamiento): regímenes de patent box de España⁸, Euskadi⁹, Navarra¹⁰ y Francia, y regímenes de Hungría, Reino Unido/Gibraltar y Francia;
- Estrategia externa de la UE: a) desarrollos internacionales, y b) lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal;
- Trabajos de la Comisión Especial sobre Delitos Financieros y Evasión y Elusión Fiscales del Parlamento Europeo.

Conclusiones en el Consejo ECOFIN

En el Consejo ECOFIN de 4 de diciembre¹¹, los Ministros adoptaron unas Conclusiones¹² sobre los trabajos realizados en el marco del Grupo Código de Conducta de fiscalidad de las empresas así como un informe¹³ semestral sobre las actividades del grupo.

El Consejo acogió favorablemente los progresos realizados por el Grupo durante la Presidencia austriaca, en particular por lo que respecta a la supervisión de los compromisos políticos de alto nivel asumidos por los países y territorios en el contexto del ejercicio de elaboración de la lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal. Asimismo, acogió favorablemente la publicación de las descripciones y de

8 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14364-2018-ADD-11/en/pdf>

9 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14364-2018-ADD-12/en/pdf>

10 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14364-2018-ADD-14/en/pdf>

11 <https://www.consilium.europa.eu/media/37280/st15085-en18.pdf>

12 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15802-2018-INIT/es/pdf>

13 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14364-2018-INIT/en/pdf>

las evaluaciones finales acordadas sobre los regímenes preferenciales que el Grupo ha estudiado, particularmente en relación con los países y territorios examinados en 2017 para aquellos regímenes supervisados por el Grupo. También refrendó las evaluaciones de suspensión y de desmantelamiento que el Grupo ha acordado. Por último, solicitó al Grupo que informe al Consejo de sus trabajos durante la Presidencia rumana.

2.3. Fiscalidad de la economía digital

Propuestas de la Comisión Europea

El 21 de marzo de 2018, la Comisión Europea presentó dos propuestas legislativas con el objetivo de posibilitar una fiscalidad más equitativa para las actividades digitales en la UE.

Por una parte, la propuesta de Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales (ISD), que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales¹⁴, responde a las peticiones de varios Estados miembros de un impuesto provisional que abarque las principales actividades digitales exentas por completo de impuestos en la UE. El ISD garantizaría que las actividades que actualmente no están efectivamente sujetas a tributación empezaran a generar ingresos para los Estados miembros de forma inmediata. También ayudaría a evitar las medidas unilaterales de imposición de las actividades digitales en determinados Estados miembros, que podrían dar lugar a una multiplicidad de respuestas nacionales perniciosa para el mercado único.

La Comisión propone que este régimen se aplique únicamente como medida provisional hasta que se haya aplicado una reforma integral, y contiene mecanismos destinados a mitigar la posible doble imposición.

El ISD se aplicaría a los ingresos generados por actividades en las que los usuarios desempeñan

14 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7420-2018-INIT/es/pdf>
https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en

un papel importante en la creación de valor y que son más difíciles de gravar con la normativa fiscal actual, tales como los ingresos:

- generados por la venta de espacios publicitarios en línea;
- generados a partir de las actividades de intermediarios digitales que permitan a los usuarios interactuar con otros usuarios y que puedan facilitar la venta de bienes y servicios entre ellos;
- generados a partir de la venta de datos obtenidos de información aportada por el usuario.

Los ingresos fiscales serían recaudados por los Estados miembros en los que se encontrasen los usuarios, y el impuesto solamente se aplicará a las empresas con un total anual de ingresos de 750 millones de euros a nivel mundial y de 50 millones de euros en la UE. Esto contribuirá a garantizar que las pequeñas empresas emergentes y en expansión queden exoneradas de esta carga. Se calcula que se podrían generar ingresos para los Estados miembros por valor de 5.000 millones de euros anuales si se aplicase el impuesto con un tipo del 3%.

Por otra parte, la propuesta de Directiva por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa¹⁵ tiene por objeto modificar las normas sobre el impuesto de sociedades de tal manera que se declaren y graven los beneficios allí donde las empresas lleven a cabo una interacción significativa con los usuarios mediante canales digitales. Esta constituye la solución a largo plazo preferida de la Comisión.

Esta propuesta permitiría a los Estados miembros gravar los beneficios que se generen en su territorio, aunque una empresa no tenga presencia física en dicho país. Se considerará que una plataforma digital tiene una "presencia digital"

gravable o un establecimiento permanente virtual en un Estado miembro si cumple uno de los siguientes criterios:

- supera el umbral de 7 millones de euros de ingresos anuales en un Estado miembro;
- tiene más de 100.000 usuarios en un Estado miembro durante un ejercicio fiscal;
- en un ejercicio fiscal se generan más de 3.000 contratos de servicios digitales entre la sociedad y los usuarios.

Ambas propuestas legislativas fueron presentadas al Consejo, para su debate y posterior aprobación, y al Parlamento Europeo para consulta.

Dictamen del Comité Económico y Social Europeo

El 11 de julio, el Comité Económico y Social Europeo (CESE) adoptó el Dictamen titulado "Imposición de los beneficios generados por las multinacionales a través de la economía digital"¹⁶ en el que se posiciona con respecto a las dos propuestas legislativas de la Comisión.

En su Dictamen, el CESE acoge con satisfacción que la Comisión haya emprendido iniciativas relativas a la fiscalidad digital, dando un mayor impulso a los debates internacionales al ofrecer un ejemplo claro de cómo podrían transformarse los principios fiscales actuales.

Además, el CESE considera que toda la economía está digitalizada y, al igual que la Comisión, cree firmemente que, en último término, debe alcanzarse una solución mundial, con el fin de aprovechar mejor los beneficios de la globalización, con una gobernanza global adecuada y unas normas globales apropiadas. Por lo tanto, el CESE acoge con satisfacción la estrecha cooperación entre la Comisión, los Estados miembros y la OCDE para apoyar la elaboración de una solución internacional.

¹⁵ https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_7419_2018_INIT&from=EN

¹⁶ <https://www.eesc.europa.eu/en/our-work/opinions-information-reports/opinions/taxation-profits-multinationals-digital-economy>

El CESE cree que es muy importante desarrollar nuevos principios sobre cómo asignar beneficios empresariales a un Estado miembro de la UE y cómo gravarlos, en diálogo con los socios comerciales, con el fin de evitar cualquier escalada de tensiones comerciales y fiscales entre los principales agentes económicos a nivel mundial. El CESE subraya la necesidad de elaborar soluciones justas y de consenso.

La medida provisional propuesta por la Comisión para gravar determinados servicios digitales no grava los beneficios empresariales, sino el volumen de negocios. El CESE subraya que este enfoque es diferente al sistema mundial de imposición de las sociedades, que se basa en gravar los beneficios, aunque reconoce que, en el caso de las empresas digitales que no tienen presencia física, el país de venta no recaudará impuestos por los beneficios de las sociedades.

Al CESE le preocupa que ese traslado de la imposición redunde en beneficio de las mayores economías que cuentan con muchos consumidores a costa de las economías exportadoras más pequeñas. El CESE subraya que cualquier solución, ya sea a corto o largo plazo, para la fiscalidad de los modelos de negocio digitales ha de propiciar un resultado económico justo y equitativo para todas las economías de la UE.

Al evaluar el nivel impositivo efectivo del sector digital, el CESE subraya la necesidad de tener en cuenta los cambios en los códigos tributarios de ahora en adelante debido a la aplicación en curso de las normas en materia de erosión de la base imponible y traslado de beneficios y, en particular, el considerable aumento del nivel impositivo en los Estados Unidos de las empresas digitales estadounidenses que operan en la UE, debido a los cambios en el código tributario estadounidense.

El CESE señala que no se incluye una cláusula de extinción ni otro mecanismo que garantice que la medida fiscal provisional deje de aplicarse cuando se encuentre una solución a más largo plazo. El CESE insta al Consejo a que desarrolle tales normas si se introdujese la medida provisional.

El CESE insiste en que la propuesta de establecer un impuesto sobre el volumen de negocios ha dado pie a un intenso debate internacional, lo cual constitúa una de las finalidades de esta iniciativa. Europa necesita en estos momentos adoptar una posición común en los debates en curso en el seno de la OCDE.

Reuniones del grupo de trabajo de fiscalidad del Consejo

Durante el segundo semestre de 2018, se han seguido mantenido reuniones técnicas en el grupo de trabajo de fiscalidad sobre la propuesta de Directiva relativa al sistema común del ISD que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. Estas reuniones se celebraron el 18 de julio, los días 13 y 24 de septiembre, los días 11 y 25 de octubre, y los días 12 y 21 de noviembre.

Consejos ECOFIN de noviembre y diciembre

En el ECOFIN de 6 de noviembre¹⁷, los Ministros mantuvieron un debate político en relación a la propuesta de Directiva relativa al sistema común del ISD que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. El debate se centró en dos cuestiones clave de la propuesta de la Comisión Europea: el alcance de los servicios sujetos al impuesto y la cuestión de la expiración de la Directiva, la llamada “cláusula de extinción”. Con respecto a esta cláusula, todos los Estados miembros se mostraron de acuerdo con que la Directiva debería expirar una vez que haya una solución integral para gravar con impuestos la economía digital a nivel de la OCDE.

Si bien la propuesta ha sido ampliamente discutida a nivel técnico en las reuniones del grupo de trabajo de fiscalidad y se han logrado avances en una serie de temas como las definiciones, la recaudación de impuestos y la cooperación administrativa, en el Consejo se constató que todavía hay diferencias entre los Estados miembros

¹⁷ <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/ecofin/2018/11/06/>

sobre varios temas, incluido el alcance preciso de los servicios que estarían sujeto al futuro impuesto.

La Presidencia austriaca concluyó que se debía seguir trabajando a nivel técnico con vistas a poder alcanzar un acuerdo en la sesión del Consejo del 4 de diciembre.

En la reunión del Consejo ECOFIN de 4 de diciembre¹⁸, los Ministros celebraron un debate de orientación público sobre la propuesta.

Tras un análisis exhaustivo de todos los problemas técnicos en las reuniones del grupo de trabajo de fiscalidad, la Presidencia austriaca presentó un texto de compromiso que contiene los elementos que cuentan con el mayor apoyo por parte de los Estados miembros. Sin embargo, en esta etapa, varias delegaciones no aceptaron el texto por razones políticas como cuestión de principio, mientras que otras delegaciones no se mostraron satisfechas con algunos puntos específicos del texto. Ese texto no obtuvo el apoyo necesario y no fue discutido en detalle.

Los Ministros examinaron una declaración conjunta de las delegaciones francesa y alemana. La Presidencia recomendó que el grupo de trabajo continúe trabajando sobre la base del último texto de compromiso de la Presidencia y los elementos propuestos por Francia y Alemania, con el objetivo de llegar a un acuerdo lo antes posible.

Por el momento, no existe un acuerdo a nivel internacional sobre cómo responder a este desafío. La OCDE ha empezado a trabajar en este tema y ha publicado un informe provisional en marzo de 2018. La "Task Force sobre la economía digital" del G20 tiene como objetivo producir un informe final para 2020.

Parlamento Europeo

El 13 de diciembre, el Parlamento Europeo aprobó dos Resoluciones legislativas sobre las dos propuestas de la Comisión.

18 <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/ecofin/2018/12/04/>

La Resolución sobre la propuesta de Directiva relativa al sistema común del ISD que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales¹⁹ resalta que la solución provisional propuesta debe restringirse en el tiempo con el fin de evitar que se convierta inadvertidamente en permanente. Por tanto, debe introducirse una cláusula de expiración que dé lugar a que la Directiva expire automáticamente a partir de la fecha de establecimiento de una solución global, preferiblemente a escala internacional.

Igualmente, el Parlamento propone rebajar el umbral para considerar a las entidades sujetas pasivos a efectos del ISD con respecto a lo que propone la Comisión. Así, el ISD se aplicará las empresas cuyo importe total de ingresos mundiales superé los 750 millones de euros, lo mismo que sugiere la Comisión, pero cuyo importe en la UE supere los 40 millones de euros, y no los 50 millones que indica la Comisión.

Con respecto a la Resolución sobre la propuesta por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa²⁰, el Parlamento insta a que, a fin de establecer un marco coherente y uniforme para la base imponible para todas las sociedades de la Unión, el concepto de "presencia digital significativa" y las soluciones presentadas en la Directiva se incorporen también a las Directivas del Consejo relativas a la CCTB y a la CCCTB. Asimismo, solicita exigir a los contribuyentes que revelen a las autoridades fiscales toda la información pertinente para determinar la presencia digital significativa.

2.4. Entrada en vigor de nuevas normas destinadas a eliminar las prácticas más comunes de elusión fiscal de las empresas

El 1 de enero de 2019 entran en vigor las normas de la UE destinadas a eliminar los principales

19 <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEX-T+TA+P8-TA-2018-0523+0+DOC+XML+V0//ES>

20 <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEX-T+TA+P8-TA-2018-0524+0+DOC+XML+V0//ES>

resquicios utilizados por las empresas para la elusión fiscal. A partir de esa fecha, todos los Estados miembros aplicarán nuevas medidas jurídicamente vinculantes contra las prácticas abusivas que van destinadas a las principales formas de elusión fiscal practicadas por las grandes multinacionales.

La normativa (Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior²¹) se fundamenta en normas de alcance mundial sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) elaboradas por la OCDE en 2015 y deben servir para evitar el desvío de beneficios hacia el exterior de la Unión, donde no son gravados.

Esto significa que todos los Estados miembros gravarán los beneficios trasladados a países con un bajo nivel de imposición en los que la empresa no tenga una actividad económica auténtica (normas relativas a las sociedades extranjeras controladas). Además, con el fin de desincentivar que las empresas utilicen pagos de intereses excesivos para minimizar su carga tributaria, los Estados miembros limitarán la cantidad de intereses netos que una empresa pueda deducir de sus ingresos sujetos a tributación (normas relativas a la limitación de intereses). Finalmente, los Estados miembros podrán hacer frente a los regímenes de elusión fiscal cuando no puedan aplicarse otras normas contra la elusión (norma general contra las prácticas abusivas).

A partir del 1 de enero de 2020 entrarán en vigor otras normas que regularán las asimetrías híbridas con el fin de impedir que las sociedades exploten las diferencias existentes en la legislación tributaria de dos países de la UE para eludir impuestos, así como medidas para garantizar que los beneficios obtenidos en activos tales como la propiedad intelectual que salgan del territorio

de un Estado miembro pasen a ser imponibles en ese Estado (normas sobre la imposición de salida).

3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

3.1. Mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo

En el Consejo ECOFIN de 13 de julio de 2018 se debatieron dos propuestas relacionadas con el IVA.

En primer lugar, los Ministros cambiaron impresiones sobre la propuesta de la Comisión relativa al "mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo"²², que tiene por objeto permitir que los Estados miembros apliquen temporalmente una inversión generalizada de la obligación de pago del IVA. En junio, el Consejo Europeo había destacado que había que seguir trabajando para velar por una recaudación eficaz del IVA e instó a avanzar rápidamente en las propuestas de la Comisión sobre medidas a corto plazo. Sin embargo, los Ministros no lograron llegar a un acuerdo y decidieron retomar el debate en el siguiente Consejo de octubre.

Por lo que el 2 de octubre, el Consejo acuerda una propuesta que permitirá establecer excepciones temporales a las normas ordinarias en materia de IVA para mejorar la prevención del fraude. La Directiva permitirá a los Estados miembros más afectados por el fraude del IVA aplicar temporalmente una inversión generalizada de la obligación de pago.

Los Estados miembros podrán recurrir al mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo:

- únicamente para el suministro nacional de bienes y servicios cuando se supere el umbral de los 17.500 euros por operación;
- solo hasta el 30 de junio de 2022;

21 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=ES>
http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-6853_es.htm

22 En inglés: Generalised Reverse Charge Mechanism (GRCM)

- y en condiciones técnicas muy estrictas.

Concretamente, en los Estados miembros que deseen aplicar la medida, el 25 % del déficit recaudatorio en materia de IVA ha de deberse al fraude en cascada. Entre otros requisitos, dichos Estados miembros tendrán que establecer obligaciones de información electrónica adecuadas y efectivas para todos los sujetos pasivos, y en especial para aquellos a los que se aplique el mecanismo.

El mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo solo podrá ser utilizado por los Estados miembros cuando estos cumplan los criterios de admisibilidad y el Consejo haya autorizado su solicitud. La aplicación de esta medida también está sujeta a unas salvaguardas estrictas de la UE.

El mecanismo de inversión del sujeto pasivo puede aplicarse ya con carácter temporal, aunque no de forma generalizada. Con las normas actuales está limitado a una lista predeterminada de sectores y solo puede ser utilizado por los Estados miembros que hayan presentado una solicitud específica y recibido la autorización del Consejo.

La Directiva ofrecerá una solución a corto plazo para que los Estados miembros más afectados puedan contener el fraude hasta que concluyan las negociaciones en curso sobre un régimen de IVA nuevo y definitivo en el que los suministros sean gravados en el país de destino. La Comisión publicó recientemente las propuestas encaminadas a sustituir el régimen actual "transitorio" del IVA por un sistema definitivo.

Se prevé que la Directiva sea adoptada sin más debate una vez que el Parlamento Europeo haya emitido su Dictamen.

El texto del acuerdo está disponible en este enlace:

<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12565-2018-INIT/es/pdf>

3.2. Publicaciones electrónicas

En el Consejo ECOFIN de 13 de julio de 2018, los Ministros también debatieron la propuesta sobre publicaciones electrónicas, que permitiría a los Estados miembros aplicar a las publicaciones electrónicas tipos de IVA distintos del normal, y les daría la posibilidad de unificar las normas en materia de IVA para las publicaciones en formato físico y en formato electrónico. Este expediente forma parte del empeño más amplio de la UE de modernizar el impuesto sobre el valor añadido aplicable a la economía digital en el marco de su Estrategia para el Mercado Único Digital. Los Ministros no lograron llegar a un acuerdo y decidieron retomar el debate en el siguiente Consejo, en octubre.

Y tras alcanzar un acuerdo en el Consejo de 2 de octubre, el 6 de noviembre de 2018, el Consejo adoptó la Directiva que permite la armonización de las normas del IVA aplicables a las publicaciones electrónicas con las aplicables a las publicaciones físicas. A partir de ahora, los Estados miembros podrán aplicar tipos del IVA reducidos, superreducidos o nulos también a las publicaciones electrónicas.

Este texto contribuirá al plan de la UE para el Mercado Único Digital.

La adopción de la Directiva sobre publicaciones electrónicas es consecuencia del acuerdo político que el Consejo alcanzó el 2 de octubre, y brinda a los Estados miembros la posibilidad de introducir tipos reducidos del IVA en sus ordenamientos jurídicos si así lo desean.

Según las normas del IVA vigentes (Directiva 2006/112/CE), los servicios prestados por vía electrónica tributan el tipo normal de IVA, es decir un mínimo del 15 %, mientras que las publicaciones en soporte físico pueden beneficiarse de tipos distintos del normal.

Por lo que respecta a las publicaciones físicas (libros, periódicos y revistas), los Estados miembros actualmente disponen de la opción de aplicar un tipo reducido del IVA, es decir un mínimo del

5 %. Algunos han sido autorizados a aplicar tipos de IVA "superreducidos" (inferiores al 5 %) o "nulos" (casos en los que el IVA es deducible).

Gracias a la Directiva, los Estados miembros que lo deseen podrán aplicar tipos reducidos del IVA también a las publicaciones electrónicas. Solo se permitirán tipos superreducidos o nulos a los Estados miembros que en la actualidad los apliquen a las publicaciones "físicas".

Las nuevas normas se aplicarán temporalmente, hasta que se introduzca un sistema del IVA nuevo y "definitivo". La Comisión ha presentado propuestas relativas al nuevo sistema, que permitiría a los Estados miembros disponer de una mayor flexibilidad que la tienen ahora para fijar los tipos del IVA.

Texto acordado de la Directiva: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12657-2018-INIT/es/pdf>

3.3. Soluciones a corto plazo en materia de IVA

El 4 de diciembre, el Consejo adoptó tres actos legislativos breves encaminados a ajustar algunas de las normas del IVA de la UE para resolver cuatro cuestiones específicas a la espera de que se introduzca un nuevo sistema del IVA.

Las cuestiones que se pretenden resolver son:

- existencias de reserva. El texto actual prevé una gestión simplificada y uniforme de los acuerdos de existencias de reserva, por los que un vendedor transfiere existencias a un almacén a disposición de un adquiriente conocido en otro Estado miembro;
- número de identificación a efectos del IVA. Para beneficiarse de la exención del IVA en las entregas de bienes intracomunitarias, el número de identificación del cliente será un requisito adicional;
- operaciones en cadena. Para mejorar la seguridad jurídica al determinar el tratamiento a efectos del IVA de las operaciones en

cadena, los textos establecen criterios uniformes;

- prueba de entregas dentro de la UE. Se establece un marco común para las pruebas documentales exigidas a fin de solicitar la exención del IVA para las entregas dentro de la UE.

Estos ajustes se deberán aplicar a partir del 1 de enero de 2020.

Por lo tanto, mientras se discute el nuevo sistema definitivo del IVA que sustituirá al actual régimen "transitorio" que se aplica desde 1993, las mencionadas cuatro "soluciones rápidas" que se han propuesto a corto plazo se encuentran en estos tres actos legislativos breves:

- Directiva sobre la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del IVA en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros²³;
- Reglamento sobre el intercambio de información para la vigilancia de la aplicación de los acuerdos de existencias de reserva²⁴;
- Reglamento sobre determinadas exenciones en las operaciones intracomunitarias²⁵.

3.4. Fraude del IVA

El Parlamento Europeo ha publicado un estudio²⁶ sobre la modernización del sistema de IVA de la UE en el que se hace un balance de la situación presente, una evaluación del marco regulatorio actual y las propuestas actualmente en discusión, y se ofrecen una serie de recomendaciones.

23 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12848-2018-REV-1/es/pdf>

24 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12850-2018-INIT/es/pdf>

25 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12849-2018-INIT/es/pdf>

26 Fraude del IVA: impacto económico, desafíos y cuestiones políticas [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/626076/IPOL_STU\(2018\)626076_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/626076/IPOL_STU(2018)626076_EN.pdf)

Contexto

A pesar de una amplia normativa reguladora contra el fraude, los Estados miembros de la UE están perdiendo miles de millones de euros cada año a causa del fraude del IVA. A medida que el sistema de IVA de la UE está experimentando una profunda modernización, es importante hacer un balance de la situación actual y evaluar la relevancia y efectividad del sistema y las propuestas de reforma actualmente en discusión.

Objetivo

En este contexto, el primer objetivo de este estudio es aclarar las características de los principales esquemas transfronterizos de fraude de IVA y proporcionar cifras actualizadas sobre la pérdida de ingresos para los Estados miembros de la UE. El segundo objetivo es presentar el marco regulatorio contra el fraude del IVA existente en la UE, junto con las propuestas más recientes hechas por la Comisión Europea hacia la adopción del "sistema definitivo de IVA". El tercer objetivo de este estudio es proporcionar recomendaciones.

Resultados clave

- El fraude carrusel es el tipo más dañino de fraude transfronterizo de IVA (50.000 millones de euros de media cada año). Si bien la propuesta del «sistema definitivo» (2017) está destinada a ponerle fin, su entrada en vigor no está prevista antes de 2022. Por lo tanto, es esencial que los Estados miembros tomen medidas inmediatas para controlar los daños. Esto se puede hacer dentro de los marcos existentes, en particular Eurofisc y la Oficina de la Fiscalía Europea de reciente creación.

- La propuesta del "sistema definitivo" (2017) erradicará el fraude carrusel tal como lo conocemos. Sin embargo, rápidamente surgirán nuevas formas de fraude que hasta la fecha se han pasado por alto. Además, es probable que la ventanilla única, tal como

está diseñada actualmente, genere tensiones graves entre los Estados miembros.

- La creación del estatus de "sujeto pasivo certificado" según la propuesta del "sistema definitivo" (2017) llevará a un tratamiento discriminatorio para las personas sujetas a impuestos y abrirá nuevas oportunidades para el fraude. Además, la correcta supervisión de este estatus sería extremadamente costosa para los Estados miembros.

- Las medidas recientemente adoptadas en el ECOFIN de 2 de octubre de 2018 para abordar el fraude CP42 (Customs Procedure 42) dependen en gran medida de la cooperación administrativa activa entre el Estado miembro de importación y el Estado miembro de destino final, teniendo en cuenta que las mercancías pueden ser redirigidas a un Estado miembro diferente. Esto significa que se necesita una dedicación inquebrantable de todos los Estados miembros para hacer frente al fraude CP42. Sin embargo, la experiencia ha demostrado que la cooperación administrativa entre las autoridades fiscales no es la óptima. En este ámbito en particular, la UE es una cadena tan fuerte como su eslabón más débil. También surge el riesgo de "dumping fiscal".

- Las medidas recientemente adoptadas para prevenir el fraude del IVA relacionado con los automóviles (ECOFIN 2 de octubre de 2018) parecen apropiadas para abordar este tipo específico de fraude. Sin embargo, su éxito dependerá una vez más de la efectividad de la implementación por parte de los Estados miembros.

- La no inscripción, las infravaloraciones y la notificación insuficiente son tres riesgos principales que aún no se han abordado adecuadamente en el paquete de comercio electrónico recientemente adoptado (diciembre de 2017). Las medidas de acompañamiento también deben adoptarse para evitar el abuso de los números de registro I-OSS en el caso de las importaciones.

- La propuesta actual sobre los tipos de IVA (enero de 2018) puede parecer apropiada en el contexto de la transición propuesta hacia un sistema de IVA definitivo basado en el destino. Sin embargo, debe reconocerse que una diversificación de los tipos de IVA de los Estados miembros abriría nuevas oportunidades para el fraude. Además, la supervisión de la aplicación correcta de una estructura de tarifas diversificada (para evitar posibles problemas de fraude del IVA) no supondrá un coste insignificante para los Estados miembros.
- Los Estados miembros deberían poder frenar los esquemas de fraude del IVA, como los recientemente revelados en los Papeles de Panamá (esquemas de arrendamiento de aeronaves) basándose en la jurisprudencia del TJUE.
- La digitalización y los enormes cambios en la forma en que operan las empresas son los principales desafíos que deben abordarse para que el sistema del IVA siga siendo un medio de tributación neutral, eficiente y eficaz. Los métodos tradicionales no serán suficientes para abordar estos desafíos, en particular para mantener un nivel satisfactorio de protección contra el fraude. Las nuevas tecnologías y estrategias deben ser investigadas.

Recomendaciones clave

- Mayor cooperación de los Estados miembros dentro de Eurofisc y participación activa en el sistema de análisis de red transaccional (TNA por sus siglas en inglés).
- Mejor aprovechamiento de los organismos existentes de la UE.
- Un mandato ambicioso para la Fiscalía Europea.
- Sanciones judiciales efectivas del fraude del IVA a nivel nacional, con la Directiva de penalización como un "estándar mínimo".

- Modificación de la propuesta del sistema definitivo para tener en cuenta los nuevos riesgos de fraude y tensión entre los Estados miembros.
- Medidas de acompañamiento para el paquete de comercio electrónico y mayor reflexión sobre cambios más estructurales.
- Invertir en nuevas tecnologías para mejorar la robustez de los sistemas de recaudación, en particular en el caso de que la responsabilidad de pagar el IVA recaiga en los sujetos pasivos no pertenecientes a la UE.

3.5. Reembolso del IVA en el ámbito de la cohesión

Según un análisis rápido de casos del Tribunal de Cuentas Europeo, el reembolso del impuesto sobre el valor añadido supone una parte significativa del gasto de cohesión de la UE, es proclive a error y no siempre redonda en el uso óptimo de los fondos de la UE. Los auditores consideran que, para el período posterior a 2020, los organismos públicos deberían dejar de obtener el reembolso del IVA ligado al gasto de cohesión.

El gasto de la UE en el ámbito de cohesión implica a menudo subvencionar la compra de bienes o servicios, y el IVA correspondiente puede alcanzar hasta una quinta parte del coste total del proyecto. Como norma general, el IVA no es subvencionable a efectos de cofinanciación de la UE si no puede recuperarse conforme a la legislación nacional.

Tras analizar los datos recogidos durante varios años, los auditores ponen de relieve que el reembolso del IVA no es solo una fuente frecuente de errores, sino que también puede dar lugar a un uso de los fondos de la UE que no alcance su nivel óptimo, lo que afecta en particular a los organismos públicos que reciben ayudas de la UE, tales como las administraciones públicas nacionales, regionales y locales.

Los auditores destacan una serie de casos donde los fondos de la UE no se utilizan de la mejor mane-

ra. A modo de ejemplo, el ministerio de un Estado miembro puede ejecutar un proyecto de infraestructuras y declarar el IVA como gasto subvencionable para que lo reembolse la UE. Al mismo tiempo, no obstante, el Estado miembro recibirá los ingresos del IVA ligado al proyecto a través de su sistema de recaudación tributaria. Por tanto, ese reembolso supondrá una sobrecompensación del gasto real efectuado por el Estado miembro.

Según el Tribunal de Cuentas, el reembolso efectuado por la UE a un Estado miembro puede llegar incluso a superar el coste real del proyecto. Así ocurre especialmente en los grandes proyectos de infraestructuras con un elevado porcentaje de cofinanciación.

En su propuesta para el período posterior a 2020 en el ámbito de cohesión, la Comisión Europea sugiere que el IVA (recuperable o no) sea reembolsado si el coste total del proyecto es inferior a 5 millones de euros. Basándose en su examen, los auditores insisten en su posición anteriormente expresada de que no se debería reembolsar el IVA a los organismos públicos y, por tanto, sugieren que se revise la legislación propuesta.

Este documento de análisis complementa las observaciones sobre el IVA realizadas en los informes anuales del Tribunal de Cuentas Europeo, y las opiniones expresadas en el Dictamen nº 6/2018 sobre la propuesta de la Comisión para el futuro tratamiento del IVA en el Reglamento sobre disposiciones comunes.

3.6. Auditoría sobre el IVA y los derechos de aduana en el comercio electrónico

El Tribunal de Cuentas Europeo está realizando una auditoría para determinar la eficacia de las medidas de la UE ante los desafíos que plantea el comercio electrónico respecto al IVA y los derechos de aduana. Los auditores examinarán el marco reglamentario y de control establecido por la Comisión Europea para el comercio electrónico y la cooperación entre los Estados miembros para garantizar que el IVA y los derechos de aduana en las operaciones de comercio electrónico se recaudan en su totalidad.

La Unión Europea promueve el comercio electrónico para garantizar que las empresas y los consumidores puedan comprar y vender por Internet en el ámbito internacional igual que en los mercados locales. No obstante, el comercio electrónico sigue siendo susceptible a irregularidades en el IVA y en los derechos de aduana, lo que afecta directamente a los presupuestos de los Estados miembros e indirectamente al presupuesto de la UE, puesto que reduce las contribuciones de los Estados miembros procedentes de los derechos de aduana y del IVA. La Comisión Europea estima que las pérdidas globales del IVA en operaciones de comercio electrónico transfronterizas por la exención para envíos de escaso valor ascienden a 5 000 millones de euros al año.

El Tribunal de Cuentas Europeo estima que hasta la fecha, la recaudación del IVA y de los derechos de aduana en operaciones de comercio electrónico transfronterizas se han prestado a irregularidades. Concretamente, las disposiciones actuales propician los abusos por parte de proveedores de países terceros, lo que coloca a los operadores de la UE en una posición de desventaja grave y ocasiona pérdidas de ingresos para la UE.

Aunque el mercado único suprimió los controles fronterizos para el comercio entre Estados miembros dentro de la UE, en las fronteras exteriores de la Unión se siguen aplicando controles aduaneros, y todas las mercancías ajenas a la UE que entran en un Estado miembro deben pasar por ellos. En este sentido, los servicios digitales procedentes de países terceros presentan un riesgo especial, puesto que, al no cruzar ninguna frontera de forma física, no pasan por los mismos controles que las mercancías que entran en la UE.

En la auditoría se prevén visitas a los Países Bajos, Austria, Alemania, Irlanda y Suecia. La publicación del informe está prevista para mediados de 2019.

4. IMPUESTOS ESPECIALES

4.1. Impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas

En el seno del grupo de trabajo del Consejo ECOFIN, en la actualidad se están debatiendo dos propuestas de Directiva sobre los impuestos especiales:

- Propuesta de Directiva de Consejo por la que se modifica la Directiva 92/83/CEE del Consejo relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas²⁷;
- Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (versión refundida)²⁸.

La Directiva 92/83/CEE, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas establece las normas comunes sobre las estructuras de los impuestos especiales aplicables al alcohol y a las bebidas alcohólicas. Dicha Directiva define y clasifica los diferentes tipos de alcohol y bebidas alcohólicas, en función de sus características, y proporciona un marco jurídico para los tipos reducidos, las exenciones y las excepciones en algunos sectores.

Desde la adopción de la Directiva en 1992, la primera y única evaluación se inició en 2014. Por lo tanto, la Comisión decidió que la Directiva fuese objeto de una evaluación en el marco del programa de adecuación y eficacia de la reglamentación (REFIT)²⁹. En el anexo II del Programa de Trabajo de la Comisión para 2017 se anunció una iniciativa REFIT en relación con esta Directiva y la Directiva 2008/118/CE relativa al régimen general de los impuestos especiales.

27 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9570-2018-INIT/ES/pdf>

28 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9571-2018-INIT/ES/pdf>

29 https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/evaluating-and-improving-existing-laws/refitmaking-eu-law-simpler-and-less-costly/refit-platform_es

La Directiva no ha estado a la altura de los retos y oportunidades que ofrecen las nuevas tecnologías y la evolución en la industria del alcohol. Se han detectado algunos problemas y persisten ineficiencias que pueden causar distorsiones del mercado interior. La gran variación de los niveles de los impuestos especiales entre los Estados miembros, que supone un fuerte incentivo para la evasión fiscal, y otras deficiencias en el diseño de estos impuestos exigen el uso de procedimientos administrativos onerosos tanto para las administraciones tributarias como para los operadores económicos. Estos desproporcionados costes administrativos y de cumplimiento para los operadores económicos restringen la participación de las pequeñas y medianas empresas en el comercio intra-UE de alcohol y bebidas alcohólicas.

Las recomendaciones y conclusiones de la evaluación³⁰ se tuvieron en cuenta en el informe de la Comisión presentado al Consejo en octubre de 2016. En diciembre de 2016, los Estados miembros apoyaron unánimemente el llamamiento para que se revisase la Directiva y el Consejo adoptó posteriormente sus Conclusiones de 6 de diciembre de 2016, en las que pedía a la Comisión realizar los estudios y consultas necesarios para presentar una propuesta de revisión.

El estudio y la evaluación de impacto se centraron en los mismos ámbitos fundamentales señalados en el informe de la Comisión y las conclusiones del Consejo, a saber:

- las disfunciones en la aplicación de las exenciones para el alcohol desnaturalizado; la propuesta clarifica los artículos pertinentes de la Directiva a fin de aumentar la seguridad jurídica;
- las disfunciones en la clasificación de determinadas bebidas alcohólicas; se propone

30 Ramboll Management Consulting, Coffey, Europe Economics, «Evaluation of Council Directive 92/83/EEC on the harmonisation of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages» («Evaluación de la Directiva 92/83/CEE del Consejo relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas»), 2016.

dividir la categoría de "otras bebidas fermentadas" existente en dos subcategorías; en la primera subcategoría se mantendrá el tratamiento vigente, mientras que en la segunda se definirán y tratarán de forma separada las demás bebidas fermentadas tradicionales;

- las disfunciones de la aplicación de los tipos reducidos a los pequeños productores y a las bebidas alcohólicas de baja graduación; se incluye una propuesta relativa a la ampliación de los tipos reducidos a las pequeñas fábricas de sidra y un aumento de los umbrales para la aplicación de los tipos reducidos a la cerveza; asimismo, se propone desarrollar un certificado uniforme en toda la UE para las pequeñas fábricas de cerveza y de sidra independientes;

- la falta de claridad de las disposiciones para medir los grados Plato⁷ de la cerveza edulcorada o aromatizada; la propuesta clarifica los artículos pertinentes a fin de aumentar la seguridad jurídica.

El estudio de 2017 adoptó un enfoque amplio respecto de los problemas, detectados a través de diversas fuentes, que podría plantear el funcionamiento de la Directiva 92/83/CEE. El análisis de seguimiento de ambos estudios dio lugar a la conclusión de que no todos los aspectos de los ámbitos problemáticos justifican la acción de la UE. Así pues, los siguientes ámbitos determinados en las Conclusiones del Consejo no son objeto de la presente propuesta:

- la ampliación de la exención de los impuestos especiales a la producción privada de bebidas fermentadas (cerveza, vino y otras bebidas fermentadas) destinadas al consumo doméstico a otras bebidas (alcohol etílico); este aspecto no se siguió considerando, debido a los riesgos para la salud y al riesgo de fraude que supondría y a la falta de apoyo de los Estados miembros;

- la ampliación de los tipos reducidos a los pequeños productores de vino y vino alco-

holizado; se ha decidido no abordar esta cuestión, ya que su introducción no favorecería a los pequeños productores;

- la reducción de los tipos de los impuestos especiales para el vino de baja graduación, el alcohol etílico y los productos intermedios; en este ámbito no se ha avanzado, ya que el cumplimiento de las definiciones de estos productos adoptadas por la UE significa efectivamente que no se obtendrían ventajas.

El objetivo de esta iniciativa es modificar la Directiva 92/83/CEE del Consejo a fin de mejorar el marco regulador para beneficiar a las empresas, los Estados miembros y los ciudadanos.

4.2. Dictamen del Comité Económico y Social Europeo: revisión de los impuestos especiales de la UE

El 17 de octubre el CESE aprobó un Dictamen³¹ relativo a las propuestas de la Comisión Europea sobre los impuestos especiales.

En el mismo, el CESE acoge favorablemente las medidas previstas en este paquete propuesto por la Comisión. Cree que alcanzarán en gran medida los objetivos establecidos, a saber, ofrecer mayor seguridad y claridad en el tratamiento de determinados productos alcohólicos, facilitar el comercio transfronterizo en el marco de sistemas racionalizados y modernizados, y reducir las cargas administrativas y jurídicas que pesan sobre las pequeñas empresas.

El CESE es consciente de las divergencias en la contribución de los ingresos procedentes de los impuestos especiales en función de los Estados miembros, en particular los impuestos especiales sobre los productos alcohólicos. Por otra parte, también son divergentes los vínculos culturales con determinados productos, objetivos sociales (por ejemplo, la salud) y objetivos empresariales (por ejemplo, la promoción de las pequeñas em-

³¹ <https://webapi.eesc.europa.eu/documentsanonymous/eesc-2018-03104-00-00-ac-tra-es.docx>

presas y la innovación). Por lo tanto, uno de los principios rectores es prever la mayor discrecionalidad posible para que los Estados miembros puedan adaptar los impuestos especiales sobre productos alcohólicos a las necesidades y los objetivos nacionales en los ámbitos de la estructura impositiva y los contextos culturales y sociales. El CESE muestra su satisfacción por el hecho de que las modificaciones propuestas han respetado este principio.

En la medida en que las definiciones sean más claras y coherentes (por ejemplo, independiente desde el punto de vista jurídico y económico, sidra, etc.), en que el acceso de los pequeños productores al comercio transfronterizo se simplifique y modernice administrativamente mediante la actualización de los sistemas informáticos, y en que se clarifiquen el proceso y las condiciones para el alcohol desnaturalizado, el CESE apoya las medidas incluidas en el paquete de revisiones. Esto reducirá la inseguridad administrativa y jurídica tanto para los Estados miembros como para los operadores económicos, lo que dará lugar a una reducción de costes y a la supresión de barreras. Por otra parte, debería encargarse un informe sobre el mercado ilícito de bebidas alcohólicas.

Son dos los ámbitos que suscitan preocupación. En primer lugar, la propuesta prevé aumentar el umbral al que podrán aplicarse tipos reducidos a la cerveza del 2,8 % al 3,5 % del volumen. Pese a que se presenta como una medida sanitaria, existe la preocupación de que podría generar un efecto contraproducente e incrementar el consumo de alcohol. Sin embargo, dado que sería facultativa, a discreción de los Estados miembros, el CESE apoya la propuesta pero pide una revisión dentro de un plazo de cinco años para evaluar el impacto en los Estados miembros que opten por esta posibilidad.

5. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

5.1. Cooperación administrativa contra el fraude del IVA³²

El 2 de octubre de 2018, el Consejo también adoptó medidas para el refuerzo de la cooperación administrativa con objeto de afrontar con mayor eficacia las formas más extendidas de fraude transfronterizo.

Para combatir el fraude en el ámbito del IVA, a menudo es necesario llevar a cabo una investigación administrativa, en particular cuando el sujeto pasivo no está establecido en los Estados miembros en los que se devenga el impuesto. Con objeto de garantizar la correcta aplicación del régimen del IVA y evitar la duplicación de las tareas y cargas administrativas de las autoridades tributarias y las empresas, cuando al menos dos Estados miembros consideren necesario proceder a una investigación administrativa respecto de los importes declarados por un sujeto pasivo que no esté establecido en su territorio pero que esté sujeto a gravamen en él, el Estado miembro en que esté establecido ese sujeto pasivo debe llevar a cabo la investigación, a menos que pueda proporcionar la información solicitada.

Los Estados miembros requirentes deben estar preparados para prestar asistencia al Estado miembro de establecimiento participando activamente en la investigación. Dado que los funcionarios del Estado miembro requirente podrían tener mejor conocimiento de los hechos y circunstancias del caso, y cuando el Estado miembro requerido no haya solicitado la participación de funcionarios de los Estados miembros requirentes, dichos funcionarios deberían poder estar presentes durante la investigación administrativa en la medida en que se cumplan las condiciones previstas para dicha presencia en el Derecho nacional del Estado miembro requerido. En ese supuesto y con ocasión de dicha presencia, los funcionarios de los Estados miembros requirentes deben tener acceso a las mismas instalaciones y

32 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018R1541&from=ES>

documentos que los funcionarios del Estado miembro requerido por mediación de estos. Cuando la legislación del Estado miembro requerido regule dichas condiciones para prestar tal presencia, debe presumirse que el Estado miembro requerido adoptará las medidas necesarias para cumplir dichas condiciones. En cualquier caso, los funcionarios de los Estados miembros requirentes deben tener la posibilidad, cuando lo consideren necesario, de estar presentes para cualquier consulta sobre la investigación en el Estado miembro requerido con sus funcionarios tras haberles informado. El propósito de esta consulta podría ser intercambiar puntos de vista e información sobre el desarrollo de la investigación y proponer y debatir posibles acciones.

Con el fin de combatir el fraude derivado del doble régimen del IVA aplicable a los vehículos, los funcionarios de enlace de Eurofisc deberían poder tener acceso automatizado a los datos de matriculación de los vehículos. Ello les permitiría determinar con rapidez dónde se han llevado a cabo las operaciones fraudulentas y quiénes las han cometido. Ese acceso debería facilitarse a través de la aplicación informática del Sistema Europeo de Información sobre Vehículos y Permisos de Conducción (EUCARIS), cuyo uso respecto de los datos de matriculación de vehículos es obligatorio para los Estados miembros

El Reglamento adoptado mejorará el intercambio y el análisis de la información compartida por las administraciones tributarias de los estados miembros y con los cuerpos de seguridad. También fortalecerá Eurofisc, una red de funcionarios tributarios nacionales para el intercambio de información sobre el fraude del IVA, procesando y analizando conjuntamente todos los datos relevantes.

En la reunión del Consejo del 22 de junio de 2018 se alcanzó un acuerdo político sobre el texto. El 3 de julio de 2018, el Parlamento emitió una opinión positiva sobre el texto.

5.2. Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre el programa Fiscalis 2021-2027

El 17 de octubre, el CESE aprobó un Dictamen³³ sobre el nuevo programa Fiscalis previsto para el período 2021-2027.

En el mismo, el CESE acoge favorablemente la propuesta de la Comisión de un Reglamento relativo a un nuevo programa Fiscalis. Las autoridades tributarias nacionales siguen adoleciendo de insuficiencia de capacidad y cooperación, por lo que el CESE está de acuerdo en que urge mejorar el funcionamiento de la política fiscal, incluida la cooperación administrativa, y prestar apoyo a las autoridades tributarias.

El CESE reconoce también que una mayor eficiencia en la actuación de las autoridades tributarias es importante para la coherencia y el funcionamiento del mercado único y conviene en que un nivel de cooperación y coordinación como el requerido solo puede lograrse a escala de la Unión.

Asimismo, el CESE expresa su preocupación por la posibilidad de que el presupuesto previsto de 270 millones EUR no sea suficiente habida cuenta del amplio programa propuesto por la Comisión y la rápida digitalización en curso. Por consiguiente, el CESE recomienda una evaluación intermedia de la adecuación de la financiación.

El CESE considera importante tener en cuenta el desarrollo digital y valora positivamente el objetivo de la Comisión de garantizar la coordinación de los sistemas electrónicos europeos con otras acciones pertinentes en materia de administración electrónica a nivel de la UE.

5.3. Lista de la UE sobre jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal

El 5 de diciembre de 2017, el Consejo ECOFIN adoptó las Conclusiones del Consejo sobre la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales³⁴. En concreto, refrendó

33 <https://webapi.eesc.europa.eu/documentsanonymous/eesc-2018-02780-00-00-ac-tra-es.docx>

34 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15429-2017-INIT/es/pdf>
https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-com-

la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, así como las recomendaciones dirigidas a los países y territorios afectados sobre las medidas que deben tomar para ser retirados de la lista (anexo I). En las Conclusiones del Consejo se observan con satisfacción los importantes compromisos de alto nivel político adquiridos por otros países y territorios (anexo II) y se establecen las directrices para ulteriores trabajos en este ámbito (anexo IV).

Asimismo, en las Conclusiones del Consejo de 5 de diciembre de 2017 se considera adecuado que el Grupo Código de Conducta inicie "conversaciones con los países y territorios que figuran en la lista, con vistas a acordar y supervisar las medidas que se espera que tomen para ser retirados de la lista" (punto 10), se observa que el Grupo "en cualquier momento debe recomendar la actualización de la lista de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales basándose en cualquier nuevo compromiso que se asuma" (punto 11) y se confirma que "será el Consejo el que tome la decisión de modificar la lista, a partir de la información objetiva pertinente que el Grupo Código de Conducta facilite al Consejo" (punto 24).

En el anexo IV de las Conclusiones del Consejo de 5 de diciembre de 2017 se indica que el Consejo "revisará al menos una vez al año la lista [de la UE] de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales [...] y la refrendará a la luz del informe que le remita el Grupo Código de Conducta, indicando la fecha a partir de la cual deben comenzar a aplicarse las modificaciones".

Inicialmente, la lista de la UE la formaban diecisiete países y territorios no cooperadores a efectos fiscales. Durante el primer semestre de 2018, esta lista fue modificada el 23 de enero³⁵, el 13

de marzo³⁶ y el 25 de mayo³⁷. A lo largo de los últimos seis meses del año, la lista ha sido alterada el 2 de octubre, el 6 de noviembre y el 4 de diciembre.

En particular, el 2 de octubre³⁸, el Consejo ECOFIN concluyó que Liechtenstein y Perú cumplen todos sus compromisos en materia de cooperación fiscal ya que han llevado a cabo todas las reformas necesarias para cumplir todos los principios de buena gobernanza en el ámbito fiscal definidos por la UE y recogidos en las Conclusiones adoptadas por el Consejo en diciembre de 2017. Por ello, ambos países se suprimen del anexo II de las citadas Conclusiones.

Asimismo, acordó suprimir a Palau de la lista. Palau ha contraído una serie de compromisos de alto nivel político para disipar las preocupaciones de la UE. A raíz de la evaluación de los citados compromisos por los expertos de la UE, se ha trasladado a Palau del anexo I de las Conclusiones al anexo II, en el que figuran los países y territorios que han contraído compromisos suficientes de reforma de su política fiscal. El cumplimiento de los compromisos será objeto de la atenta supervisión del Grupo Código de Conducta.

Así, en esa fecha quedaban seis entradas en la lista de países y territorios no cooperadores: Guam, las Islas Vírgenes de los Estados Unidos, Namibia, Samoa, Samoa Americana y Trinidad y Tobago.

Posteriormente, el Consejo ECOFIN de 6 de noviembre³⁹ acordó suprimir a Namibia de la lista.

36 <http://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2018/03/13/taxation-3-jurisdictions-removed-3-added-to-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

37 <http://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2018/05/25/taxation-2-jurisdictions-removed-from-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

38 <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2018/10/02/taxation-liechtenstein-and-peru-meet-commitments-palau-removed-from-list-of-uncooperative-jurisdictions/>

39 <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2018/11/06/taxation-namibia-removed-from-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

mon-eu-list_en

35 <http://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2018/01/23/taxation-eight-jurisdictions-removed-from-eu-list/>

Por consiguiente, la lista queda reducida a cinco países y territorios no cooperadores: Samoa Americana, Guam, Samoa, Trinidad y Tobago y las Islas Vírgenes de los Estados Unidos; mientras que un total de 65 países y territorios cooperan ya activamente con la UE en la aplicación de las normas de buena gobernanza fiscal.

Finalmente, el Consejo ECOFIN de 4 de diciembre⁴⁰ decidió eliminar a Andorra y San Marino del anexo II.

6. PROCEDIMIENTOS DE INFRACCIÓN

6.1. Introducción

Con arreglo a los Tratados de la UE, la Comisión Europea puede iniciar acciones judiciales (procedimientos de infracción) contra los Estados miembros que no aplican el derecho de la Unión. La Comisión puede remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) que, en determinados casos, impone sanciones económicas.

Etapas del procedimiento de infracción

La Comisión detecta las posibles infracciones de la legislación de la UE basándose en sus propias investigaciones o a partir de las denuncias de los ciudadanos, las empresas y demás partes interesadas.

La Comisión puede iniciar un procedimiento formal de infracción si el Estado miembro afectado no notifica las medidas adoptadas para transponer plenamente las disposiciones de las directivas o no subsana el supuesto incumplimiento de la legislación de la UE. El procedimiento se desarrolla siguiendo una serie de etapas contempladas en los Tratados de la UE, que culminan con la adopción de una decisión formal:

- La Comisión envía una carta de emplazamiento requiriendo más información al Estado miembro, que dispone de un

⁴⁰ <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14380-2018-INIT/es/pdf>
<https://www.consilium.europa.eu/media/37280/st15085-en18.pdf>

determinado plazo de tiempo (por lo general, dos meses) para enviar una respuesta pormenorizada.

- Si la Comisión llega a la conclusión de que el Estado no cumple sus obligaciones con arreglo a la legislación de la UE, puede enviar un dictamen motivado, esto es, una petición formal para que se dé cumplimiento a dicha legislación, en el que explica por qué considera que se está infringiendo el derecho de la Unión. La Comisión también insta al Estado miembro a que le informe de las medidas adoptadas, en un determinado plazo de tiempo (por lo general, dos meses).

- Si el Estado miembro mantiene el incumplimiento, la Comisión puede optar por remitir el asunto al TJUE. Sin embargo, la mayoría de los asuntos se resuelven antes de llegar a este extremo.

- Cuando un Estado miembro no comunica a tiempo las medidas por las que incorpora las disposiciones de una directiva, la Comisión puede pedir al TJUE que imponga sanciones.

- Si el TJUE aprecia que un Estado miembro ha infringido la legislación de la UE, las autoridades nacionales están obligadas a tomar medidas para ajustarse a la sentencia del Tribunal.

- Si, a pesar de la sentencia del TJUE, el Estado miembro sigue sin corregir la situación, la Comisión puede devolver el asunto al Tribunal y proponer que se impongan sanciones económicas consistentes en una suma a tanto alzado o en multas diarias. Las sanciones se calculan teniendo en cuenta: la importancia de las normas infringidas y las repercusiones de la infracción para los intereses generales y particulares; el periodo durante el que no se ha aplicado la norma en cuestión; y la capacidad del Estado miembro para abonar las sanciones, con el fin de garantizar que estas tengan un efecto disuasorio.

El TJUE puede modificar en su sentencia el importe propuesto por la Comisión.

6.2. Cartas de emplazamiento

19 julio 2018 – La Comisión pide a Estonia que modifique su normativa sobre el intercambio de información

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento a Estonia pidiéndole que adapte sus normas sobre el intercambio de determinada información fiscal relativa a los contribuyentes de otros países de la UE que obra en poder de los Estados miembros, tal como se prevé en la Directiva sobre la cooperación administrativa (Directiva 2011/16/UE del Consejo). Actualmente, la legislación estonia no obliga a sus autoridades fiscales a proporcionar a sus homólogos de otros Estados miembros de la UE la información solicitada. Tampoco les obliga a iniciar procedimientos fiscales para obtener dicha información cuando es necesario, o a intercambiar espontáneamente la información. Si Estonia no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría enviarle un dictamen motivado.

19 julio 2018 – La Comisión solicita a Bélgica que cumpla las normas sobre la fiscalidad de los rendimientos del ahorro

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento a Bélgica para que adapte al Derecho de la UE sus normas relativas a los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses a los residentes belgas con cuentas en Luxemburgo y Austria. En la actualidad, Bélgica se niega a conceder créditos fiscales por la retención en origen efectuada en Luxemburgo y Austria a los pagos de intereses mencionados. Esto es contrario a la legislación de la UE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (artículo 14 de la Directiva 2003/48/CE del Consejo). Si Bélgica no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría enviarle un dictamen motivado.

19 julio 2018 – La Comisión pide a Grecia que adapte sus normas sobre la deducción de las pérdidas en el extranjero al Derecho de la UE

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento a Grecia por tratar de forma diferente a efectos fiscales las pérdidas de negocios sufridas en el mercado nacional y las incurridas en otro Estado miembro de la UE o del EEE. Mientras que tanto los beneficios empresariales que se generan en el país como los que se generan en otro Estado de la UE o del EEE están sujetos a impuestos en Grecia, la legislación griega y las directrices emitidas por las autoridades fiscales helénicas limitan el tratamiento de las pérdidas sufridas en el extranjero. Esta diferencia de tratamiento constituye una restricción a la libertad de establecimiento (artículo 49 del TFUE). Si Grecia no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría enviarle un dictamen motivado.

19 julio 2018 – La Comisión pide a Italia que adapte al Derecho de la UE su normativa relativa al IVA aplicado a las prestaciones de servicios relacionadas con la importación de bienes

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento a Italia por aplicar condiciones adicionales para la exención del IVA de los servicios relacionados con la importación de bienes. La legislación italiana exige actualmente que, para que la exención del IVA se aplique a los servicios accesorios relacionados con la importación de bienes, no solo debe incluirse su valor en la base imponible, sino que, de hecho, también debe gravarse el IVA en la aduana en el momento de la importación. Esto va en contra de lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva sobre el IVA). Si Italia no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría enviarle un dictamen motivado.

19 julio 2018 – La Comisión pide a Italia que ponga fin al impuesto regional sobre la gasolina para vehículos de motor

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento a Italia solicitándole la supresión del impuesto regional sobre la gasolina para vehículos de motor (IRBA). El IRBA supone unos 2 céntimos por litro de gasolina, frente a los 72 cénti-

mos del impuesto especial que se percibe sobre la base de la legislación armonizada de la UE. El IRBA no persigue objetivos específicos, sino solo presupuestarios, lo que es contrario al Derecho de la UE (artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, relativa a los impuestos especiales). Si Italia no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría enviarle un dictamen motivado.

19 julio 2018 – La Comisión solicita a Letonia que modifique sus normas relativas a los impuestos sobre bienes inmuebles en Riga

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento a Letonia en relación con los requisitos discriminatorios que establece el ayuntamiento de Riga para aplicar tipos reducidos del impuesto sobre bienes inmuebles. Se aplican tipos reducidos a las propiedades de los ciudadanos letones si las declaran como residencia principal. No obstante, los nacionales de otros Estados miembros de la UE y del EEE están sujetos a una condición adicional: deben haber declarado su residencia en Letonia siete años antes del ejercicio fiscal en cuestión. Esta condición adicional vulnera la libre circulación de capitales (artículo 63, apartado 1, del TFUE). Si Letonia no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría enviar un dictamen motivado a sus autoridades.

19 julio 2018 – La Comisión pide a Reino Unido que ajuste sus normas relativas al impuesto sobre la renta al Derecho de la UE

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento al Reino Unido pidiéndole que adapte su normativa al Derecho de la Unión en lo relativo a la desgravación fiscal por pérdidas en la enajenación de acciones. En la actualidad, solo pueden acogerse a la desgravación las acciones de las empresas que llevan a cabo sus actividades comerciales, en su totalidad o principalmente, en el Reino Unido. Esta norma pone en situación de desventaja a los contribuyentes que invierten en acciones de empresas que llevan a cabo su actividad en otros Estados miembros de la UE distintos del Reino Unido. También impone una restricción a la libre circulación de capitales

(artículo 63 del TFUE). Si el Reino Unido no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría enviar un dictamen motivado a sus autoridades.

19 julio 2018 – La Comisión pide al Reino Unido que adapte su normativa sobre desgravación fiscal de los préstamos a comerciantes

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento al Reino Unido en relación con su legislación nacional relativa a la desgravación fiscal por préstamos a comerciantes. La legislación británica establece en la actualidad una desgravación específica cuando un "préstamo aprobado" resulta incobrable. En este caso, el prestamista tiene derecho a reclamar que el importe del préstamo sea deducible con cargo al impuesto sobre las plusvalías o al impuesto de sociedades sobre las ganancias imputables, a los que está sujeto. No obstante, las normas diferencian entre el tratamiento fiscal de los "créditos incobrables" concedido a los residentes y a los no residentes en el Reino Unido. Esto impone una restricción injustificada a la libre circulación de capitales (artículo 63 del TFUE). Si el Reino Unido no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría enviar un dictamen motivado a sus autoridades.

8 noviembre 2018 - La Comisión investiga las desgravaciones fiscales ilegales por yates y aeronaves

La Comisión ha intensificado su programa de trabajo para hacer frente a la elusión fiscal en los sectores de los yates y las aeronaves, poniendo en marcha procedimientos de infracción contra las desgravaciones fiscales que se aplican en la industria de las embarcaciones de recreo de Italia y la Isla de Man. Estas disposiciones pueden generar importantes distorsiones de la competencia, como se puso de manifiesto el año pasado con la filtración de los "papeles del paraíso". A la luz de las investigaciones posteriores sobre estos asuntos y los contactos con los Estados miembros interesados, la Comisión ha decidido enviar una carta de emplazamiento a Italia por no cobrar el importe correcto del IVA en las operaciones de arrendamiento de yates. La Comis-

ión ha decidido asimismo enviar un dictamen motivado a Italia debido a su sistema ilegal de exenciones para el combustible utilizado en los yates chárter en aguas de la Unión. También se ha enviado una carta de emplazamiento al Reino Unido en relación con las prácticas abusivas con respecto al IVA aplicado en el suministro y arrendamiento de aeronaves en la Isla de Man.

8 noviembre 2018 - La Comisión insta a Bélgica a que modifique su legislación relativa al impuesto especial sobre el tabaco

La Comisión ha decidido enviar una carta de emplazamiento a Bélgica pidiéndole que modifique la normativa según la cual se destruyen las existencias de productos del tabaco cuando cambia el impuesto especial. La legislación belga obliga a las empresas a vender o destruir sus existencias antes de que acabe el mes en el que se introduce un nuevo tipo de impuesto especial. En particular, al no dar a las empresas ninguna alternativa a la destrucción de los productos del tabaco en cuestión, y al imponer dicha medida incluso en los casos en que el nuevo tipo aplicable sería inferior al anterior, la legislación belga va en contra de la normativa de la Unión sobre los impuestos especiales (Directiva 2008/118/CE del Consejo) y el principio de proporcionalidad, tal como ha sido interpretado por el TJUE. Si las autoridades de Bélgica no actúan en los próximos dos meses, la Comisión podría enviarles un dictamen motivado.

8 noviembre 2018 - La Comisión insta a Bélgica a que cumpla la sentencia del TJUE sobre la evaluación de los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles

La Comisión ha decidido enviar una carta de emplazamiento a Bélgica por no cumplir la sentencia de 12 de abril de 2018, Comisión/Bélgica (C-110/17), relativa a la evaluación de los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles. El TJUE declaró que Bélgica había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del Derecho de la Unión al calcular los rendimientos obtenidos por los contribuyentes belgas por el arrendamiento de bienes

inmuebles situados en el extranjero sobre la base del valor real, mientras que el cálculo de los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles situados en Bélgica se basaba en el valor catastral, es decir, se determinaba con referencia a la descripción y valoración de la propiedad. Si Bélgica no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría tomar la decisión de llevar el asunto ante el TJUE.

8 noviembre 2018 - La Comisión insta a Bulgaria a que transponga correctamente la nueva normativa sobre transparencia en el intercambio de información

La Comisión ha decidido enviar una carta de emplazamiento a Bulgaria por no implementar correctamente la normativa de la Unión que prevé el intercambio automático de información entre los Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad, incluidos los dividendos, las plusvalías y los saldos de las cuentas (Directiva 2014/107/UE del Consejo). La legislación búlgara prevé actualmente exenciones más amplias que el Derecho de la Unión para ciertas personas sujetas a comunicación de información, permitiendo a determinados tipos de entidades, como las sociedades, eludir los procedimientos de diligencia debida, y excluye ciertos contratos de anualidades de su ámbito de aplicación. Si las autoridades de Bulgaria no actúan en los próximos dos meses, la Comisión podría enviarles un dictamen motivado.

8 noviembre 2018 – La Comisión insta a Italia a poner en consonancia su normativa sobre el precio del carburante en la región de Lombardía con el Derecho de la Unión

La Comisión ha decidido enviar una carta de emplazamiento a Italia, dado que su legislación sobre el precio del carburante en la región de Lombardía no respeta el Derecho de la Unión. La regulación fiscal italiana permite una reducción del tipo del IVA aplicado al carburante cuanto más cerca esté la estación de repostaje de la frontera con Suiza. Esto tiene como resultado que existan dos tipos de IVA distintos sobre el mismo producto dependiendo de dónde se com-

pre. Dicha normativa genera distorsiones de la competencia y va en contra de las disposiciones de las normas comunes de la Unión (Directiva 2006/112/CE del Consejo, la Directiva sobre el IVA), que prohíbe que los Estados miembros traten mercancías similares de forma diferente a efectos del IVA. Si las autoridades de Italia no actúan en los próximos dos meses, la Comisión podría enviarles un dictamen motivado.

8 noviembre 2018 - La Comisión insta a Rumania a poner fin a su mecanismo de pago fraccionado del IVA

La Comisión ha decidido enviar una carta de emplazamiento a Rumanía por aplicar un mecanismo de pago fraccionado del IVA. Desde el 1 de enero de 2018, Rumanía aplica este mecanismo alternativo de recaudación del IVA cuando este se paga a una cuenta bloqueada distinta, causando una gran carga administrativa para las empresas que desarrollan su actividad con honestidad. Este arreglo es obligatorio para determinadas empresas, que se ven obligadas a abrir una cuenta bancaria bloqueada exclusivamente para el IVA. Sus clientes deben dividir el pago de la factura, abonando el IVA por separado a la cuenta del IVA del proveedor. El contribuyente solo puede utilizar el importe acumulado en la cuenta del IVA para pagar el IVA al tesoro público y a sus proveedores. Estas medidas van en contra de las normas de la Unión relativas al IVA (Directiva 2006/112/CE del Consejo) y contra la libre prestación de servicios (artículo 56 del TFUE). La carta de emplazamiento enviada hoy sigue a una Comunicación de la Comisión, adoptada también hoy, por la que se deniega una solicitud de Rumanía de quedar exenta de las normas de la Unión en este ámbito, debido a cuestiones relacionadas con el principio de proporcionalidad y la compatibilidad con el Tratado. Si las autoridades de Rumanía no actúan en los próximos dos meses, la Comisión podría enviarles un dictamen motivado.

6.2. Dictámenes motivados

19 julio 2018 - La Comisión Europea pide a Alemania que ajuste su práctica administrativa rel-

ativa a la devolución transfronteriza del IVA al Derecho de la UE

La Comisión ha enviado un dictamen motivado a Alemania solicitándole que armonicase sus normas sobre la devolución del IVA con la legislación de la UE (Directiva 2006/112/CE del Consejo, Directiva sobre el IVA, y Directiva 2008/9/CE del Consejo, sobre la devolución del IVA). Actualmente, en algunos casos, Alemania deniega la devolución del IVA solicitada por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro al considerar que la información facilitada es insuficiente, sin pedir información adicional al solicitante. Esto da lugar a que se denieguen las devoluciones incluso cuando los solicitantes cumplen los requisitos esenciales establecidos en el Derecho de la UE. Si Alemania no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría tomar la decisión de llevar el asunto ante el TJUE.

19 julio 2018 - La Comisión pide a los Países Bajos que deje de gravar las transferencias del capital correspondiente a las pensiones que realizan los trabajadores móviles

La Comisión ha enviado un dictamen motivado a los Países Bajos por gravar las transferencias del capital correspondiente a las pensiones que realizan los trabajadores móviles a los 13 Estados miembros de la UE que permiten que los fondos de pensiones efectúen pagos en forma distinta a las anualidades. Con arreglo al Derecho de la UE, los trabajadores móviles pueden ocupar puestos de trabajo en los Estados miembros que permiten pagos a tanto alzado, totales o parciales, de las pensiones. La legislación neerlandesa restringe la libertad de circulación de los trabajadores (artículo 45 del TFUE), la libertad de prestación de servicios (artículo 56 del TFUE) y la libertad de circulación de capitales (artículo 63 del TFUE). Si los Países Bajos no actúan en los próximos dos meses, la Comisión podría tomar la decisión de llevar el asunto ante el TJUE.

19 julio 2018 - La Comisión insta a Portugal a adaptar la tasa del aeropuerto de Lisboa al Derecho de la UE

La Comisión ha enviado un dictamen motivado a Portugal para que adapte la tasa del aeropuerto de Lisboa al Derecho de la UE. Con arreglo a la legislación portuguesa, la tasa solo se aplica actualmente a los no residentes en Portugal. La aplicación de la tasa aeroportuaria solo a los no residentes en Portugal va en contra de los artículos 18 y 21 del TFUE, ya que constituye una discriminación por razón de la nacionalidad. Si Portugal no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría tomar la decisión de llevar el asunto ante el TJUE.

[19 julio 2018 - La Comisión pide al Reino Unido que ajuste sus prácticas nacionales en relación con el régimen de miniventanilla única del IVA a la normativa de la UE](#)

La Comisión ha enviado un dictamen motivado al Reino Unido por no recopilar y transmitir a los demás Estados miembros los datos de la cuenta bancaria de cada sujeto pasivo registrado en el sistema a escala de la UE para la recaudación del IVA de las ventas en línea de servicios electrónicos (miniventanilla única del IVA). Esta práctica viola las normas de la UE en materia de cooperación administrativa e intercambio de información [Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo y Reglamento de Ejecución (UE) n.º 815/2012 de la Comisión]. En la actualidad, los Estados miembros que deseen conceder una devolución a sujetos pasivos en el Reino Unido tienen que recopilar información adicional caso por caso, lo que resulta gravoso y retrasa las devoluciones. Si el Reino Unido no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría tomar la decisión de llevar el asunto ante el TJUE.

6.3. Asuntos archivados

[19 julio 2018 - La Comisión archiva 4 asuntos relacionados con la transparencia fiscal](#)

La Comisión ha archivado 4 casos distintos relacionados con la transparencia fiscal. Acoge con satisfacción que Bélgica haya adoptado la normativa sobre el intercambio de información relativa a los acuerdos tributarios transfronterizos previos y a las normas que dan acceso a las au-

toridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales, de conformidad con el Derecho de la UE (Directivas del Consejo 2015/2376 y 2016/2258). Asimismo, la Comisión ha decidido archivar los procedimientos de infracción incoados contra Chipre e Italia, ya que estos Estados miembros han comunicado a la Comisión la transposición de las normas sobre el intercambio de información desglosada país por país con otros Estados miembros (Directiva 2016/881 del Consejo) y de las normas que dan acceso a las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales (Directiva 2016/2258 del Consejo).

[19 julio 2018 - La Comisión archiva un caso relativo al impuesto de sucesiones de Bélgica](#)

La Comisión acoge con satisfacción las modificaciones introducidas por Bélgica en las normas relativas al impuesto de sucesiones en la región de Valonia. Las nuevas normas permiten ahora la exención del impuesto de sucesiones por los bienes inmuebles situados en Bélgica y la transmisión de dichos bienes inmuebles de una persona fallecida que residía en otro país del EEE bajo las mismas condiciones que los bienes heredados de un residente belga. La Comisión ha decidido archivar este expediente de infracción.

[8 noviembre 2018 - La Comisión archiva el caso contra Chipre y Luxemburgo](#)

La Comisión acoge con satisfacción la transposición por parte de Chipre y Luxemburgo de las medidas sobre el intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, por lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias de los Estados miembros a información contra el blanqueo de capitales [Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, «DCA5»]. La Comisión ha decidido hoy archivar estos dos expedientes de infracción.

6.4. Sentencias del Tribunal de Justicia de la UE

[25 julio 2018 - El Tribunal de Justicia anula la sentencia del Tribunal General sobre el "sistema español de arrendamiento fiscal"](#)

El Tribunal General había anulado la Decisión de la Comisión según la cual este régimen constituía una ayuda de Estado ilegal. Mediante su sentencia, el Tribunal de Justicia anula la sentencia del Tribunal General y ordena devolver el asunto a este último Tribunal.

6 noviembre 2018 - El Tribunal de Justicia anula la Decisión de la Comisión en la que renuncia a ordenar la recuperación de ayudas ilegales concedidas por Italia en forma de exención del impuesto municipal sobre bienes inmuebles

15 noviembre 2018 - El Tribunal General confirma las Decisiones de la Comisión Europea en las que se calificó de ayuda de Estado incompatible con el mercado interior el régimen fiscal español de amortización del fondo de comercio financiero

En las sentencias dictadas (asuntos T-227/10, T-239/11, T-405/11, T-406/11, T-219/10 RENV y T-399/11 RENV), el Tribunal General confirma las dos Decisiones de la Comisión.

7. INFORMES, PUBLICACIONES Y PROYECTOS

Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Panorama general y evaluación de las estadísticas y la información relativas a los intercambios automáticos en el ámbito de la fiscalidad directa

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018D-C0844&qid=1546595063017&from=ES>

Tax Policies in the European Union Survey 2018

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/european-semester/tax-policies-european-union-survey_en

TAXATION PAPER 72: How effective is an incremental ACE in addressing the debt bias? Evidence from corporate tax returns

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation-paper-72-ace.pdf

TAXATION PAPER 73: The concept of tax gaps. Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_papers_73_en.pdf

The concept of Tax Gaps

Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tax_gaps_report_mtic_fraud_gap_estimation_methodologies.pdf

TAXATION PAPER 74: What Happened to CIT Collection? Solving the Rates-Revenues Puzzle

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_paper_74.pdf

7.1. Proyecto FairTax

El proyecto financiado con fondos europeos FairTax⁴¹ está desarrollando una reforma integral y sostenible de la base impositiva capaz de abordar las dimensiones económicas, sociales, culturales y medioambientales de la fiscalidad.

Los sistemas fiscales contemporáneos están lejos de ser sencillos. La globalización, la internacionalización, la movilidad humana y empresarial y la creación de la Unión Económica y Monetaria han llevado las características de los sistemas fiscales de los Estados miembros de la UE y los programas que financian a la esfera política. Según la coordinadora del proyecto FairTax y profesora de la Universidad de Umeå (Suecia), Åsa Gunnarsson, "esto es en parte resultado de la crisis financiera de 2007 y las recesiones subsiguientes, pero también porque la gobernanza de los Estados miembros de la UE puede mejorarse mediante políticas fiscales que maximicen el bienestar humano de forma sostenible"⁴².

41 FairTax - Revisioning the 'Fiscal EU': Fair, Sustainable, and Coordinated Tax and Social Policies <https://www.umu.se/en/fairtax/>

42 https://cordis.europa.eu/news/rcn/129828_es.html

FairTax es un proyecto de investigación interdisciplinario que trabaja para formular recomendaciones sobre la forma en que las reformas justas y sostenibles de la fiscalidad y la política social pueden aumentar la estabilidad económica de los Estados miembros de la UE.

El equipo de investigadores del proyecto, que provienen de diez universidades colaboradoras ubicadas en ocho países, está llevando a cabo una investigación interdisciplinaria comparativa exhaustiva con el objetivo de lograr cuatro resultados principales.

Por ejemplo, actualmente la UE no armoniza las políticas fiscales nacionales para el crecimiento o la equidad social. Lo que quiere hacer FairTax es identificar opciones para ampliar las competencias legislativas de la UE y mecanismos de gobernanza para apoyar la armonización de las políticas fiscales y sociales de los Estados miembros. Del mismo modo, los investigadores también están buscando formas de eliminar algunos de los obstáculos inherentes al pleno reconocimiento de las obligaciones dimanadas de tratados y que guardan relación con cuestiones medioambientales y la competencia fiscal perniciosa. Están desarrollando y probando opciones de reforma para la coordinación a escala estatal con el fin de crear unos regímenes fiscales y de política social más justos y sostenibles que vinculen tanto los miembros de la UE como a la propia UE.

Otra esfera de interés es cuántos Estados miembros colocan a las grandes empresas en una categoría impositiva distinta de la de los demás contribuyentes. Sobre esta base, FairTax ha asumido la tarea de recomendar estrategias para incrementar la eficacia y la armonización de la administración tributaria y las estructuras de cumplimiento dentro de la UE y en zonas de fuera de la UE, incluido el intercambio de innovaciones administrativas entre agencias. Por último, pero no menos importante, también identifican la oportunidad de introducir impuestos de la UE como solución para financiar su presupuesto. Sobre este punto, el proyecto tiene por objeto formular recomendaciones para crear verdaderos ingresos de la UE de sus propias fuentes.

A través de estos cuatro objetivos prevé demostrar claramente cómo deben diseñarse y aplicarse los regímenes fiscales de forma que se perciban como justos. De lo contrario, pierden apoyo democrático y dejan de ser sostenibles.

El proyecto está financiado por el programa de investigación e innovación Horizon2020 y tiene previsto finalizar en 2019.



LA PRETENDIDA IMPLANTACIÓN DE UN IMPUESTO ESTATAL A LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS: ALGUNAS CONSIDERACIONES

JUAN CALVO VÉRGEZ(*)

I. PRINCIPALES ACTUACIONES ACOMETIDAS EN EL SENO DE LA UNIÓN EUROPEA DESTINADAS A LA IMPLEMENTACIÓN DE UN GRAVAMEN COMUNITARIO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS.

Como seguramente se recordará con fecha 29 de octubre de 2012 la Comisión Europea autorizó la creación del Impuesto sobre las Transacciones Financieras (ITF) en diez países europeos, entre ellos España. Concretamente el Ejecutivo europeo aprobó una Propuesta para la introducción de este gravamen en los diez Estados miembros por aquel entonces interesados, a saber: Austria, Bélgica, Grecia, Italia, Portugal, Eslovaquia, Eslovenia, Francia, Alemania y España. Y ello al constatar que las condiciones legales para iniciar el proceso de cooperación reforzada se cumplían. El siguiente paso era enviar el texto al Consejo de la Unión Europea, donde debía ser estudiado y respaldado por mayoría cualificada por los Veintisiete.¹

1 Fueron concretamente los Estados de Alemania y Francia quienes en su día iniciaron el proceso de cooperación reforzada, al enviar a finales de septiembre de 2012 sendas cartas a la Comisión Europea para que presentase una propuesta destinada

(*) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura. El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación "LA RESIDENCIA FISCAL COMO ELEMENTO VERTEBRADOR DE LOS DISTINTOS NIVELES DE IMPOSICIÓN EN EL AMBITO DE DERECHO COMUN" (DER2015-63533-C4-3-P) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el Prof. Dr. D. Juan Calvo Vélez.

Posteriormente con fecha 22 de enero de 2013 los Ministros de Economía de la Unión Europea (UE autorizaron) a España y a otros diez países (entre ellos Francia, Alemania e Italia) a avanzar en solitario en la creación de un Impuesto sobre las Transacciones Financieras cuyo objetivo fuese frenar la especulación y hacer que la banca asuma parte de los costes de la crisis. Se adoptaba así la vía de la cooperación reforzada, requiriendo estos once países la aprobación por

a la creación del Impuesto sobre las transacciones financieras. Y, una vez que un total de nueve países respaldaron la iniciativa formalmente (mínimo legal para la puesta en marcha de la cooperación reforzada) el Ejecutivo europeo inició un análisis de las propuestas para valorar si cumplían los requisitos necesarios. Como es sabido los arts. 20 del Tratado de la Unión Europea (TUE) y 326 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) regulan la cooperación reforzada en el seno de la Unión previendo que cuando determinados países miembros pretendan avanzar en la integración, no siendo posible ésta de forma unitaria puedan hacerlo en el marco comunitario, si bien para establecer la cooperación reforzada debe demostrarse su empleo como último recurso. Con carácter adicional el Tratado requiere que la cooperación reforzada impulse los objetivos de la Unión, proteja sus intereses y refuerce su proceso de integración, debiendo respetarse el Derecho de la Unión, tanto en su Derecho Primario como en el Derecho Derivado. Como requisito negativo se dispone que dicho mecanismo no ha de perjudicar al mercado interior ni a la cohesión económica y social. Por su parte el art. 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece que el Consejo adoptará disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los Impuestos Especiales y otros tipos de impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.

mayoría cualificada de todos los Gobiernos, incluyendo aquellos que no participan. Los once países que decidieron avanzar en solitario fueron: España, Francia, Alemania, Italia, Portugal, Grecia, Eslovenia, Austria, Bélgica, Estonia y Eslovaquia. En cambio fuera del acuerdo adoptado se quedaron Reino Unido y Luxemburgo, habiendo manifestado ya en su día ambos países sus reticencias al respecto, si bien finalmente no obstaculizaron la adopción del acuerdo. Ambos Estados, al igual que sucedió con Malta y Eslovaquia, se abstuvieron.²

De este modo, y a pesar de que el establecimiento de un sistema común armonizado del Impuesto sobre las Transacciones Financieras no se hallaba encuadrado dentro de los ámbitos de competencia exclusiva de la Unión recogidos en el art. 3.1 del Tratado de Funcionamiento de la UE, el Consejo autorizó a los once citados Estados miembros a instaurar entre sí una cooperación reforzada en el ámbito del establecimiento de un sistema común del citado Impuesto con la finalidad de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior, evitándose así la coexistencia de régimenes nacionales divergentes y el surgimiento de una fragmentación indebida del mercado. Una vez que el ECOFIN otorgó su visto bueno a la cooperación reforzada, el siguiente paso requerido era la presentación por parte del Ejecutivo comunitario de su propuesta final sobre el Impuesto, la cual habría de ser aprobada por unanimidad por los participantes.

Con fecha 14 de febrero de 2013 la Comisión Europea presentó una nueva Propuesta para la creación de un impuesto sobre las transacciones financieras (aplicable en once países de los 27 miembros de la UE³) y que incluía como

2 Como ya se ha indicado el procedimiento de cooperación reforzada puede ser adoptado cuando hay un mínimo de nueve países que quieren profundizar la cooperación, siempre que el resto de la UE, por mayoría, les otorgue el visto bueno.

3 Recuérdese a este respecto que, como ya se ha señalado, los países de la UE que aprobaron su implantación fueron Bélgica, Alemania, Estonia, Grecia, España, Francia, Italia, Austria, Portugal, Eslovenia y Eslovaquia, adoptándose de cara a su implantación el

principal novedad frente a la Propuesta original la introducción de una nueva herramienta para evitar que los bancos e instituciones financieras desviases sus operaciones a otros centros financieros para esquivar el Impuesto (caso, por ejemplo, de la City londinense).

Si bien la nueva Propuesta mantenía la línea inicial consistente en gravar todas las operaciones en las que al menos una de las partes fuese residente en uno de los once países, como novedad se disponía la aplicación del impuesto a aquellas operaciones con activos financieros que hubiesen sido emitidos en alguno de los países, independientemente de si los compradores o vendedores tuviesen o no la condición de residentes. En efecto, los instrumentos financieros emitidos en los 11 países serían gravados cuando fuesen objeto de negociación, incluso si los negociadores implicados no estuviesen establecidos en la zona de aplicación del impuesto. De este modo si el comprador o el vendedor de los títulos estuviese radicado en un país que hubiese aprobado el Impuesto sería obligatorio gravar la operación, independientemente de dónde se produzca. Ello implicaba por tanto adaptar la Propuesta original al nuevo escenario de cooperación reforzada surgido al efecto, dadas las posibilidades existentes de deslocalización a resultas de la limitación introducida en el ámbito de aplicación territorial del gravamen.⁴

A resultas de lo anterior el peligro de deslocalización solo se originaría en el supuesto de que bancos o aseguradoras estuviesen dispuestos a abandonar a sus clientes de países como Alemania o Francia. Así, por ejemplo, la compraventa de bonos españoles podría

mecanismo de la cooperación reforzada, susceptible de ser empleado cuando no hay unanimidad entre los 27 siempre y cuando al menos 9 países estuviesen de acuerdo.

4 Al margen de esta importante novedad la Propuesta de la Comisión de 2013 introdujo determinadas modificaciones en los criterios de sujeción y exclusión del Impuesto respecto de determinadas transacciones y entidades, con la finalidad de favorecer o desincentivar su actividad, respetando en todo caso la necesaria neutralidad del gravamen.

implicar el pago del impuesto, incluso si las dos entidades implicadas en la operación estuviesen radicadas fuera de España o de los otros diez países con la misma tasa.

El impuesto continuaría gravando con un 0,1% las transacciones en efectivo en bonos y acciones y con el 0,01% las de derivados, quedando no obstante excluidas las operaciones de captación de capital y las de bancos centrales y autoridades financieras comunitarias. Y ello sin perjuicio de que, partiendo de dicho umbral mínimo, cada país pudiera posteriormente fijar un gravamen superior. El impuesto sometería a gravamen acciones, bonos, mercados monetarios, UCITS (pensiones) y fondos de inversión. En cambio quedarían exoneradas de gravamen las actividades financieras diarias de los ciudadanos y las empresas (tales como préstamos, pagos, seguros, depósitos, etc.).⁵ En el mismo sentido quedarían exentas del impuesto las transacciones con los bancos centrales y el Banco Central Europeo (BCE), con el Fondo Europeo de Estabilidad Financiera (FEEF) y el Mecanismo Europeo de Estabilidad (MEDE) y con la Unión Europea, además de los Estados miembros y sus órganos encargados de gestionar la deuda pública.⁶

5 Destacaba asimismo la exclusión de las operaciones de reestructuración, la cual se enmarcaba dentro de la política comunitaria de eliminar obstáculos fiscales a la concentración y reorganización empresarial con la finalidad de incentivar la optimización de recursos.

6 Esta exclusión de los organismos públicos encargados de gestionar la deuda pública se explicaba por el hecho de que dichos institutos financieros no desarrollan una actividad especulativa. Con carácter adicional se excluyen de tributación para ambas partes de la transacción las efectuadas con los bancos centrales de los Estados miembros, así como aquellas transacciones realizadas en el marco de las ayudas financieras concedidas a determinados Estados miembros (ya procedan del BCE, del Mecanismo Europeo de Estabilidad Financiera o de la propia UE). Ciertamente tales organismos vienen a desempeñar una función regulatoria o de registro, al igual que sucede con los propios Estados, que han de velar por el interés general. A tal efecto coincidimos con HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P. A., "La propuesta de la Unión Europea para el Impuesto sobre las Transacciones Financieras en el marco de la cooperación reforzada: entre justicia tributaria, recaudación y restricción a las libertades comunitarias", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 368, 2013, pág. 102, cuando afirma que la eventual inclusión de los Estados dentro del ámbito de aplicación del tributo podría terminar mermando su

Por tanto la cuantía del impuesto se mantendría como en el plan original de la Comisión, gravándose con un 0,1% las transacciones en efectivo en bonos, acciones, fondos de inversión, instrumentos de mercado monetario, repos y préstamos de acciones, y con el 0,01% las de derivados. En cambio quedaban excluidas las operaciones en mercado primario⁷ y las de bancos centrales y autoridades financieras comunitarias⁸. No obstante esto sería solo un umbral mínimo, pudiendo cada país fijar un impuesto superior.

A nuestro juicio una de las principales objeciones que podía llegar a formularse al hilo de esta nueva Propuesta era la relativa a que aquellas entidades financieras radicadas en aquellos Estados de la UE que hubiesen optado por no aplicar la Directiva terminaran experimentando situaciones de doble imposición, al tener que abonar el impuesto en el país de origen y en uno de los 11 países que han aplicado el mecanismo de la cooperación reforzada. En efecto, la principal crítica que cabía efectuar a esta segunda Propuesta era la posibilidad de que su implementación terminara conduciendo a situaciones de doble o múltiple imposición, provocando un deterioro de la cooperación internacional en temas de fiscalidad y un excesivo proteccionismo comercial.

Con fecha 10 de septiembre de 2013 se conoció un Informe emitido por los Servicios Jurídicos

capacidad de actuación en el mercado en defensa del interés general.

7 Así, por ejemplo, se excluía de gravamen la suscripción y amortización de participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva (IIC) y en Fondos Alternativos de Inversión en la medida en que estos representan transacciones de mercado primario. Y ello con independencia de que algunas de estas operaciones pudieran calificarse como supuestos de transmisión de mercado secundario en el supuesto de que la amortización fuese acompañada de una suscripción por otro inversor. También se excluyen las operaciones del mercado primario de los fondos de pensiones.

8 Asimismo serían objeto de exclusión de gravamen las primeras emisiones de acciones y bonos y la suscripción de participaciones en fondos de inversión y fondos de inversión alternativo, evitándose con ello el surgimiento de trabas al establecimiento de empresas en el ámbito del mercado interior.

del Consejo Europeo y en el que se concluía que el ITF gravaría sin base jurídica a entidades que no residen en los Estados que acordaron aplicar el citado Impuesto, vulnerando además las competencias fiscales de aquellos Estados miembros de la UE que no participan y siendo discriminatorio para con estos últimos. Se estimaba así que la aplicación del citado gravamen podría afectar al llamado "principio de residencia", por el que la Comisión pretendía gravar todas las transacciones que involucraran a un comprador o vendedor residente en la UE, independientemente de si dicha operación se cerrase por ejemplo en un mercado alemán (que participa en el ITF), del Reino Unido (miembro de la UE pero que no participaba de la aplicación del Impuesto) o en las Islas Caimán. Se corría así el riesgo de que la aplicación del ITF terminara desviando volumen de operaciones desde las bolsas de los once Estados participantes (España, Italia, Bélgica, Alemania, Estonia, Grecia, Francia, Austria, Portugal, Eslovenia y Eslovaquia) a otros mercados como el de la City londinense.⁹

⁹ Véase a este respecto PATÓN GARCÍA, G., "La viabilidad del Impuesto sobre Transacciones Financieras: propuestas a nivel global y comunitario", Crónica Tributaria, núm. 150, 2014, pág. 157, quien señala que "Desde esta perspectiva, a juicio del servicio jurídico del Consejo europeo la disposición que fija como punto de conexión el criterio de residencia de una de las partes para que la operación quede sujeta al Impuesto, con independencia del lugar donde se sitúe la entidad financiera, infringiría los tratados de la Unión Europea y excedería los límites de la jurisdicción de los países miembros. Por tanto ello supone atender a un criterio de territorialidad para evitar la deslocalización de la inversión". Ciertamente el citado Informe de los Servicios Jurídicos del Consejo venía a poner en tela de juicio la legalidad del principio de la contraparte establecido al amparo de la letra f) del art. 4.1 de la Propuesta, argumentando a tal efecto que su eventual aplicación facultaría la imposición del gravamen a aquellas entidades financieras residentes en Estados miembros no participantes, lo que constituiría un ejercicio de la jurisdicción sobre entidades localizadas fuera del ámbito territorial. En opinión de los Servicios Jurídicos del Consejo la consecución de los objetivos perseguidos por la Propuesta no justificaban recurrir al vínculo de la contraparte al objeto de someter a gravamen a entidades no residentes en el territorio de aplicación del ITF, implicando la aplicación del citado vínculo que terminaran quedando afectadas jurisdicciones tributarias que manifiestan una conexión mayor sobre las personas o entidades involucradas, lo que significaría la producción de un efecto extraterritorial. Refiriéndose a las argumentaciones elaboradas a este respecto por los Servicios Jurídicos

Concretamente, y de conformidad con lo señalado en el citado Informe elaborado por los Servicios Jurídicos del Consejo, la regulación contenida en la Propuesta de Directiva (y, más precisamente, lo dispuesto en su art. 4.1. f) vulneraba la regulación del Derecho internacional que limita la tributación extraterritorial, debiendo dicha Propuesta de Directiva por la que se establece una cooperación reforzada en el ámbito del Impuesto ser examinada a la luz de los principios generales del Tratado de Unión Europea y del Tratado de Funcionamiento, incluida la obligación de respetar el Derecho internacional consuetudinario de conformidad con lo establecido por el art. 3.5 de este último Tratado.

Tal y como se precisaba en el citado Informe, al amparo de la aplicación del criterio de la contraparte¹⁰ el punto de conexión afecto a las entidades financieras residentes en un Estado miembro participante es el de su residencia y el vínculo de conexión ligado a las entidades financieras no residentes en un Estado miembro

del Consejo señala LÓPEZ BUSTABAD, I. J., "El ámbito territorial de aplicación del impuesto sobre transacciones financieras: la compatibilidad de los criterios de sujeción con el derecho internacional y comunitario", Quincena Fiscal, núm. 1, 2015 (consultado en www.aranzadidigital.es) que "En lo tocante al objetivo de reducir el riesgo sistémico de los mercados financieros, el órgano de consulta discrepa en el sentido de que el ITF propuesto recaería no solo sobre actividades de riesgo, sino sobre un extenso número de actividades de contenido económico que no son responsables de dicho riesgo y, además, son indispensables en el marco de las actividades de las entidades no financieras. Por último, concluye que no concurre una necesidad capital por la que las entidades financieras establecidas fuera de la zona del impuesto hayan de responder del tributo y ni siquiera el fin loable de luchar contra el fraude justifica que se sujeten a impuesto las transacciones financieras realizadas con contrapartes establecidas en un Estado participante. Añade que la preocupación de la Comisión de que la implementación del impuesto pueda generar una deslocalización de las transacciones hacia otros Estados no participantes no justifica, per se, una legislación de efectos extraterritoriales".

10 Con carácter general este criterio de la contraparte (counterparty principle) implica que una institución financiera, aun no reuniendo ningún otro criterio (caso, por ejemplo, del criterio relativo al lugar de emisión), podrá ser responsable del pago del tributo si la contraparte es considerada establecida en un Estado miembro participante.

participante lo constituye la residencia de la contraparte. Debido precisamente a ello, y a resultas de la aplicación de lo dispuesto en el art. 4.1 f) de la Propuesta de Directiva¹¹ (teniendo presente además que, con carácter general, el conjunto de las entidades financieras residentes en un determinado Estado participante no habrían de quedar sometidas a tributación por el Estado miembro de la contraparte cuando aquellas realicen transacciones transfronterizas), la aplicación del gravamen tendría lugar, tanto si la transacción financiera se realizase entre dos entidades residentes en el mismo Estado miembro participante como si, por el contrario, se efectuara entre entidades radicadas en distintos Estados miembros participantes, así como si aquélla se concluyese entre una entidad residente en un Estado miembro participante y otra residente en un Estado miembro no participante o tercer Estado.

En definitiva, de conformidad con el conjunto de argumentaciones recogidas en el Informe de los Servicios Jurídicos del Consejo la aplicación del art. 4.1 f) de la Propuesta de Directiva implicaría poner en tela de juicio la cuestión relativa al ejercicio extraterritorial de la jurisdicción tributaria ya que, sobre la base de la aplicación del referido criterio de la contraparte, terminaría aplicándose un Impuesto sobre entidades

11 De acuerdo con lo dispuesto en el citado art. 4.1.f) de la Propuesta de Directiva "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 ese Estado miembro y que no sea una entidad financiera". Por su parte la letra g) del citado precepto añadía lo siguiente: "g) 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 un producto estructurado o con uno de los instrumentos financieros a que se refiere el anexo I, sección C, de la Directiva 2004/39/CE, emitidos en el territorio de dicho Estado miembro, a excepción de los instrumentos mencionados en los puntos 4 a 10 de esa sección que no se negocien en una plataforma organizada".

financieras residentes en un Estado miembro no participante, proyectándose así la jurisdicción fiscal derivada de aquel sobre entidades radicadas fuera de la zona geográfica del gravamen¹².

De este modo de acuerdo con el criterio recogido en esta segunda Propuesta de Directiva se combinaba el criterio de territorialidad con el de residencia del emisor, de manera que el gravamen se aplicaría a los instrumentos financieros emitidos por determinadas entidades residentes en un país de la UE participante con independencia de dónde estuviesen establecidas las partes de la transacción.

Ciertamente se ha de reconocer que la aplicación del citado principio de residencia recogido en la Propuesta de Directiva (a diferencia de lo que sucedía con los principios de la contraparte y de emisión, establecidos respectivamente en las letras f) y g) del apartado 1 del art. 4) se ajustaba a las directrices del Derecho internacional, debiendo atenderse a tal efecto a la presencia de la entidad financiera en cuestión en el territorio de un Estado miembro al objeto de proceder a regular y gravar las operaciones efectuadas, incluso en el supuesto de que éstas últimas se llevasen a cabo fuera del territorio del Estado.¹³

12 Finalmente, y a resultas de las argumentaciones anteriores efectuadas por el Servicio jurídico del Consejo de la Unión Europea, los Servicios legales de la Comisión terminarían analizando la regulación recogida en la Propuesta de Directiva concluyendo al respecto que la regulación recogida en el art. 4.1 f) relativa al principio de la contraparte respetaba los requisitos generalmente aceptados del Derecho internacional en lo referente a la existencia y ejercicio de la jurisdicción fiscal, no generando ningún efecto extraterritorial ilegal. Véanse a este respecto los trabajos de LÓPEZ BUSTABAD, I. J., "El ámbito territorial de aplicación del impuesto sobre transacciones financieras: la compatibilidad de los criterios de sujeción con el derecho internacional y comunitario", ob. cit. (consultado en www.aranzadigital.es) y "El Impuesto europeo sobre las transacciones financieras: un debate abierto", Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 399, 2016 (consultado en www.ceflegal.com).

13 Así quedó recogido además en las argumentaciones efectuadas en su día por el Servicio jurídico del Consejo de la Unión Europea, de conformidad con las cuales el principio de residencia garantiza que cada una de las transacciones realizadas por las entidades financieras

En cambio, y por lo que respecta a la aplicación del criterio de la contraparte, el Informe de los Servicios Jurídicos del Consejo terminó estimando, tras analizar la cuestión relativa a si otro Estado goza de un interés de mayor relevancia a la hora de regular la conducta del obligado tributario, que lo dispuesto en el art. 4.1.f) de la Propuesta de Directiva limitaba, sin una adecuada justificación, el poder tributario de otras jurisdicciones, afirmándose a tal efecto que, con carácter general, el conjunto de las entidades financieras han de hallarse sujetas a la normativa del Estado en el que radican, excepto si las actividades de aquéllas se encuentran mayoritariamente destinadas al territorio de otro Estado.

Este criterio sería sin embargo rechazado en el Informe de los Servicios Jurídicos de la Comisión en el que, tras reconocerse que, con carácter general, los intereses de otro Estado suelen ser tomados en consideración a la hora de determinar los límites de la jurisdicción, dicha referencia a “los intereses de otro Estado” representa únicamente la existencia de un principio general de cortesía y respeto mutuo entre países, no pudiendo concluirse que la potestad tributaria de un determinado Estado sobre cierta materia tributaria resulta menoscabada por el simple hecho de que el otro Estado tenga una jurisdicción sobre la misma materia. Cabe pues reconocer la existencia de soberanías fiscales concurrentes por parte de los diferentes Estados y, por ende, de situaciones de competencia jurisdiccional múltiple¹⁴.

responsables disponga de una conexión con el territorio del Estado participante lo suficientemente próxima como para admitir la legitimidad del ejercicio de aquella potestad tributaria orientada al sometimiento a gravamen de la transacción de que se trate. A mayor abundamiento tendría lugar el establecimiento, no ya solo de un vínculo entre la entidad financiera y el Estado participante, sino también entre la propia transacción financiera y el Estado participante.

14 Indudablemente ha de reconocerse que la potestad tributaria de un determinado Estado puede hallarse sujeta a limitaciones. Ahora bien de acuerdo con las argumentaciones efectuadas en su Informe por los Servicios Jurídicos de la Comisión ésta no podrá derivar en ningún caso del criterio relativo a los intereses de otro Estado, debiendo atenderse únicamente al respecto a la conexión existente entre aquél y la

En nuestra opinión resulta esencial tener presente a este respecto que, al amparo de la regulación recogida en la Propuesta de Directiva (art. 4.1.f), la sujeción se produciría en aquellos casos en los que la contraparte en la transacción cumpla alguno de los criterios de la residencia recogidos en el citado precepto, participando la entidad financiera de que se trate en una transacción con una contraparte específicamente cualificada que cumpla alguno de los requisitos de territorialidad previstos al efecto.

Sería la eventual concurrencia de alguno de los citados requisitos la que determinaría que el Estado miembro participante ejercitase su potestad tributaria sobre la transacción financiera de que se trata. Dicho de otro modo, cumpliendo la contraparte alguno de los criterios de sujeción que la vinculan con el Estado de gravamen podría reconocerse la existencia de un vínculo entre la transacción financiera y el territorio del Estado miembro participante, ya que la entidad financiera de un Estado miembro no participante o de un tercer Estado habrá efectuado la transacción con una contraparte establecida en un Estado miembro participante.

Posteriormente con fecha 18 de febrero de 2014 varios ministros del ECOFIN de un total de once Estados europeos se reunieron con la finalidad de otorgar un nuevo impulso al ITF. En el transcurso de la citada reunión de los Ministros de los once países que decidieron en su día impulsar la aplicación del gravamen por la vía de la cooperación reforzada (Bélgica, Alemania, Estonia, Grecia, España, Francia, Italia, Austria, Portugal, Eslovenia y Eslovaquia) se abordaron las cuestiones relativas al ámbito de aplicación del citado Impuesto y la determinación de a quién se gravaría.

En relación con la determinación del ámbito de aplicación se abordó la cuestión referente a qué

transacción que se pretende someter a gravamen. De este modo la participación voluntaria en la transacción de una determinada entidad financiera con una contraparte establecida en un Estado participante determinaría que tanto la transacción como la misma entidad quedasen sujetas a la potestad tributaria de dicho Estado miembro.

activos deben sufrir la aplicación del Impuesto (acciones, deuda pública, deuda privada, derivados, etc. Con carácter general los Estados más débiles económicamente defienden su aplicación a un gran número de productos, mientras que los países con un mayor potencial se inclinan por limitar su aplicación a un ámbito reducido, procediendo posteriormente a ampliarlo.

Si bien la Propuesta inicial contemplaba que el Impuesto fuese abonado por todos aquellos bancos que intermedian en operaciones en nombre de clientes que residan en uno de los once países (independientemente del mercado en el que se cruce la compra) determinados Estados como Francia y Alemania abogaban por excluir la deuda soberana, al objeto de evitar que el gravamen terminase incidiendo de manera negativa sobre el mercado de repos de deuda (operaciones de venta con pacto de recompra), una herramienta clave para gestionar la liquidez de los Tesoros públicos y de la banca, pudiendo llegar a encarecer además los costes de financiación de los Estados, las empresas y las familias.

La propuesta defendida por el Gobierno español en la citada reunión de Ministros de Economía celebrada en Bruselas con fecha 18 de febrero de 2014 fue aplicar el Impuesto de manera gradual sobre los activos, empezando por las acciones, contemplándose la posibilidad de que su aplicación pueda extenderse posteriormente a otros productos financieros. No obstante ello exigiría delimitar el concepto de "transacciones del mercado primario", excluidas en su día del alcance del Impuesto, contemplando igualmente el tratamiento de los instrumentos de mercados monetarios y de las unidades o acciones en fondos mutuos regulados por la Unión Europea.

Con carácter adicional el Ejecutivo español defendía que se gravasen las transacciones tanto en el mercado de contado como en el de derivados, tomando como criterio de referencia de cara a la aplicación del gravamen el de emisión (esto es, sometiendo a tributación

aquellas transacciones entre entidades financieras situadas fuera del área territorial de la cooperación reforzada o bien efectuadas entre una entidad financiera y un sujeto no financiero establecidos fuera de la UE, atendiendo en consecuencia al lugar donde se realice la operación) y no el de residencia, al objeto de evitar deslocalizaciones.

Finalmente con fecha 2 de abril de 2014 el Eurogrupo dio el visto bueno definitivo a la aplicación del Impuesto, que sometería a gravamen la compraventa de acciones en once países europeos (Bélgica, Alemania, Estonia, Grecia, España, Francia, Italia, Austria, Portugal, Eslovenia y Eslovaquia). El nuevo Impuesto se aplicará de forma gradual, siendo las acciones y derivados los primeros productos financieros que serán gravados, si bien resultaba necesario alcanzar un consenso acerca de qué tipo de derivados quedarían sujetos a gravamen teniendo presente circunstancias tales como la delimitación de aquellos mercados de derivados que son organizados o las eventuales dificultades que pudieran llegar a plantearse de cara a la aplicación de los principios de residencia o emisión.

En función de cómo evolucionase el Impuesto se decidiría acerca de su ampliación a otros productos. De este modo, si bien inicialmente su aplicación se centraría sobre las negociaciones con acciones, tanto en el mercado al contado como mediante derivados, posteriormente podría aplicarse a otros tipos de activos negociados por los bancos. Quedaban no obstante fuera del ámbito de aplicación del gravamen, al menos en una primera etapa, mercados importantes como el de materias primas, las divisas o la deuda soberana.

Con carácter general, y atendiendo a la propuesta inicial de la Comisión, el gravamen rondaría el 0,1% en compraventas al contado. Y en operaciones de derivados se aplicaría un tipo del 0,01%. De cara a la aplicación del gravamen se atendería fundamentalmente al principio de emisión (lo que implicaría la aplicación del gravamen sobre aquellos títulos

emitidos en los Estados participantes, a pesar de que los negociadores implicados no se hallen establecidos en la zona de aplicación del gravamen¹⁵ y la articulación de determinados mecanismos de compensación a aquellos Estados que pudieran hallarse en una situación de desigualdad), si bien también podría tenerse presente en determinados casos específicos la aplicación del principio de residencia en relación con aquellos Estados que no cuenten con emisores importantes, gravándose entonces todas aquellas operaciones en las que una de las partes resida en uno de los once países que aplican el Impuesto.

II. ALCANCE Y EFECTOS DE LA SENTENCIA DEL TJUE DE 30 DE ABRIL DE 2014 (AS. C-209/13, REINO UNIDO VS. CONSEJO).

Con fecha 30 de abril de 2014 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) dictó Sentencia en el Asunto C-209/13 (*Reino Unido vs. Consejo*) a través de la cual resolvía el recurso de anulación interpuesto, con arreglo al art. 263 TFUE, por el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte contra el Consejo de la Unión Europea, solicitando la anulación de la Decisión 2013/52/UE 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. A través del citado pronunciamiento

15 Con carácter general este principio de emisión (*issuance principle*), introducido a propuesta del Parlamento Europeo a través de la Resolución legislativa del Parlamento Europeo de 23 de mayo de 2012, Enmiendas 7 y 18, operaría como criterio de cierre frente a una posible elusión fiscal del Impuesto. Significa ello por tanto que habría que atender, de cara a la aplicación del gravamen, al mercado en el que se efectúe la operación, y no a la procedencia de la compañía en la que se invierta. A la hora de valorar la aplicación del citado principio debe tenerse presente si resulta o no respetado el principio de territorialidad y, por ende, el reparto del poder tributario entre los Estados, operando una vinculación entre el hecho objeto de gravamen y el Estado participante. Pues bien a resultas de la aplicación del citado principio de emisión las transacciones financieras con productos estructurados y con los instrumentos financieros a los que se aludía en la Propuesta emitida en el territorio de un Estado miembro participante estarían sujetas al Impuesto incluso en el supuesto de que fuesen objeto de transacción por entidades financieras no establecidas en un Estado miembro participante.

el citado Tribunal vino a desestimar el recurso interpuesto por Reino Unido contra la decisión de once países de la UE (entre ellos España) de crear el Impuesto a las Transacciones Financieras, no entrando sin embargo a valorar si el citado gravamen era legal o ilegal, dado que a dicha fecha no se había producido todavía su creación. Recuérdese que la iniciativa relativa a su implantación se adoptó por el mecanismo de la cooperación reforzada, que permite sacar adelante legislación europea sin necesidad de que esta se aplique en todos los Estados miembros.¹⁶

Teniendo presente que Reino Unido había llevado dicha decisión a la justicia europea alegando que tenía efectos extraterritoriales y que podría suponer gastos para los Estados que no participasen en ella¹⁷ el TJUE rechazó las argumentaciones efectuadas por el Ejecutivo británico afirmando que las mismas se referían a elementos de un futuro impuesto y no a la autorización de establecer una cooperación reforzada. A juicio del Tribunal no cabía examinar la cuestión relativa a la eventual incidencia del futuro Impuesto sobre las Transacciones

16 Téngase presente a este respecto que con fecha 28 de septiembre de 2011 la Comisión Europea había adoptado una Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un sistema común del Impuesto sobre las Transacciones Financieras (COM 2011 594 final), procediéndose finalmente por parte de un grupo de once Estados miembros (Bélgica, Alemania, Estonia, Grecia, España, Francia, Italia, Austria, Portugal, Eslovenia y Eslovaquia) al establecimiento entre sí de una cooperación reforzada en el ámbito del citado gravamen. A tal efecto con fecha 22 de enero de 2013 el Consejo adoptó, a propuesta de la Comisión, la Decisión 2013/52/UE, de 22 de enero, por la que se autorizaba una cooperación reforzada en el ámbito del referido gravamen, teniendo lugar la interposición por parte de Reino Unido de un recurso de anulación contra dicha Decisión. Posteriormente el 14 de febrero de 2013 la Comisión adoptó una propuesta de Directiva del Consejo en la que se establecía una cooperación reforzada en el ámbito del ITF.

17 En efecto, Reino Unido defendía que el Impuesto propuesto tenía efectos extraterritoriales debido a la aplicación de los principios de la contraparte y del lugar de emisión, argumentando además que aquél menoscaba los derechos y competencias de los Estados miembros no participantes, por lo que la Decisión que autorizaba la cooperación reforzada había infringido el art. 327 TFUE y el propio Derecho internacional.

Financieras en los gastos administrativos de los Estados miembros no participantes mientras no se hubiesen establecido definitivamente los principios de tributación relativos al citado Impuesto en el contexto de la aplicación de la cooperación reforzada que autorizaba la Decisión impugnada.

El TJUE subrayó que el control susceptible de ser ejercido se ha de referir a si la Decisión del Consejo por la que se autoriza una cooperación reforzada en el ámbito del Impuesto es válida por reunir los requisitos de fondo y procedimiento establecidos por los arts. 20 y 326 a 334 del TFUE. Y, si bien a juicio del Tribunal dicho control no debe confundirse con el que puede llevarse a cabo en el marco de un recurso de anulación posterior con respecto a un acto adoptado para la aplicación de la cooperación reforzada que se ha autorizado, argumenta a continuación que los principios de tributación controvertidos “No son en modo alguno elementos constitutivos de la Decisión impugnada, que sólo tiene por objeto autorizar a once Estados miembros a instaurar entre sí una cooperación reforzada para establecer un sistema común de ITF con observancia de las disposiciones pertinentes de los Tratados”.

Concretamente el primer motivo del recurso interpuesto tenía por objeto cuestionar los efectos que pudiera producir—en las entidades, personas y operaciones localizadas en el territorio de Estados miembros no participantes— el recurso a determinados principios de tributación relativos al futuro ITF. Pues bien a tal efecto constató el Tribunal que la Decisión impugnada tenía por objeto autorizar a once Estados miembros a instaurar entre sí una cooperación reforzada para establecer un sistema común de ITF con observancia de las disposiciones pertinentes de los Tratados. En cambio, los principios de tributación cuestionados por el Reino Unido no son en modo alguno elementos constitutivos de dicha Decisión, ya que el llamado “principio de la contraparte” (al amparo del cual una determinada institución financiera, aun no reuniendo ninguno de los otros criterios, podría ser responsable del pago

del tributo si la contraparte fuese considerada establecida en un Estado miembro participante) corresponde a un elemento de la Propuesta de 2011 mencionada en el Considerando 6 de dicha Decisión, mientras que el “principio del lugar” fue inscrito por primera vez en la Propuesta de 2013.

Por su parte a través del segundo motivo del recurso, el Reino Unido sostenía que el futuro ITF ocasionaría gastos a los Estados miembros no participantes debido a las obligaciones de asistencia mutua y de cooperación administrativa derivadas de la aplicación de las Directivas 2010/24 y 2011/16 al Impuesto, lo que resultaría contrario, según dicho Estado miembro, al art. 332 del TFUE. Sin embargo tal y como precisó el Tribunal la Decisión impugnada no contenía ninguna disposición sobre la cuestión de los gastos relacionados con la aplicación de la cooperación reforzada que autoriza.

En todo caso, y al margen de la cuestión relativa a si el concepto de “gastos resultantes de la aplicación de una cooperación reforzada” en el sentido que establece el art. 332 del TFUE cubre o no los gastos de asistencia mutua y de cooperación administrativa a que se refiere el Reino Unido en el marco de su segundo motivo anteriormente expuesto, entendió el Tribunal que no cabía examinar la cuestión relativa a la eventual incidencia del ITF en los gastos administrativos de los Estados miembros no participantes mientras no se hayan establecido definitivamente los principios de tributación relativos al referido gravamen en el contexto de la aplicación de la cooperación reforzada que autoriza la Decisión impugnada, al estimarse que dicha incidencia es consecuencia de la adopción del “principio de la contraparte” y del “principio del lugar de emisión” los cuales, se insiste, no constituyen elementos constitutivos de la Decisión impugnada.

Reino Unido invocaba dos motivos para fundamentar su recurso. El primero de ellos se basaba en la violación del art. 327 TFUE y del Derecho internacional consuetudinario debido a los efectos extraterritoriales que producía la Decisión impugnada. Por su parte el segundo

de dichos motivos se basaba en la infracción del art. 332 TFUE en la medida que tal Decisión autorizaba la adopción de un Impuesto que impondría gastos a los Estados no participantes en la cooperación reforzada.

El primer motivo argumentado se articulaba en dos partes relativas a la violación, por un lado, del art. 327 TFUE y, por otro, del Derecho internacional consuetudinario. Como es sabido el citado art. 327 del Tratado de Funcionamiento establece que las cooperaciones reforzadas deben respetar las competencias, derechos y obligaciones de los Estados miembros no participantes. Reino Unido sostenía que la adopción del citado gravamen podría llegar a tener efectos extraterritoriales debido a la aplicación de los principios tributarios de la contraparte (art. 3.1, letra e) de la Propuesta 2011¹⁸) y del lugar de emisión (art. 4, apartados 1, letra g), y 2, letra c) de la Propuesta de 2013¹⁹). Al

18 Con carácter general el art. 3 de la Propuesta establecía que la Directiva "Se aplicará a todas las transacciones financieras, a condición de que al menos una de las partes en la transacción esté establecida en el territorio de un Estado miembro participante y de que una entidad financiera establecida en el territorio de un Estado miembro participante sea parte en la transacción, actuando por cuenta propia o por cuenta de terceros, o actúe en nombre de una parte en la transacción". De este modo el citado precepto exigía, además de la concurrencia de unos requisitos de carácter objetivo y subjetivo, la concurrencia de un requisito de territorialidad que se define a través de las normas establecidas en el art. 41, referente al concepto de establecimiento. Véase a este respecto LÓPEZ BUSTABAD, I. J., "El ámbito territorial de aplicación del impuesto sobre transacciones financieras: la compatibilidad de los criterios de sujeción con el derecho internacional y comunitario", ob. cit. (consultado en www.aranzadidigital.es), quien considera que "Este precepto- se está refiriendo el autor al art. 3 de la Propuesta de Directiva- recoge una suerte de puntos de conexión de diversa naturaleza. En otras palabras, estos connecting factors operan como criterios concretos a partir de los cuales la entidad financiera se entiende establecida en el territorio de un Estado miembro participante".

19 La redacción completa de art. 4 de la Propuesta de Directiva de 2011 era la siguiente: "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:

a) Que haya sido autorizada por las autoridades de ese Estado miembro actuar como tal en las transacciones objeto de la autorización en cuestión;

b) Que esté autorizada, o tenga en todo caso derecho, a ejercer desde el extranjero como entidad financiera en el territorio de ese Estado miembro, en relación con las transacciones a las que se aplique dicha autorización o derecho;

c) Que tenga su domicilio social en ese Estado miembro;

d) Que su dirección permanente, o su residencia habitual si no puede determinarse una dirección permanente, esté situada en dicho Estado miembro;

e) Que posea una sucursal en ese Estado miembro, en relación con las transacciones llevadas a cabo por esa sucursal;

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 ese Estado miembro y que no sea una entidad financiera;

g) 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 un producto estructurado o con uno de los instrumentos financieros a que se refiere el anexo I, sección C, de la Directiva 2004/39/CE, emitidos en el territorio de dicho Estado miembro, a excepción de los instrumentos mencionados en los puntos 4 a 10 de esa sección que no se negocien en una plataforma organizada.

2. Una persona que no sea una entidad financiera se considerará establecida en un Estado miembro participante siempre que se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

a) Que su domicilio social o, en el caso de una persona física, su dirección permanente, o su residencia habitual si no puede determinarse una dirección permanente, esté situado en dicho Estado miembro;

b) Que posea una sucursal en ese Estado miembro, en relación con las transacciones financieras llevadas a cabo por esa sucursal;

c) Que sea parte en una transacción financiera con un producto estructurado o uno de los instrumentos financieros a que se refiere el Anexo I, Sección C, de la Directiva 2004/39/CE, emitidos en el territorio de dicho Estado miembro, a excepción de los instrumentos mencionados en los puntos 4 a 10 de esa sección que no se negocien en una plataforma organizada.

3. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, una entidad financiera o una persona que no sea una entidad financiera no se considerarán establecidas a tenor de lo previsto en esos apartados, cuando la persona obligada al pago del ITF demuestre que no existe relación alguna entre el contenido económico de la transacción y el territorio de alguno de los Estados miembros participantes.

4. Cuando se reúnan varias de las condiciones enumeradas en el apartado 1 o en el apartado 2, la determinación del Estado miembro participante de establecimiento se realizará tomando en consideración la primera condición de la lista, en orden descendente, que se cumpla".

Adviéntase en consecuencia que, al amparo de lo establecido en el citado precepto, se determinaba

amparo de lo dispuesto en los citados principios el gravamen podría ser aplicable a entidades, personas u operaciones localizadas en el territorio de Estados miembros no participantes. Con carácter adicional los efectos extraterritoriales derivados del Impuesto no quedarían admitidos por el Derecho internacional consuetudinario al no existir una relación lo suficientemente estrecha como para justificar que se invadiese la competencia soberana de otro Estado. Finalmente el Ejecutivo británico defendía que la cooperación reforzada en el ámbito del ITF podría ocasionar gastos para los Estados miembros no participantes en la misma debido a la aplicación de las Directivas sobre asistencia mutua y cooperación administrativa (Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE), lo cual podría vulnerar lo establecido por el art. 332 TFUE, de conformidad con el cual los gastos relacionados con la aplicación de la cooperación reforzada han de sufragarse en principio únicamente por los Estados miembros participantes.²⁰

Por su parte tanto el Consejo Europeo como el Parlamento Europeo, la Comisión y determinados Estados miembros²¹ rechazaron los motivos esgrimidos por Reino Unido, argumentando que los principios de tributación cuestionados por Reino Unido constituyan elementos meramente hipotéticos de una legislación aún pendiente de aprobación. Por lo que respecta a la cuestión relativa a los eventuales gastos que la implantación del gravamen pudiera llegar a ocasionar se trataba, a juicio del Consejo de una cuestión pendiente de ser corroborada, no

cuándo una concreta entidad financiera habría de considerarse establecida en el territorio de un Estado miembro participante, procediéndose a tal efecto a la aplicación de unos determinados criterios de sujeción.

20 Téngase presente no obstante que este art. 332 del TFUE se refiere a los gastos operativos a cargo del Presupuesto de la Unión en relación con los actos de cooperación reforzada y no a aquellos otros gastos que podrían tener que soportar los Estados miembros en virtud de las Directivas de asistencia mutua y cooperación administrativa.

21 Entre estos Estados coadyuvantes se situaba por ejemplo Alemania, para quien el recurso interpuesto por Reino Unido debía ser inadmitido en atención a que los motivos invocados no guardaban ninguna relación con el objeto de la Decisión impugnada.

regulando en todo caso la Decisión impugnada las cuestiones de asistencia mutua a efectos del futuro gravamen.

Pues bien, tal y como afirmó el Tribunal “Los elementos de un futuro ITF que rebate el Reino Unido no son en modo alguno elementos constitutivos de la decisión impugnada”. Consideraba así el Tribunal que la decisión de iniciar un mecanismo de cooperación reforzada para implantar el Impuesto por parte de once países representaba únicamente un acuerdo para trabajar en la creación de un nuevo impuesto, no incluyendo en ningún caso dicho pacto aprobado el hecho de que el futuro Impuesto, una vez aprobado, pudiera tener elementos de extraterritorialidad y suponer gastos a otros Estados miembros.

De este modo el TJUE vino a desestimar los dos motivos del recurso interpuesto por Reino Unido. En relación con el primer motivo, el TJUE afirma que la Decisión tiene por objeto autorizar a once Estados miembros a instaurar entre sí una cooperación reforzada en el ámbito del futuro gravamen, mientras que los principios tributarios de la contraparte y del lugar de emisión argumentados por Reino Unido no quedaban comprendidos en la Decisión, conteniéndose en las propuestas de Directivas de 2011 y 2013, respectivamente. En opinión del Tribunal de Justicia de Luxemburgo dichos principios no formaban parte de la norma impugnada. Resuelve asimismo el TJUE que la Decisión impugnada no contiene ninguna disposición sobre los gastos de asistencia mutua y cooperación administrativa a los que aludía Reino Unido.

Adviértase no obstante que nada señaló el Tribunal acerca de los efectos futuros e hipotéticos de una normativa que todavía no se había establecido de manera definitiva. En todo caso, y de acuerdo con lo declarado por el Tribunal las dos alegaciones efectuadas por el Reino Unido se referían a elementos de un eventual Impuesto y no a la autorización de establecer una cooperación reforzada.

A la luz de esta situación resultaba evidente que la implantación del nuevo gravamen en el seno de la Eurozona se hallaba paralizada debido a los desacuerdos existentes sobre los tipos de derivados a los que debía aplicarse y sobre si deben gravarse las transacciones según el país de emisión o el país de residencia. A tal efecto, y con motivo de la reunión del ECOFIN celebrada el 7 de noviembre de 2014, el Ejecutivo francés planteó una nueva propuesta en virtud de la cual el Impuesto gravaría en una primera etapa las transacciones de acciones cotizadas (a un tipo del 0,1%). Aquellos países que así lo desearan podrían añadir además las no cotizadas. En cuanto a los derivados (sujetos a un tipo del 0,01%) la propuesta francesa defendía gravar durante la primera fase únicamente los seguros de crédito frente a impagos (*Credit Default Swaps*) que no pasasen por cámaras de compensación, al estimarse que dichas transacciones presentan un carácter puramente especulativo, pudiendo llegar a emplearse con la finalidad de desestabilizar los Estados o las empresas.

Respecto de la aplicación del llamado principio de imposición la propuesta francesa planteada en el seno del ECOFIN pretendía alcanzar un compromiso relativo a la aplicación del principio de emisión para determinar la base imponible, sometiendo a gravamen aquellas transacciones con acciones de empresas cuya sede social se halle situada en alguno de los once Estados intervenientes y aplicando además el principio de residencia con la finalidad de determinar el Estado miembro beneficiario del impuesto.

España, al igual que Francia e Italia, defendía la aplicación de un impuesto "de mínimos" que no sometiese a gravamen ni los derivados financieros ni los bonos (deuda soberana en el mercado secundario), limitándose como máximo, en otro caso, al gravamen de derivados sobre acciones, con lo que quedarían fuera los de renta fija y variable, índices bursátiles, bonos, tipos de interés, etc. Y ello con el objetivo último de no alterar el mercado y, especialmente, la deuda pública. Con carácter adicional Francia defendía su aplicación únicamente

a determinados seguros contra el impago de deuda. En cambio Alemania era partidaria de la implantación de un tributo más amplio. Baste recordar a este respecto que, como ya hemos tenido ocasión de precisar, cuando el gravamen vio la luz en la Propuesta de Directiva presentada por la Comisión allá por el año 2011 su ámbito de aplicación se proyectaba sobre acciones, deuda soberana, deuda corporativa y derivados.

En efecto, España rechazaba la posibilidad de que el Impuesto gravase los derivados de deuda pública, ya que se quería evitar que la introducción de un Impuesto sobre dichos derivados y los tipos de interés oficiales desincentivase a los actores en los mercados. Por el contrario otros países como Alemania, Bélgica, Portugal, Estonia, Eslovaquia y la propia España rechazaban la posibilidad de que se vean afectados los fondos de pensiones y las compañías aseguradoras, perdiendo así interés ante los inversores.

Los puntos de desacuerdo entre los once países participantes en la implantación del gravamen se concretaban en el eventual sometimiento a gravamen de la compraventa de acciones no cotizadas, en qué derivados habrían de quedar incluidos en el ámbito de aplicación del Impuesto y en el procedimiento a seguir de cara a su recaudación. En cambio únicamente se había alcanzado acuerdo respecto de la aplicación del nuevo gravamen a las acciones cotizadas y en lo relativo a la necesidad de priorizar la aplicación del principio de emisión frente al de residencia, lo que determinaba que el abono del gravamen lo soportasen quienes operasen mediante la emisión de acciones en los once países participantes en el procedimiento de cooperación reforzada.

A resultas de lo anterior a principios del mes de noviembre de 2015 la Comisión Europea planteó la retirada de la 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 cual, como se ha analizado, fue sustituida por

otra nueva de 2013 con arreglo al procedimiento de cooperación reforzada. Asimismo se valoró la posibilidad de retirar la Propuesta de Reglamento del Consejo sobre los métodos y el procedimiento de puesta a disposición del recurso propio basado en el Impuesto sobre las Transacciones Financieras.

Tal y como se encargó de recordar la Comisión, ya en su día, al adoptarse una decisión sobre el Paquete de 2014-2020, el Consejo Europeo de febrero de 2013 invitó a los Estados miembros participantes a que estudiasen si el Impuesto sobre las Transacciones Financieras podría utilizarse como base para crear un nuevo recurso propio, encomendándose al Grupo de Alto Nivel de Recursos Propios la tarea de realizar una revisión general del sistema de recursos propios guiada por los objetivos globales de sencillez, transparencia, equidad y responsabilidad democrática. Pues bien, dado que el Reglamento de puesta a disposición se basaba en la Propuesta de la Comisión de junio de 2011 de Decisión sobre nuevos recursos propios, la cual no fue aprobada, ya no procedía la adopción de dicho Reglamento, motivo por el cual la Comisión retiraría la Propuesta. Cualquier propuesta futura de la Comisión relativa al recurso propio de un Impuesto sobre las Transacciones Financieras habría de ir acompañada también del Reglamento correspondiente de puesta a disposición.

Con fecha 7 de diciembre de 2015 un total de diez países de la UE (entre ellos España) elaboraron un Borrador que incluía las líneas generales sobre las características que debía tener la tasa en cuanto a las acciones y los derivados que se incluirían en su hecho imponible, así como sobre el alcance territorial que se aplicaría una vez que se implantara el gravamen. De conformidad con lo señalado en el citado Borrador se gravarían todas las transacciones con acciones negociadas intradía, así como todas las operaciones en la cadena salvo los de agentes y miembros de cámaras de compensación, en aquellos supuestos en los que actúen como facilitadores. Con carácter adicional, y a fin de mantener la liquidez en mercados que sufren

falta de liquidez, se preveía implantar una exención reducida. Y, en relación con el alcance territorial, se debatía la posibilidad de comenzar aplicando el gravamen solo sobre las acciones emitidas en el Estado miembro que participase en el gravamen, precisándose además que respecto de los derivados habría de estarse a una combinación del principio de residencia y del emisor, con una aplicación del principio de contraparte. La única "línea roja" de España era que no hubiera ningún tipo de gravamen sobre los derivados de deuda pública.

Apenas un día después, en el seno del Consejo del ECOFIN celebrado al efecto se debatió acerca de la opción entre los principios de residencia y de lugar de emisión para definir la localización del hecho imponible del gravamen, reiterándose la necesidad de que el nuevo Impuesto evite cualquier impacto o efecto negativo sobre los Estados miembros ajenos a la cooperación reforzada y que no van a implantar el tributo. Asimismo se trató de precisar la aplicación del Impuesto en las sucesivas transacciones que pudieran tener lugar en relación con una operación o transacción principal, admitiendo la exención sólo en el caso de que intervengan meros agentes y no cuando lo hagan intermediarios que actúen por cuenta propia.

La aplicación del principio de residencia resultaba además completada con determinados elementos configuradores del principio de emisión, al objeto de evitar la deslocalización de transacciones. De este modo el gravamen se aplicaría a los instrumentos financieros emitidos por determinadas entidades residentes en un país de la UE que participara en su aplicación, con independencia de dónde estén establecidas las partes de la transacción, evitándose con ello que los operadores económicos desvíen sus operaciones a otros centros financieros. Finalmente fueron objeto de debate diversas cuestiones técnicas relativas a la aplicación del Impuesto en las operaciones con derivados y otras concernientes al impacto del tributo en relación con los fondos y sistemas de pensiones.

Desde nuestro punto de vista a la luz de este nuevo impulso adoptado parecía claro que el gravamen debía basarse en el principio de la base más amplia posible y tasas bajas, no debiendo impactar por el contrario en los costes de la deuda soberana.

III. REFLEXIONES CRÍTICAS ACERCA DE LA CREACIÓN EN EL SEÑO DE LA UE DE UN IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS.

A la luz de la eventual aplicación de este Impuesto sobre las Transacciones Financieras en el ámbito comunitario son varias las cuestiones que habrían de ser objeto de análisis. Por ejemplo, ¿hasta qué punto la banca podría optar por trasladar a sus clientes este nuevo gravamen a la actividad bancaria aprobada en el ámbito comunitario y destinada a contribuir a la consecución de un reparto equitativo del coste de la crisis financiera y a una mayor estabilidad del sistema, introduciéndose así mecanismos de retención fiscal y tasas para las instituciones financieras? En nuestra opinión ello podría ser así en la medida en que las entidades financieras estimen que se trata, en realidad, de un impuesto destinado a gravar el desarrollo de su actividad indiscriminado.

¿Cabría la posibilidad de que las entidades financieras optasen por trasladar este nuevo coste a los clientes en forma de mayores comisiones o diferenciales en los préstamos, o incluso proporcionando una menor retribución del ahorro? Desde nuestro punto de vista, así es. Téngase presente además que una cosa es la creación de un gravamen que paguen aquellas entidades que hayan solicitado fondos públicos y otra bien distinta la imposición de un gravamen al conjunto de las entidades financieras que termine trasladándose a la totalidad de los ciudadanos. A tal efecto una alternativa a la adopción de la citada medida podría consistir en endurecer las exigencias de transparencia y de fondos propios, dadas las importantes pérdidas de créditos que, de un tiempo a esta parte, han venido experimentando buena parte de las entidades financieras. En este sentido cabe plantearse hasta qué punto la aplicación del

citado gravamen podría llegar a representar una carga excesiva sobre el sector financiero susceptible de terminar frenando la reactivación económica.

Siendo las entidades bancarias las destinatarias de esta figura impositiva que, desde determinados sectores, ha venido siendo calificada como "cortoplacista", no sería de extrañar que aquéllas terminasen subiendo el coste de mantenimiento de los depósitos u otro concepto similar. Y dado que, en la actualidad, el 100% de la población española mantiene relaciones con los bancos, estaríamos realmente en presencia de una figura impositiva que acabaría recayendo sobre el conjunto de la ciudadanía. No parece factible, además, que las entidades financieras estén dispuestas a reducir sus beneficios por las eventuales prácticas especulativas que puedan haber desarrollado algunas de ellas.

A la hora de estudiar la implantación de una figura de este tipo debe diferenciarse entre imponer un gravamen con la finalidad de destinar su importe a hacer frente a los eventuales perjuicios que puedan llegar a ocasionar los recortes del déficit, evitándose así tener que "acudir al rescate" de las entidades financieras con fondos ilimitados, de una parte, y proceder a la creación de un gravamen destinado únicamente a gravar las transacciones financieras internacionales, de otra.

A nuestro juicio de cara a una eventual implantación del citado gravamen sería necesario garantizar la igualdad de trato en todos los países de los bancos europeos para evitar fugas de capitales o deslocalizaciones. Por otro lado se ha de señalar que, si bien la aprobación de un gravamen de este tipo se presenta como una medida lógica en Estados Unidos, donde el conjunto de las entidades financieras han recibido considerables inyecciones de liquidez procedentes del Tesoro norteamericano (FED), su aplicación podría tener menos fundamento en nuestro país, donde su aplicación como medida preventiva podría carecer de razón de ser, ya que la obligación de provisionar podría resultar suficiente.

En todo caso han de tenerse presentes las evidentes dificultades para poner en marcha la medida, dada la falta de consenso entre los dirigentes europeos y las distorsiones de competencia que supondría el hecho de que dicho gravamen sólo fuera efectivo en el perímetro de la Eurozona y no a nivel mundial.²²

Más allá de su eventual impacto recaudatorio el objetivo que habría de perseguir este tipo de peaje fiscal a la banca sería desalentar las operaciones especulativas con instrumentos financieros, limitar la volatilidad y favorecer la estabilidad del sistema. Ahora bien no parece que los dudosos beneficios aludidos puedan llegar a compensar los evidentes perjuicios en la operatividad de los mercados. En este sentido desde el propio BCE se había venido rechazando la iniciativa, por entender que un gravamen impuesto sólo en la Eurozona se traduciría en una pérdida importante de actividad para Europa.

Por otra parte conviene tener presente que la implantación de la presente figura impositiva podría llegar a producir efectos sobre la actividad económica y el empleo, lo que supondría un coste añadido para familias y empresas. De este modo podrían no ser los especuladores quienes cargasen con las consecuencias, sino los trabajadores y los ciudadanos. Las operaciones de cierta dimensión se deslocalizarían fuera de las plazas europeas, poniendo gravemente en riesgo su capacidad de ofrecer servicios competitivos e innovadores. En definitiva, si se optase por aplicar con carácter unilateral esta medida podría conducir a la implantación de un gravamen regresivo y de negativas

22 Dicha circunstancia quedó puesta de manifiesto, por ejemplo, en la Declaración efectuada con fecha de 6 de febrero de 2012 por la Comisión de Asuntos Económicos del Parlamento Europeo, la cual se mostró escéptica sobre la posibilidad de llevar a la práctica un Impuesto sobre las Transacciones Financieras, propuesto por la Comisión Europea y a la que se oponían países como el Reino Unido. Los eurodiputados se pronunciaron en su mayoría a favor de que las entidades financieras contribuyan a costear los gastos de la crisis económica mediante este Impuesto, pero expresaron dudas sobre si podrá llegar a aplicarse dentro de la Eurozona, en toda la Unión Europea o a escala mundial.

consecuencias para la industria financiera de la Eurozona, al negarse valor añadido de las finanzas y el crédito en la generación de riqueza.

Si se decidiese finalmente la implantación de un Impuesto sobre las Transacciones Financieras sería deseable que los organismos supervisores cuenten con elementos de prueba suficientes como para poder acreditar que una determinada entidad no está en situación de crear un problema al sistema financiero internacional o a la economía del país, incluso en las condiciones más adversas del entorno. Y ello en aras de evitar que una crisis financiera termine ocasionando costes excesivamente elevados al conjunto de los ciudadanos, permitiendo además reducir la fragmentación del mercado interior que afecta a los distintos productos del sector financiero, lo que puede terminar conduciendo a situaciones de doble imposición o de ausencia de imposición.

Desde nuestro punto de vista existe el riesgo de que el gravamen comunitario terminase recayendo, no en los bancos, sino en los inversores, las empresas y los ciudadanos en general. Como ya se ha indicado cualquier impuesto introducido en la compraventa de acciones bonos o derivados podría ser inmediatamente repercutido por el intermediario financiero al inversor final, provocando un encarecimiento de la financiación de las empresas, restando liquidez al mercado financiero que lo aplique y desviando inversiones hacia otros países.²³

A priori el impuesto habría de contener una carga ínfima sobre las transacciones financieras.

23 Por otra parte, y tal y como ha precisado HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P. A., "La propuesta de la Unión Europea para el Impuesto sobre las Transacciones Financieras en el marco de la cooperación reforzada: entre justicia tributaria, recaudación y restricción a las libertades comunitarias", ob. cit., pág. 101, la inclusión en el ámbito de aplicación del Impuesto de toda clase de operaciones financieras sin atender a su finalidad podría terminar acarreando efectos perjudiciales; en opinión del citado autor "la inclusión como entidades financieras a empresas de seguros y reaseguros, así como el gravamen de derivados sin atender a su naturaleza, pueden llevar al incremento del coste de productos que responden a una actitud financieramente responsable, como son los seguros".

Ahora bien dicho porcentaje resulta superior a los costes totales satisfechos por los principales operadores a corto plazo. Así las cosas la imposición del citado gravamen podría provocar la salida de estos inversores, dejando de operar en aquellos mercados que apliquen el nuevo gravamen. Las entidades financieras no residentes en el área de la cooperación reforzada preferirían prestar servicios financieros a la zona excluida de la cooperación antes que a aquella otra dentro de los límites territoriales de aplicación del Impuesto²⁴. Téngase presente además a este respecto que lo que se estaría produciendo sería el establecimiento de un tributo y su armonización en una parte de la Unión, frente a otra zona que permanecería fuera de la cooperación reforzada, creándose así una especie de "frontera fiscal". Y ello con independencia de que esta restricción tratara de ampararse en las causas de justificación

24 Ha de señalarse no obstante que dicha situación ha quedado parcialmente corregida con la introducción en la segunda Propuesta de la Comisión de la llamada "cláusula de emisión", al amparo de la cual se trata de evitar que, al someterse a gravamen las transacciones por razón de la residencia de los sujetos o entidades intervenientes, las entidades financieras terminaran residenciando sus filiales o sucursales fuera del territorio de aplicación del Impuesto, pudiendo igualmente llegar a producirse la deslocalización de las operaciones hacia otros mercados ajenos al Impuesto. Pues bien, tras la inclusión de esta cláusula de emisión se elimina la posibilidad de deslocalización en aquellos casos de negociación de valores sobre instrumentos financieros emitidos en la UE o bien, tratándose de derivados, respecto de aquellos que hubiesen sido negociados en mercados organizados. En efecto, dicha cláusula se destina a evitar que los inversores residentes en los Estados miembros partícipes suscriban sus transacciones financieras con entidades financieras no residentes, procediéndose a equiparar aquellas entidades financieras sometidas a la soberanía fiscal del gravamen de forma directa por razón de su vinculación territorial con las no residentes. Con carácter adicional, y al amparo del criterio de emisión introducido al respecto, aquellas transacciones efectuadas sobre productos estructurados, transacciones sobre valores negociables, participaciones de organismos de inversión colectiva e instrumentos del mercado primario quedarían sometidas a tributación en el Estado de emisión del instrumento. De este modo aquellas transacciones que se efectuasen entre entidades financieras radicadas fuera del área territorial de cooperación reforzada o bien realizadas entre una entidad financiera y un sujeto no financiero ubicados fuera de la Comunidad quedarían sometidas a gravamen.

para la limitación de las libertades comunitarias contenidas en el TFUE, en las que se alude a la necesaria concordancia con otros objetivos del Tratado tales como la supervisión fiscal efectiva o la protección de la coherencia fiscal.

Ello podría traducirse en una pérdida de liquidez en el mercado financiero (de acciones u obligaciones), con lo que se disminuiría la posibilidad de recibir inversiones extranjeras, minorándose las posibilidades de financiación de las empresas que acuden a los mercados de capitales. Un mercado en el que sólo hay inversores a largo plazo no puede ser un mercado líquido. Ningún mercado tiene una liquidez adecuada si no coexisten operadores que invierten a corto plazo, junto a inversores que invierten a largo plazo.

En esta línea, y en relación con la cuestión relativa a la eventual vulneración de la Directiva en materia de impuestos indirectos a la concentración de capitales²⁵, dado que la transmisión efectuada en mercados secundarios de instrumentos financieros no está sujeta a su regulación podría concluirse que no existe vulneración alguna a este respecto. Con carácter adicional la introducción del citado gravamen podría implicar una reducción significativa del volumen negociado y la desviación de gran parte de la negociación a otros mercados libres de la carga del impuesto. Podría producirse así un efecto desincentivador de la operativa de muy corto plazo que llevan a cabo fundamentalmente grandes inversores como las tesorerías de los bancos, hedge funds o bancos de inversión, viéndose afectada la liquidez y entorpeciéndose el correcto funcionamiento del mercado.

Por otra parte los índices tomados para su cuantificación no parecen mostrarse muy acordes con las características de los mercados

25 Como es sabido el ámbito de aplicación de dicha norma comunitaria (Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales) se proyecta sobre acciones, bonos y otros instrumentos directamente representativos de capital en su emisión, exceptuándose en cambio los mercados secundarios.

financieros y del propio sector financiero. Ello exigiría reforzar la conexión que ha de existir entre la carga tributaria derivada de la figura y la intervención de los distintos actores en el mercado financiero.

Desde nuestro punto de vista parece claro que los intermediarios financieros repercutirían el coste del impuesto a los inversores, ya sea al invertir éstos directamente sus ahorros en bonos o acciones o al mantener inversiones en fondos de inversión o fondos de pensiones que, a su vez, necesariamente invertirán en acciones y bonos sujetos al impuesto. Téngase presente además que los grandes inversores internacionales cuentan con capacidad suficiente para ubicar sus vehículos de inversión y sus inversiones en mercados que no soporten este Impuesto.

Recapitulando, la eventual implantación de un Impuesto sobre las Transacciones Financieras podría terminar trasladándose al consumidor final a través de mayores costes de capital (los inversores añadirían el coste del gravamen a la rentabilidad que exigen a sus operaciones), menor retribución en las inversiones o mayores comisiones en las transacciones. Asimismo cabría la posibilidad de que se produjese un efecto de deslocalización hacia territorios no sujetos al impuesto o hacia productos no gravados, con el consiguiente cierre de oficinas de *front office* y *back office* y la pérdida de puestos de trabajo y de ingresos fiscales.

Otros efectos adversos serían podrían ser restricciones del sector bancario en el acceso al crédito para empresas y Gobiernos y una disminución de la rentabilidad de las empresas no financieras, al margen del eventual surgimiento de distorsiones de la competencia, desviaciones del tráfico comercial entre productos, operadores y zonas geográficas y surgimiento de incentivos para los operadores de evadir impuestos a través de operaciones de escaso valor económico.

Por otro lado podría llegar a originarse un eventual efecto negativo sobre los fondos de pensiones y de inversión, al penalizar el impuesto

la gestión activa y prudente de los mismos e implicar una reducción del nivel de actividad de estos vehículos, que buscarán minimizar el efecto negativo en la rentabilidad por la aplicación del impuesto. En este sentido el Informe "Nuevos Gravámenes al Sector Financiero" promovido por la Fundación Impuestos y Competitividad y KPMG Abogados y publicado el 19 de diciembre de 2012 planteaba la posibilidad de que el volumen de contratación de productos financieros sujetos al Impuesto pudiera llegar a reducirse en nuestro país entre un 30%-50% en el largo plazo, para una recaudación esperada de entre 1.191 y 1.167 millones de euros.

Todo ello sin perjuicio de tener presente los costes extra que se aplicarían al mercado de repos (operación financiera consistente en vender un activo como bonos o letras del Tesoro con el compromiso de recomprarlo en una fecha determinada, generalmente a muy corto plazo), cuyas operaciones otorgan una gran utilidad a la hora de gestionar la liquidez del Tesoro²⁶. El perjuicio que la aplicación del nuevo Impuesto podría ocasionar a dicho mercado junto a la falta de alternativas viables podría introducir serios problemas a la gestión del riesgo. En definitiva podrían terminar planteándose consecuencias sobre la deuda pública, ya que un eventual aumento en los costes de la deuda

26 En efecto, téngase presente a este respecto que más de dos terceras partes de las operaciones de repos de deuda soberana tienen una liquidez inferior a tres días, en base a lo cual la aplicación del nuevo Impuesto podría terminar introduciendo costes adicionales no sostenibles, con especial perjuicio para los bonos soberanos. A tal efecto se ha de señalar además que el tributo deberá abonarse en el instante en que se produzca la transacción tratándose de operaciones realizadas a través de los mecanismos de compensación y anotación electrónicos o bien en los tres días siguientes a la fecha de la operación respecto de aquellas operaciones no electrónicas. No efectuándose el pago del tributo en plazo las restantes partes intervenientes en la realización de la operación tendrían la consideración de responsables solidarios. Ello implicaría que aquellas entidades no financieras que interviniessen en la realización de una operación con una o con varias entidades financieras actuando en nombre y por cuenta de una entidad financiera quedarían sujetas a la aplicación del citado régimen de solidaridad en el supuesto de que las entidades obligadas al pago del Impuesto no lo hiciesen efectivo en el plazo establecido al efecto.

pública podría terminar dejando sin efecto los ingresos procedentes de la aplicación de la nueva figura impositiva.

Asimismo el hecho de que la Propuesta de Directiva de la Comisión estableciese un sistema de recaudación de impuestos basado en el lugar donde se produce la transacción financiera podía terminar conduciendo a que un determinado Estado miembro no tuviese permitido recaudar todo el Impuesto aplicado sobre los bonos emitidos por dicho Estado, de manera que el aumento del coste en la deuda pública podría acabar siendo mayor que la recaudación obtenida por la negociación posterior de dicha deuda.

Como ya se ha indicado el tipo impositivo fijado (el 0,1% para acciones y bonos²⁷) era proporcional, lo que podría constituir una carga muy elevada para los bonos a corto plazo frente a los que se emiten con mayores vencimientos, con el consiguiente riesgo de encarecimiento de la financiación y sus consecuencias para la economía real y la estabilidad financiera.

En suma, la eventual aprobación de un Impuesto sobre Transacciones Financieras, aun suponiendo *a priori* una fuente de ingresos adicional, podría resultar inadecuada por su incidencia negativa y por su ineficiencia económica, pues los costes previsiblemente superarían los beneficios derivados de su introducción. Y ello sin perjuicio de la objeción que pudiera llegar a formularse relativa a que aquellas entidades financieras radicadas en aquellos Estados de la UE que hubiesen optado por no aplicar la Directiva terminaran experimentando situaciones de doble imposición, al tener que abonar el Impuesto en el país de origen y en uno de los 11 países que han aplicado el mecanismo de la cooperación reforzada. Cabría así la posibilidad de que su implementación terminara conduciendo

27 Recuérdese a este respecto que, con carácter general, se preveía la aplicación de un tipo de gravamen del 0,1% al banco del comprador y otro al del vendedor de activos financieros como acciones y deuda soberana. Dicho gravamen, para los derivados, sería del 0,01%.

a situaciones de doble o múltiple imposición, provocando un deterioro de la cooperación internacional en temas de fiscalidad y un excesivo proteccionismo comercial.

La eventual creación de un gravamen destinado a frenar la actividad de los operadores podría terminar proyectándose negativamente tanto sobre el volumen de negociación como sobre el diferencial entre demanda y oferta de las horquillas, originándose así situaciones de alta volatilidad²⁸. No se trataría, además, de un gravamen progresivo que operase sobre el beneficio o sobre la renta, al aplicarse a toda transacción financiera con independencia del resultado obtenido o de la eventual generación de valor añadido sobre el que gravar.

Creemos que habría que tratar de evitar que el gravamen recayese única y exclusivamente sobre los pequeños ahorreadores (personas físicas que destinan parte de sus ahorros a invertir directamente en bolsa o a través de un fondo de pensiones, cuya rentabilidad podría asimismo verse mermada) y no, en cambio, sobre inversores profesionales, hedge funds u otros vehículos inversores utilizados por los grandes patrimonios que operan en los mercados fuera del alcance de la supervisión local. Y ello, además, con la finalidad de evitar que el gravamen termine recayendo sobre las pequeñas y medianas compañías que cotizan en bolsa.

En todo caso la eventual aprobación del gravamen sin la existencia de un acuerdo unánime previo en el seno de la UE acerca de la forma y tiempo de su aplicación con el resto de los países de nuestro entorno podría terminar colocando al mercado financiero español en clara desventaja frente al resto de mercados financieros europeos.²⁹

28 En la actualidad opera además dentro de nuestros mercados financieros la prohibición de tomar posiciones cortas. Así las cosas si a ello se sumase la aplicación del presente gravamen podría terminar penalizándose la liquidez del mercado.

29 Téngase presente asimismo que el marco regulatorio y las recomendaciones de la Comisión Europea persiguen homogeneizar la actividad de los mercados financieros y de capitales a través del

Desde nuestro punto de vista la adopción de una propuesta que limitase la aplicación del gravamen a la compraventa de acciones de las empresas de los países participantes y siempre y cuando se negocien en plazas bursátiles de esos mismos países terminaría reduciendo drásticamente el número de operaciones afectadas y el potencial de recaudación, máxime si tenemos en cuenta la consabida exclusión de las operaciones con deuda pública.

De un tiempo a esta parte la aplicación del gravamen había suscitado controversias incluso entre los propios Estados partidarios de su aplicación. Así, por ejemplo, España o Italia querían evitar que se gravase excesivamente las operaciones sobre deuda soberana para encarecer la financiación de sus Tesoros y no poner más trabas a un mercado clave para ellos. En cambio otros Estados consideraban que si se empezasen a excluir activos susceptibles al gravamen el coste de recaudación del Impuesto sería más alto que los ingresos que generen.

Al margen de dicha disparidad de criterios la Comisión Europea había reconocido que el Impuesto podría acabar de facto con el mercado de repos (bonos con pacto de recompra), fundamentales para la estabilidad financiera, reconociéndose la existencia de alternativas equivalentes en el mercado. Recuérdese además que el diseño del gravamen obliga a comprador y vendedor a abonar la tasa, se encuentre o no en alguno de los países participantes.

A tal efecto a mediados del mes de octubre de 2016 la Comisión Europea comenzó a trabajar en un nuevo borrador del gravamen que únicamente se aplicaría a la compraventa de acciones de empresas de un total de 10 países emitidas en cualquiera de ellos (Alemania, Francia, Italia, España, Portugal, Grecia, Austria, Bélgica, Eslovenia, Eslovaquia), contemplándose una acumulación de los principios de residencia y emisión con la finalidad de reducir

desarrollo de diversas recogidas en los Acuerdos de Basilea II y III, Directiva MiFID, Target-2 y la Propuesta de Directiva sobre supervisión única bancaria.

sustancialmente el número de operaciones sometidas al gravamen.

La nueva propuesta excluía la imposición de las operaciones relacionadas con la deuda pública, si bien abría la puerta para suprimir esa exención tras un período transitorio, procediendo a fijar las condiciones para la imposición de los derivados en base a su precio nominal (cuando exista) o a precio de mercado. Asimismo la propuesta diseñada ofrecía una reducción del impuesto (de alrededor del 20%) a las operaciones de los llamados *market mares* u operadores ligados a una plaza bursátil específica o a operaciones internas de las propias compañías (*proprietary trading*). En cuanto al tipo de gravamen aplicable, éste podría ascender al 0,1% del valor de cada acción y al 0,01% sobre los derivados.

Una de las principales cuestiones a debatir en la citada Propuesta era la relativa a la introducción de una exención para los fondos de pensiones y otras aseguradoras, alternativa propuesta por Bélgica. Y ello al margen de la consabida excepción referente a las operaciones de cobertura que realicen empresas cuya actividad no sea financiera, al objeto de que solo se vean gravadas las operaciones del entorno financiero. En relación con las exenciones aplicables a los fondos de pensiones, su ámbito de aplicación fue objeto de reducción.

Por otra parte la Propuesta debatida en el seno del Eurogrupo durante el mes de febrero de 2017 había logrado alcanzar un principio de acuerdo para permitir una excepción para las transacciones financieras dentro de un mismo grupo con la finalidad de no perjudicar a la economía real.

IV. ANÁLISIS DE LOS GRAVÁMENES APLICADOS EN FRANCIA, ITALIA Y REINO UNIDO.

Con carácter general el Impuesto sobre las transacciones financieras aplicable en Francia grava el 0,3% del valor de todas las compraventas de acciones de empresas francesas cotizadas y cuya capitalización bursátil supera los 1.000 millones de euros. Concretamente el citado Impuesto,

aplicable desde 2012, somete a gravamen al 0,3% las compraventas de acciones cotizadas de empresas con una capitalización bursátil superior a 1.000 millones de euros (actualmente, unas 150 compañías). Con carácter adicional se grava al 0,01% el negocio de derivados (CDS) sobre bonos de países de la UE y al 0,01% las operaciones de alta frecuencia automatizadas cuando un operador francés realice más del 80% de los movimientos del día. La recaudación del citado gravamen ha ido creciendo desde los 245 millones de euros del primer ejercicio parcial en que se impulsó hasta los 1.450 millones de 2017, en parte porque el gravamen también se elevó, al 0,2% en 2013, y al 0,3%, en 2017.

A priori el Impuesto galo persigue la consecución de dos grandes objetivos. En primer lugar, hacer que el sector financiero contribuya en la reparación de las finanzas públicas. Y, en segundo término, ejercer una mayor presión sobre las actividades más especulativas.

El Impuesto francés opera sobre los movimientos al cierre del día, excluyendo inicialmente las operaciones intradía que incluyen operaciones especulativas como la venta y adquisición de un mismo valor durante la jornada. No obstante la previsión es que estas transacciones también se incluyan en 2019. Y es que se ha venido aplazando en varias ocasiones que tributen las operaciones intradía (aquellas que se hacen y deshacen en el día) aduciendo problemas técnicos. Con carácter adicional se somete a gravamen el *high frequency trading* (la compra de títulos que se decide automáticamente por ordenador mediante algoritmos) o los seguros de impago cuyos compradores no posean el activo que cubren. De este modo en la actualidad el Impuesto francés somete a gravamen también un 0,3% de las transacciones con acciones de cotizadas con capital superior a 1.000 millones de euros así como las operaciones realizadas en sistemas de negociación automatizados y de alta frecuencia y la adquisición de CDS por parte de empresas francesas.

Tal y como se ha señalado la recaudación del tributo galo ha ido creciendo desde los 245

millones de euros del primer ejercicio parcial en que se impulsó (año 2012) hasta los 1.450 millones de 2017, en parte porque el gravamen también se elevó, al 0,2% en 2013, y al 0,3%, en 2017. Asimismo en 2016 recaudó 947 millones con el tipo del 0,2% y 1.450 millones con el tipo del 0,3% en 2017, fijándose para empresas con una capitalización bursátil superior a 1.000 millones. El gravamen galo se introdujo el 1 de agosto de 2012, con una previsión de ingresos de 530 millones para dicho ejercicio, si bien solo se recaudaron 198 millones con el impuesto sobre las acciones y un millón con el tributo sobre los CDS. En 2013 se revisó a 700 millones de euros y en 2014 a 741 millones después de la primera experiencia, aunque finalmente la recaudación fue mayor, de 870 millones en 2014. En 2015 alcanzó los 1.057 millones de euros y en 2016 recaudó algo más de 900 millones de euros.

En todo caso el Tribunal de Cuentas de Francia ya advirtió en su día que el Impuesto estaba repercutiendo más en los inversores que en el sector financiero. Dicha circunstancia, en situaciones de baja rentabilidad del pasivo y con los tipos de interés en mínimos, podría llegar a provocar que el ahorro de las familias se concentre más en fondos de inversión que en depósitos. Con carácter adicional, y de acuerdo con lo manifestado por el Tribunal de Cuentas galo, la implantación del gravamen redujo un 10% la operativa bursátil con un volumen de acciones en manos de las familias siete veces superior al de España. Por otra parte el gravamen acabó proyectándose sobre el usuario de los sistemas de intermediación, ya que las empresas de servicios de inversión transmiten los costes a sus clientes. En resumen, tal y como concluyó el citado órgano de control la implementación del gravamen en Francia había provocado una recaudación fiscal menguante, produciéndose una caída de en torno a un 20% en el volumen de negociación del mercado y un aumento de las comisiones a los pequeños inversores.

En la actualidad constituyen aspectos discutibles del citado gravamen que no se incluye a los derivados financieros ni a los fondos de pensiones de empleo (promovidos por las

empresas para sus trabajadores) así como que, de facto, no se gravan a las operaciones del mercado más especulativas. Con carácter adicional la limitación del campo de acción del Impuesto a las empresas francesas permite que las operaciones nocivas que se pretenden evitar se desplacen a otros países, motivo por el cual se ha venido demandando un aumento de controles sobre el sector para elevar los ingresos por el Impuesto.

Italia, por su parte, puso en marcha la aplicación de un impuesto similar en 2013, con un gravamen del 0,2% sobre la operativa con títulos de cerca de un centenar de empresas cotizadas con más de 500 millones de capitalización. De los 260 millones que obtuvo el primer ejercicio de aplicación pasó a 431 millones en 2017, sumando así 1.972 millones de euros recaudados en un lustro.

Por último en Reino Unido se aplica un gravamen del 0,50% sobre el valor de compra de las acciones adquiridas en una empresa radicada en el citado país o extranjera con registro de acciones.

V. LA PRETENDIDA APLICACIÓN DEL GRAVAMEN A NIVEL ESTATAL: ALCANCE DEL ANTEPROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS.

Como es sabido Anteproyecto de Ley diseñado por el Ejecutivo estatal establece un tributo de naturaleza indirecta que grava las adquisiciones onerosas de acciones de sociedades españolas, con independencia de la residencia de las personas o entidades que intervengan en la operación o del lugar en que se negocien. Se establece así como principio de imposición el denominado principio de emisión, por considerarse que de esta manera se minimiza el riesgo de deslocalización de los intermediarios financieros en comparación con el principio de residencia, habida cuenta de que se someten a tributación acciones de sociedades españolas cualquiera que sea la residencia del intermediario financiero o el lugar en que se realicen las adquisiciones. Asimismo se someten a gravamen

los certificados de depósito representativos de las acciones anteriormente citadas.

Ahora bien ha de quedar claro desde un primer momento que el Impuesto no se aplica a toda adquisición de acciones de sociedades españolas, sino que se limita a aquellas que hayan sido admitidas a negociación en un mercado regulado, con independencia de que la transacción se ejecute o no en un centro de negociación, requiriéndose además que tengan un valor de capitalización bursátil superior a 1.000 millones de euros. Con este umbral se pretende que el Impuesto afecte lo menos posible a la liquidez del mercado, al tiempo que se garantiza un porcentaje muy elevado de la recaudación potencial del Impuesto.

El texto del Anteproyecto acude a la fórmula general habitual por la cual se establece la prevalencia, en caso de conflicto, de lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno frente a lo establecido en la propia Ley reguladora del Impuesto. No obstante, como consecuencia del carácter indirecto del Impuesto no es previsible que exista conflicto alguno entre este impuesto y lo dispuesto en los convenios internacionales en materia tributaria suscritos por España, que tratan habitualmente de evitar la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta (y a veces sobre el patrimonio), ya que no nos hallamos ante un impuesto sobre la renta de los previstos en el art. 2 del Modelo de Convenio de la OCDE. El Impuesto no queda, por tanto, comprendido dentro de los Convenios para evitar la doble imposición, sin perjuicio de la aplicabilidad en relación con el mismo de ciertos artículos de los Convenios como los concernientes al intercambio de información, la asistencia en la recaudación o la no discriminación, que recogen acuerdos entre las partes que no están constreñidos o limitados a los impuestos comprendidos en el Convenio.

El Impuesto diseñado se aplicará con independencia del lugar donde se efectúe la adquisición y cualquiera que sea la residencia de las personas o entidades que intervengan

en la operación. De esta forma se sujetan a gravamen todas las adquisiciones de acciones a que se refiere el art. 2 del Anteproyecto, relativo al principio territorial de emisión, conforme al cual el Reino de España tiene soberanía fiscal para someter a imposición la adquisición de acciones emitidas por sociedades de nacionalidad española.

Como fórmula habitual en nuestro ordenamiento tributario, se indica que el Impuesto se aplicará sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor en los Territorios del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

El concepto de adquisición onerosa se ha considerado en un sentido amplio, de forma que integra el hecho imponible del gravamen, no ya sólo la adquisición de las acciones por compraventa, sino también las realizadas mediante otros contratos onerosos como, por ejemplo, permutas, o cuando deriven de liquidación de otros valores o ejecuciones de instrumentos y contratos financieros, que puedan dar lugar a su adquisición.

Concebida la adquisición onerosa de los valores como configuradora del hecho imponible del gravamen en un sentido amplio se estima preciso excluir de tributación, por la vía del establecimiento de exenciones, determinadas operaciones que, atendiendo a las finalidades con la que se realizan (como son, entre otros motivos, la obtención de financiación por las sociedades, el adecuado funcionamiento de los mercados y de los sistemas de post contratación o ser consecuencia directa de operaciones de reestructuración o resolución de sociedades) se considera que no deben soportar tributación por el Impuesto. De este modo se declaran exentas determinadas operaciones propias del mercado primario, las necesarias para el cumplimiento de las funciones de las entidades que gestionan las infraestructuras de los mercados, las realizadas con el fin de favorecer la liquidez de los mercados así como las que vengan originadas por operaciones de reestructuración empresarial o de medidas de resolución, las que se realicen

entre sociedades del mismo grupo y las cesiones de carácter temporal.

En definitiva, están exentas las operaciones de cobertura que hacen los creadores de mercado en contratos de derivados sobre las acciones sujetas al Impuesto así como sus posibles compras derivadas del ejercicio o vencimiento de tales contratos. Así las cosas se eximen de gravamen las adquisiciones realizadas por intermediarios financieros para la cobertura de las posiciones mantenidas como resultado de sus funciones de creadores de mercado en instrumentos derivados cuyo subyacente sean acciones sujetas al Impuesto, entendiendo por tales intermediarios financieros los miembros o participantes de un centro de negociación, tal como se define en la Directiva 2014/65/UE, que queden vinculados por un acuerdo por escrito de creación de mercado para publicar de manera continuada, cuando negocien por cuenta propia cotizaciones simultáneas en firme de compra y de venta de magnitud comparable y a precios competitivos en relación con los instrumentos derivados señalados, de modo que se aporte liquidez de forma regular y predecible al mercado para tales instrumentos derivados. Dicho acuerdo escrito debe especificar las obligaciones del creador de mercado en relación con la provisión de liquidez para los instrumentos derivados sujetos al acuerdo. Tales obligaciones serán supervisadas y ejecutadas.

En cuanto a la base imponible del gravamen, la misma queda constituida, con carácter general, por el importe de la contraprestación, sin incluir los gastos asociados a la transacción y, en defecto de importe, se definirá conforme al valor de mercado. No obstante se establecen determinadas reglas especiales en aquellos supuestos en los que la adquisición de los valores deriva de la ejecución o liquidación de obligaciones o bonos convertibles o canjeables, de instrumentos financieros derivados o de cualquier instrumento o contrato financiero, atendiendo a las condiciones que se fijen en dichos instrumentos o contratos para la entrega de los valores, así como en el caso de adquisiciones y transmisiones de un mismo valor

sujeto al Impuesto realizadas en el mercado por un adquirente en la misma fecha, supuesto en el que la base imponible se determinará conforme a un precio medio de compra aplicado a las adquisiciones netas.

El Impuesto se limita a la adquisición de las acciones admitidas a negociación en un mercado regulado, pudiendo ser éste un mercado español, de otro Estado de la Unión Europea o un mercado que pueda considerarse equivalente de un tercer país.

El concepto de "mercado regulado" se define por remisión expresa al concepto que se contiene en la Directiva relativa a los mercados de instrumentos financieros, en la que se define como tal un sistema multilateral operado o gestionado por un organismo rector del mercado y que reúne o brinda la posibilidad de reunir (dentro del sistema y según sus normas no discrecionales) los diversos intereses de compra y de venta sobre instrumentos financieros de múltiples terceros para dar lugar a contratos con respecto a los instrumentos financieros admitidos a negociación conforme a sus normas o sistemas, y que está autorizado y funciona de forma regular.

Tratándose de acciones de sociedades españolas cotizadas en un mercado de un tercer país la condición de dicho mercado como equivalente a un mercado regulado del entorno de la Unión Europea se deberá determinar, a efectos de la configuración del hecho imponible. Dicho marco normativo y de supervisión de un tercer país podrá considerarse equivalente si cumple como mínimo las condiciones de que los mercados de ese tercer país necesitan autorización y están sujetos a una supervisión y un control del cumplimiento efectivos y permanentes, así como que los mercados tengan normas claras y transparentes relativas a la admisión a cotización de valores, de forma que dichos valores pueden negociarse de modo correcto, ordenado y eficiente, y son libremente negociables. Con carácter adicional se exige que los emisores de valores están sujetos a requisitos de información periódica y

permanente que garanticen un elevado nivel de protección de los inversores. Asimismo será necesario que la transparencia e integridad del mercado queden garantizadas mediante la prevención del abuso de mercado en forma de operaciones con información privilegiada y manipulación del mercado.

Otra gran premisa para que las adquisiciones onerosas de acciones de una sociedad española admitidas a negociación en un mercado regulado o equivalente queden sometidas al Impuesto es que el valor de capitalización bursátil de la sociedad considerado en una fecha determinada, que se fija en el 1 de diciembre del año anterior a aquél en que realiza la adquisición, sea superior a 1.000 millones de euros. Con el establecimiento de este umbral cuantitativo se pretende que el Impuesto afecte lo menos posible a la liquidez de los mercados, al excluirse las sociedades que tengan una capitalización bursátil inferior al mismo, que generalmente tienen una menor liquidez. Por otro lado, al fijarse como fecha de referencia para determinar la capitalización el 1 de diciembre del año previo al de la adquisición se pretende otorgar seguridad jurídica sobre la sujeción de la operación al impuesto antes de su realización.

La cuantía del Impuesto se determinaría aplicando a la base imponible el tipo impositivo del 0,2%. El sujeto pasivo será, con carácter general, el miembro del mercado que ejecuta la adquisición, ya actúe en nombre o por cuenta propia o de terceros. No obstante, para el caso de que el miembro del mercado no pueda determinar las operaciones realizadas por un mismo adquirente, por interponerse en la transmisión de la orden otro u otros intermediarios financieros que actúen en nombre propio, la condición de sujeto pasivo recaerá en el intermediario financiero que, actuando de tal forma, haya recibido la orden del adquirente.

Para las operaciones que no se realicen en un mercado la consideración de sujeto pasivo recaerá, dependiendo del supuesto de adquisición, en el internalizador sistemático,

en la empresa de servicios de inversión o entidad de crédito receptora de la orden y, en última instancia, en la entidad depositaria de los valores. Y, de cara al establecimiento del devengo del Impuesto, se atiende al ámbito en el que se efectúe la adquisición, de forma que en las realizadas en un mercado o con un internalizador sistemático el Impuesto se devengará en el momento que la operación se liquide. Y para las realizadas fuera de dichos ámbitos se establece el devengo en el momento del registro de los valores a favor del adquirente.

Por último, la declaración e ingreso del Impuesto se deberá realizar mediante autoliquidación del sujeto pasivo conforme a la forma, lugar y plazos que establezca el Ministro de Hacienda si bien, para facilitar el pago del gravamen y lograr cierta automatización en su gestión, se prevé que reglamentariamente se establezca un procedimiento expreso.

Recapitulando, de acuerdo con la regulación recogida en el Anteproyecto de Ley nos hallamos ante la aplicación de un impuesto a la compra de acciones por valor del 0,2% de la operación (el doble del tipo propuesto por la Comisión³⁰, si bien el mismo que el aplicable en Francia e Italia), siempre que se trate de títulos de compañías de gran tamaño, quedando exenta la renta fija o deuda. Asimismo quedarían exentas las salidas a Bolsa (OPV), las liquidaciones de los creadores de mercado (intermediarios que proporcionan liquidez a un determinado valor), las operaciones amparadas por los contratos de liquidez (en tanto en cuanto se estima que contribuyen al eficiente funcionamiento de los mercados), los bonos convertibles en acciones y los derivados.

Con carácter general sería el liquidador de las operaciones el que entregaría a Hacienda el tributo, previéndose que los depositarios de otros países de la UE o incluso de fuera de la

30 Recuérdese además que el gravamen propuesto en su día por la Comisión se aplica a las operaciones por cuenta propia y por cuenta de terceros, de manera que termina repercutiéndose en el inversor (no operador financiero) que adquiera las acciones, ya sea un fondo de inversión o de pensiones o una persona física directamente.

Unión realicen el pago mediante acuerdos de colaboración suscritos a tal efecto. Ahora bien podría llegar a suceder que los grandes inversores negocien en una plataforma alternativa y se liquiden los títulos en un depositario que no esté bajo el control directo de las autoridades fiscales españolas, en cuyo caso la recaudación del gravamen no resultaría posible. No obstante desde el Ministerio de Hacienda se contempló la posibilidad de reducir las cargas administrativas que habrían de soportar los operadores financieros como consecuencia de este nuevo tributo estableciendo un procedimiento de liquidación y pago del Impuesto que se pudiera canalizar a través del depositario central de valores, lo que permitiría unificar el pago del tributo en algunas entidades, de modo que las empresas reducirían los costes administrativos de gestionar el tributo. De este modo, si bien el recaudador del Impuesto será el intermediario, en la práctica sería el depositario central de valores quien, en nombre y por cuenta del intermediario, efectuaría la declaración y el ingreso de la deuda tributaria.

Se prevé someter a gravamen únicamente la compra de acciones. La adquisición en el mercado primario (suscripción en la emisión) no tributaría. En efecto, entre las adquisiciones que estarían exentas de dicho gravamen destacaban operaciones del mercado primario³¹, las necesarias para el funcionamiento de infraestructuras del mercado, las de reestructuración empresarial, las que se realicen entre sociedades del mismo grupo y las cesiones de carácter temporal.

No obstante en otros países se exonera asimismo del gravamen a las transacciones intragrupo o reestructuraciones, supuesto de exención no contemplado en el borrador de nuestro gravamen. En todo caso quedarían fuera de su ámbito de aplicación la deuda (tanto la pública como la privada) y los derivados. En cambio, y de acuerdo con la redacción del Anteproyecto de

31 Así sucedería, por ejemplo, tratándose de la puesta a la venta en una salida a Bolsa de acciones existentes (OPV) o de títulos nuevos que suponen una ampliación de capital (OPS).

Ley, se someterían a gravamen los certificados de depósito que representen acciones.³²

El hecho de que sólo se someta a gravamen la compra de acciones emitidas en España de empresas cotizadas implica que si se compran acciones de empresas extranjeras no se someta a gravamen la operación, lo que podría perjudicar a las empresas españolas, exonerándose a las acciones de las que tengan una capitalización inferior a 1.000 millones de euros. Ello podría vulnerar además la libertad de movimiento de capitales en la UE. Con carácter adicional el hecho de que no se sometan a gravamen los derivados así como las acciones de empresas no cotizadas, la deuda pública y privada podría llegar a minorar considerablemente el efecto recaudatorio del gravamen.

Desde nuestro punto de vista debe entrar a clarificarse qué se ha de entender por "operador financiero" y, en particular, si el mismo excluye a los fondos de pensiones y a los creadores de mercado y sistemas centralizados de contratación.

Como ya se ha señalado el gravamen se aplicaría sobre las operaciones intradía netas, lo que quiere decir que se compararía el saldo de final de un día con el de la jornada anterior y se aplicaría el Impuesto a cada cambio de manos de una acción. Así, por ejemplo, si un determinado operador vendiese 50 veces una misma acción y la recomprase otras tantas para sacar un beneficio en el proceso esta actividad no estaría sujeta al tributo porque al final del día no habría cambiado de manos el título. Por otra parte quedarían exentas las salidas a Bolsa. De cualquier manera se optaría por penalizar fiscalmente la canalización de ahorro hacia la capitalización de grandes empresas, favoreciendo en cambio fiscalmente la canalización de ahorro hacia empresas de pequeño tamaño y hacia la deuda.

32 En cambio los otros impuestos similares vigentes en Bélgica, Irlanda, Reino Unido, Grecia e Italia no someten a gravamen a los certificados de depósito (ADR por sus siglas en inglés).

El nuevo gravamen se aplicaría en todos los centros de negociación (también si se compran acciones de una cotizada española en un centro en el extranjero) a través de las cámaras de compensación y de los bancos depositarios. En suma, se trataría de aplicar un tipo de gravamen del 0,2% sobre la compra de acciones emitidas en España de grandes empresas cotizadas cuya capitalización supere los 1.000 millones de euros, no aplicándose en cambio el gravamen sobre la deuda pública ni sobre los derivados financieros.

Tal y como hemos manifestado al analizar la propuesta comunitaria a nuestro juicio la aplicación del gravamen diseñado por el Ejecutivo estatal (que se liquidaría mensualmente y se aplicaría sobre los ingresos obtenidos por cada servicio, excluyendo el IVA) podría terminar penalizando el desarrollo de los mercados de capitales en la UE. Concretamente cabría la posibilidad de que se terminara reduciendo el número de transacciones realizadas (con la consiguiente pérdida de liquidez), ampliándose los diferenciales existentes entre el precio de venta instantánea de un activo y el precio de compra instantánea de ese mismo activo. A priori cuanto mayor resultase ser dicho diferencial más caro sería deshacer posiciones en los mercados ya que, a mayor incremento del citado diferencial, mayor sería la pérdida resultante del hecho de comprar y vender. Y, al ser más caro deshacer posiciones en el mercado, menor tendería a ser el valor de las acciones y, en última instancia, mayor resultaría el coste de financiación de las empresas para ejecutar nuevas inversiones.

Con carácter adicional podría terminar incrementándose el coste de financiación de recursos propios, incluso beneficiando al sector financiero al incentivar el coste de recursos ajenos en tanto fiscalmente más baratos.

Se trataría además de un gravamen que no daría una solución a problemas actuales tales como el actual desarrollo de los mercados y de los operadores de la llamada "banca en la sombra", el control de los riesgos en dichos mercados o la creciente acumulación de títulos de deuda. Por último podría terminar

impactando negativamente desde el punto de vista de la competitividad.

Ya en Suecia, allá por el año 1984, se introdujo un impuesto sobre la compraventa de acciones igual al 1% de su valor (0,5% pagado por el comprador y 0,5% por el vendedor), siendo incrementado el tipo de gravamen dos años después hasta el 2% y extendiéndose a los títulos de deuda. El resultado obtenido fue la deslocalización de las operaciones financieras procedentes del citado país hacia otras plazas, con la consiguiente pérdida de liquidez en el mercado. La recaudación obtenida por el citado gravamen se compensó con una pérdida de ingresos obtenida en el impuesto sobre ganancias patrimoniales, ya que la existencia de un menor volumen negociado implicó una menor realización de ganancias en el mercado sueco, lo que condujo a la eliminación del impuesto en 1991.

EL OBLIGADO TRIBUTARIO EN LOS PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS

ESTER URRUZOLA MORENO (*)

I. ANTECEDENTES.

Recientemente el Tribunal Supremo (a través de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo) ha dictado tres Sentencias en octubre de 2018¹ en las que resuelve que, en el Impuesto (o modalidad) sobre Actos Jurídicos Documentados, el sujeto pasivo cuando el documento sometido a gravamen sea una escritura pública de préstamo con garantía hipotecaria es el acreedor hipotecario en lugar del prestatario.

De acuerdo con el Auto de admisión del recurso², la referida Sección Segunda es consciente, y así lo señala expresamente, que existe doctrina de la Sala Tercera del propio Tribunal Supremo que entiende, justo lo contrario esto es, que el sujeto pasivo es el prestatario. A esta conclusión se llega fundamentalmente en base a que el adquirente del derecho sobre el que gira el gravamen es el prestatario y ello porque el derecho es el préstamo mismo aunque se encuentre garantizado con hipoteca.

En este contexto cabe preguntarse cómo siendo consciente la Sala Segunda de esta doctrina que determina que el sujeto pasivo es el prestatario, procede a admitir el recurso planteado. La respuesta a este interrogante es la consideración del reciente criterio contrario sentado por la Sala Primera (Sala de lo Civil) del Tribunal Supremo que ha abierto un nuevo debate doctrinal al respecto, lo que requiere, o puede requerir, una nueva respuesta por parte del Tribunal Supremo.

¹ Sentencia núm. 1505/2018 de 16 octubre. RJ 2018\4082, Sentencia núm. 1523/2018 de 22 octubre. RJ 2018\4599 y Sentencia núm. 1531/2018 de 23 octubre. RJ 2018\4618.

² Auto de Admisión (PROV 2018, 19780)

En efecto, este criterio al que se refiere el Auto de admisión del recurso son las Sentencias de la Sala Primera³ que declaró abusiva la cláusula que imputaba al prestatario el pago del impuesto devengado en un préstamo con garantía hipotecaria. Si esta cláusula se considera abusiva ¿no debe revisarse la doctrina jurisprudencial que considera al prestatario sujeto pasivo de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados?

O dicho desde otra perspectiva, las referidas sentencias consideraban que, en lo que se refiere a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, es sujeto pasivo, en lo que se refiere a la constitución del derecho, la entidad prestamista.

Y a esta conclusión se llega debido a que es el adquirente del derecho real de hipoteca que en definitiva es lo que se inscribe y porque las copias autorizadas se expiden a su instancia, siendo además el principal interesado en la inscripción de la garantía hipotecaria.

La doctrina de estas Sentencias de las Salas de lo Civil ha sido corregida posteriormente por el Pleno de dicha Sala bajo la consideración de que en estos casos, para determinar el sujeto pasivo, no hay que atender exclusivamente a la garantía, sino que la constitución de fianzas y derechos de hipoteca, prenda, anticresis, en garantía de un préstamo, tributan exclusivamente por el concepto de préstamo.

Como se puede comprobar existen unos primeros pronunciamientos de la Sala de lo Civil en un sentido y luego una corrección del Pleno de la misma en sentido contrario.

Este viraje jurisprudencial es el que da pie a la Sala Tercera (Sala de lo Contencioso-Administrativo) del Tribunal Supremo para admitir el recurso de casación y resulta que (en el mismo sentido

³ Sentencias de 23 de diciembre de 2015 corregidas por Sentencias del Pleno de 15 de marzo de 2018

que se pronunció originariamente la Sala de lo Civil) la Sala de lo Contencioso-Administrativo también entiende que el sujeto pasivo es, en este caso, el acreedor hipotecario.

Pero esto no queda aquí, sino que al poco tiempo desde que se pronuncia la Sala Tercera en el sentido que se acaba de señalar, el presidente de la misma acuerda la avocación a Pleno de tres recursos de casación⁴, sobre la misma materia.

Esta avocación se considera, en el caso que nos ocupa, necesaria para la Administración de justicia, a la vista de la cuestión litigiosa citada en dicho recurso que reviste una trascendencia general que justifica su deliberación por el Pleno de la Sala. Posteriormente el Pleno vuelve a considerar como sujeto pasivo al prestatario.

Como puede verse de esta relación de hechos, el propio Tribunal Supremo plantea en un breve espacio de tiempo una solución y la contraria, existiendo argumentos, en consecuencia y a su juicio, para sentencias en una dirección y en la contraria.

II. OBJETO DEL PRESENTE ARTÍCULO.

Al hilo de las citadas Sentencias del Tribunal Supremo en el presente trabajo analizaré la cuestión debatida en las mismas, utilizando para ello tanto las contrapuestas razones esgrimidas por la Sección correspondiente y por el Pleno en estos recientes pronunciamientos, como otras consideraciones que entienda interesante traer a colación.

Este análisis se va a realizar, también y como no puede ser de otra forma, desde la perspectiva de los Territorios Históricos. Veremos por tanto cómo les afectan estas Sentencias y las diferencias normativas con el régimen aplicable en Territorio Común. En este sentido ya adelanto que las diferencias normativas van a ser, o al menos pueden ser, determinantes en el tratamiento final de la cuestión planteada.

No son objeto de este trabajo, por la dimensión que al mismo corresponde y a pesar de su relevancia, otras cuestiones que no son propiamente tributarias como, por ejemplo, si existían razones suficientes para la avocación al Pleno del Tribunal Supremo de los recursos de casación antes citados o para que la Sala Tercera del Tribunal Supremo admitiera el recurso de casación a raíz de los pronunciamientos de la Sala de lo Civil o, igualmente, si la regulación actual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados es susceptible de infringir el Derecho de la Unión Europea.

En cuanto al método que voy a seguir, en lugar de analizar cada Sentencia, agruparé los argumentos de cada una de las posturas, así como las aportaciones doctrinales o jurisprudenciales que considere interesantes en torno a los puntos centrales del debate.

En este sentido, y para ubicar adecuadamente la cuestión planteada, creo que es clave empezar recordando cuál es el marco concreto en que se plantea la discusión jurídica y, en concreto, la estructura del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de documentos notariales.

III. MARCO LEGAL EN QUE SE PLANTEA LA CUESTIÓN DEBATIDA.

El propio Tribunal Supremo determina el marco jurídico en que debe ubicarse el debate de la cuestión planteada. Este marco jurídico está formado por los siguientes preceptos, contenidos todos ellos, salvo uno que expresamente se dirá y cuya ubicación normativa en el Reglamento resulta importante, en la Ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Este marco legal es el siguiente:

- Artículo 4: Este precepto sienta el principio general en base al cual a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho. Ahora bien, en los casos en que un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones

⁴ Recursos de casación 1049/2017, 1653/2017 y 5911/2017.

sujetas al Impuesto de forma separada, se exigirá el gravamen correspondiente a cada una de las convenciones, excepto que la normativa determine expresamente otra cosa, que como se verá (artículo 15.1 que se comenta seguidamente) así sucede en el caso que se analiza.

- Artículo 8: En la constitución de préstamos de cualquier naturaleza, el obligado al pago del Impuesto es el prestatario.
- Artículo 15.1: La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo.

Por tanto, en estos casos en que existe préstamo e hipoteca, se tributa sólo bajo el concepto de préstamo y además, como excepción a la regla general a que alude el artículo 4 anteriormente citado, sólo se tributa por un gravamen.

- Artículos 27, 28 y 31: Aunque esta cuestión se va a desarrollar en el apartado siguiente, conviene señalar a modo de resumen que se encuentran sujetos al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados los documentos notariales, mediante:

- una cuota fija, que en el caso de Álava es de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario para las matrices y copias, y
- otra variable, al tipo que fijen, dentro de unos límites, las Comunidades Autónomas –o al 0,5% a falta de previsión de éstas– en los casos de primeras copias de escrituras cuando contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.

- Artículo 29: Se califica como sujeto pasivo al adquirente del bien o derecho y, en su defecto, a las personas que insten o solicitan

en los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.

- Artículo 68: este artículo complementa lo dispuesto en el artículo 29 acabado de citar en el sentido que especifica que cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario.

De esta forma, este artículo 68 precisa, completa o interpreta lo dispuesto anteriormente sobre el sujeto pasivo.

Este artículo 68 es el único de la relación que no se encuentra en la Ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sino en su Reglamento de desarrollo.

Esta circunstancia, como luego se verá con más detalle, tiene su importancia. Baste en este momento señalar que es posible llegar a plantearse si existe, o no, un posible exceso reglamentario. Sobre esta cuestión el Tribunal Supremo reconoce, sin perjuicio de lo que se va a señalar más adelante, que “aunque se ha discutido sobre la legalidad de dicha norma reglamentaria, la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo...no ha apreciado defecto alguno de legalidad...y...el Tribunal Constitucional también ha afirmado su constitucionalidad.”

- Artículo 30: La base imponible en las escrituras que documenten préstamos con garantía hipotecaria está constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos.

IV. ESTRUCTURA IMPOSITIVA DE LA MODALIDAD DE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS RESPECTO DE LOS DOCUMENTOS NOTARIALES.

Tal como se ha señalado anteriormente, la modalidad de Actos Jurídicos Documentados está formada por dos partes o gravámenes.

1.- Gravamen fijo.

Se trata de un gravamen de carácter formal que se satisface mediante efectos timbrados al que le es indiferente la clase o contenido del acto documentado. Estas características del gravamen fijo han hecho dudar a parte de la doctrina de si se trata realmente de un Impuesto o de una tasa.

Este mismo debate se produce en la vía judicial. Así, por ejemplo, un voto particular a la Sentencia del Pleno señala que es discutible que esta parte fija del Impuesto no constituya en realidad más una tasa que un Impuesto, porque parece atender más al principio retributivo de un servicio público prestado que al principio contributivo propio de los Impuestos, basado en la capacidad económica.

Es más también se ha dudado, fundamentalmente por idéntica razón, si no ya solo el gravamen fijo, sino también el gradual del que hablaremos a continuación, no tiene naturaleza de tasa más que de Impuesto.

A este respecto el Tribunal Supremo, fijando doctrina legal,⁵ señala que la inscripción en los Registros Públicos (el de la Propiedad, el Mercantil y el de la Propiedad Industrial, a los que ha de añadirse, como parte del primero, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento) otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen -dichas especiales garantías registrales- la finalidad del gravamen de Actos Jurídicos Documentados.

Ahora bien, continúa señalándose, esa justificación del Impuesto no lo convierte en una tasa por la prestación de un servicio, pues tanto la edificación, los préstamos concertados para financiarla y su distribución entre los pisos y locales, como el otorgamiento de las correspondientes escrituras y su eventual inscripción en el

Registro de la Propiedad (se refiere al supuesto de hecho analizado) forman parte del tráfico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él, participando de la riqueza que produce.

De lo anterior se concluye que estamos ante un Impuesto y no una ante una tasa porque beneficia al conjunto de la comunidad y, especialmente, a cuantos intervienen en tráfico inmobiliario.

Ahora bien, frente a la postura anterior, hay quien sugiere, y no cualquiera, sino la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario, que el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados habría que transformarlo en una tasa cuyo importe quedara limitado por el coste del servicio.

De acuerdo con el Informe de esta Comisión las modalidades correspondientes a la cuota fija del Impuesto correspondiente a los documentos notariales, a los documentos administrativos y a los documentos mercantiles responden, en cierta medida, a la idea de contraprestación.

Argumenta en este sentido dicha Comisión que no se trata de que el interesado reciba un servicio específico, sino de la ventaja derivada de la protección que otorga la fe pública, la ejecutividad de los documentos mercantiles, la práctica de anotaciones preventivas de embargo o el reconocimiento de títulos y grandes.

Desde este punto de vista afirma que el gravamen tiene cierta justificación en el principio de equivalencia y podría plantearse su conversión en una tasa. Sin embargo, como la ventaja que recibe el contribuyente no se plasma en un concreto servicio sino en una especial protección que se recibe del ordenamiento jurídico, no parece posible utilizar los criterios de cuantificación propios de las tasas para fijar su cuantía.⁶

No obstante esta opinión de la citada Comisión, el Tribunal Supremo, tal como se ha señalado,

5 Recurso de casación en interés de la Ley, de 4 de diciembre de 1997 y Sentencia de 25 de noviembre de 2002.

6 COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

entiende lo contrario y considera este gravamen como un Impuesto.

2.- Gravamen variable.

La operatividad del gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados requiere que, además de tratarse de primeras copias de escrituras y actas notariales, se cumplan los siguientes requisitos:

- Que tenga por objeto cantidad o cosa valorable.
- Que contenga actos o contratos inscribibles en determinados Registros públicos.
- Que no esté sujeto al Impuesto o, si se prefiere, modalidad de Transmisiones Patrimoniales o al de Operaciones Societarias.

De este último requisito se desprende que este gravamen variable o gradual opera en ausencia de otros Impuestos, es decir que para que un acto o contrato esté sujeto por este concepto al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, además de tener por objeto cantidad o cosa valorable y contener actos o contratos inscribibles en determinados registros públicos, es necesario que no esté sujeto ni a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales, ni a la modalidad de Operaciones Societarias.

Desde otra perspectiva, y como resumen general de este apartado y aunque ello suponga una cierta reiteración, la sujeción a gravamen de los documentos notariales tiene en cuenta dos aspectos, uno de carácter formal, el constituido por la propia escritura, y otro de carácter material representado por el acto o negocio jurídico que se documenta.

En relación con el aspecto material, el centro de atención para su sujeción al Impuesto se centra en que tenga por objeto cantidad o cosa evaluable y, además, contenga actos o contratos inscribibles en determinados Registros públicos. En este caso, además, el gravamen se articula en un porcentaje que se aplica sobre el importe

de la obligación o capital garantizado más determinados conceptos que contempla la propia Ley al determinar el cómputo de la base imponible.

Por otra parte, centrándonos en el sujeto pasivo, la normativa del Impuesto señala que el mismo en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados es el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. Sobre esta formulación, el Tribunal Supremo señala que esta "...redacción... ha merecido, en general, una crítica doctrinal desfavorable, fundamentalmente porque la referencia al "adquirente" no se corresponde en absoluto con el hecho gravado en el primero de los aspectos que hemos analizado (el gravamen al documento mismo, abstracción hecha del acto jurídico que se documenta en él). Y respecto de la segunda, es posible que la mención al adquirente sea aceptable, pero solo...respecto de negocios jurídicos traslativos únicos, pues en los documentos que incluyan varios actos más o menos conexos la procedencia de aquella precisión añade una enorme complejidad a la cuestión."

V. JURISPRUDENCIA ANTERIOR A LAS RECENTES SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO QUE FIJAN COMO SUJETO PASIVO AL ACREDOR HIPOTECARIO.

A fin de centrar este apartado conviene recordar que la cuestión planteada ante el Tribunal Supremo, que giraba sobre la liquidación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados de una escritura pública de formalización de un préstamo hipotecario que recaía sobre varias viviendas, consiste en determinar el sujeto pasivo que debe satisfacer dicha modalidad impositiva en las escrituras de constitución de préstamos con garantía hipotecaria.

Esto, la cuestión a resolver consiste en determinar si el gravamen gradual lo debe satisfacer el prestamista o el prestatario.

En la sentencia apelada, el Tribunal Supremo reconoce expresamente, y como punto de par-

tida, que el sujeto obligado en el caso de un préstamo hipotecario formalizado en escritura pública, es "hoy por hoy...cualesquiera sean las tendencias legislativas que, en un futuro próximo, pudieran consagrar su exención en...(dicha)...modalidad impositiva, introduciendo la necesaria claridad en el sistema aplicativo de un impuesto, como el de Actos Jurídicos Documentados, que tantas dificultades encierra en su actual configuración...el prestatario..."

Esta jurisprudencia, hasta las sentencias que se comentan y que van a modificarla, se fundamenta básica y principalmente en los siguientes argumentos:

- El hecho imponible consistente en el préstamo hipotecario es único lo que implica que el único sujeto pasivo posible es el prestatario de acuerdo con lo señalado en los artículos 8 y 15.1 a que se ha hecho referencia anteriormente.

A esta concepción unitaria del préstamo hipotecario se hace referencia seguidamente.

- La legislación señala expresamente que el sujeto pasivo es el "adquirente del bien o derecho" concepto que debe interpretarse en el sentido de que "el derecho a que se refiere el precepto es el préstamo que refleja el documento notarial, aunque éste se encuentre garantizado con hipoteca y sea la inscripción de ésta en el Registro de la Propiedad elemento constitutivo del derecho de garantía".

- Cuando la norma exige que las escrituras o actas notariales contengan actos o contratos inscribibles en el Registro de la Propiedad, "está refiriéndose, indisolublemente, tanto al préstamo como a la hipoteca".

- El Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dispone, sin dejar duda al respecto, que "cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía

se considerará adquirente al prestatario". Esta catalogación implica considerarlo como sujeto pasivo.

A la vista de estos fundamentos, el Tribunal Supremo llegaba a la conclusión de que "...en lo que respecta al pago del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, en cuanto al derecho de cuota variable en función de la cuantía del acto o negocio jurídico que se documenta...será sujeto pasivo el prestatario, por indicación expresa del...(citado)...Reglamento."

VI. EL PRESTAMO CON GARANTÍA HIPOTECARIA COMO UNIDAD TRIBUTARIA.

A continuación nos vamos a centrar en algo que resulta importante a la hora de determinar quién es el sujeto pasivo de la modalidad Actos Jurídicos Documentados. De forma concreta se trata de determinar si constituye el préstamo con garantía hipotecaria, que como su nombre indica es una préstamo garantizado por hipoteca, una unidad tributaria a efectos del Impuesto o se debe grabar por un lado el préstamo y por otro la hipoteca o garantía hipotecaria.

En numerosas Sentencias del Tribunal Supremo⁷ se recuerda que los préstamos hipotecarios se han concebido, tradicionalmente, como un solo hecho imponible, que primero basculó sobre el derecho real de hipoteca y después, a partir de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, sobre el préstamo.

Así, el Tribunal Supremo, a través de la correspondiente Sala de lo Contencioso-Administrativo, siempre ha aceptado la premisa de que el hecho imponible, préstamo hipotecario, es único y por tanto, la conclusión de su sujeción a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados es coherente cualesquiera que fueran las tendencias legislativas.

Personalmente no comparto esta afirmación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en cuanto

⁷ Entre otras se puede citar la Sentencia del Pleno del Tribunal Supremo de 17 de noviembre de 2001, Sala Tercera.

a su consideración como un único hecho imponible, máxime si se analiza la perspectiva histórica, especialmente los orígenes, al menos los más remotos, del Impuesto.

En efecto, en los textos legales relativos al Impuesto de derechos reales y transmisión de bienes⁸ se establecía la sujeción al citado Impuesto de los préstamos hipotecarios pero especificando que solo se tributaría de forma efectiva por el concepto de hipoteca, lo que conllevaba a que el Impuesto recayera sobre el que adquiría el derecho o a aquel a cuyo favor se reconocía.

Sin embargo el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados no proviene del Impuesto de derechos reales y transmisión de bienes sino que más bien, y fundamentalmente, proviene del Impuesto sobre el Timbre, fundiéndose ambos en un solo texto a partir de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, momento hasta el cual se superponen ambos impuestos.

Llegados a este punto cabe plantearse en qué consistía, en sus orígenes, el Impuesto sobre el timbre.

El Impuesto sobre el Timbre, o sobre el papel sellado, tiene su origen en los tiempos de Felipe IV que lo introdujo a través fundamentalmente de la Real Pragmática y Cédula de 15 de diciembre de 1636. Si bien su objetivo principal no era otro que obtener nuevos recursos económicos, su introducción supuso que el papel sellado se convirtiera en requisito necesario para la validez jurídica y fiabilidad de los documentos, o al menos de determinados documentos.

En efecto, la introducción del papel sellado se encuadra en el contexto histórico de una deficiente situación económica del reino en parte debido al aumento de los gastos bélicos con varios frentes abiertos como Flandes e Italia, lo que supuso una merma de recursos en la Hacienda Pública. Felipe IV dispuso, mediante la Pragmática Sanción de 15 de diciembre de

1636, que todos los títulos y despachos reales, escrituras públicas, contratos entre partes, actuaciones judiciales, instancias y solicitudes al rey así como otros documentos, se escribiesen en papel que llevase el sello oficial impreso en la parte superior del documento.⁹

Pues bien, la Sentencia de Tribunal Supremo (Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo) de 25 de Junio de 2001 realiza un recorrido histórico del Impuesto de derechos reales y de transmisión de bienes para demostrar que a lo largo de la historia del Impuesto el hecho imponible era único en la que me apoyaré pero llegando a una conclusión diferente.

Es cierto, como afirma esta Sentencia, que si nos remontamos a ley de 2 de abril de 1900 sobre derechos reales y transmisión de bienes, la misma declara sujetos al pago del Impuesto de derechos reales y transmisión de bienes, por una parte la constitución, reconocimiento, subrogación, transmisión y extinción por cualquier título de derechos reales sobre bienes inmuebles, u otros derechos reales.

Pero también, y por otra parte, la citada Ley declara sujetos los contratos de préstamos personales o pignoráticos, los de reconocimiento de deudas, cuentas de crédito y depósito retribuido que se consignen o se reconozcan en documento autorizado por Notario, funcionario judicial o administrativo, cualquiera que sea su importe y la obligación de que procedan y las renovaciones totales o parciales, así como las prórrogas expresas de la misma clase de contratos. Además, establece, en lo que ahora interesa, que los préstamos hipotecarios sólo tributarán por el concepto de hipoteca.

Además a la hora de determinar el tipo del Impuesto se establece un tipo más reducido para los préstamos hipotecarios que para los préstamos personales, los de reconocimiento de deudas, las cuentas de crédito y los depósitos retribuidos.

⁸ Entre otros, la Ley 26 de julio de 1899, la Ley de 2 de abril de 1900 y el Texto refundido de 7 de noviembre de 1947.

⁹ "El uso de timbres y papel sellado." Junta de Andalucía.

Este tratamiento fiscal se mantuvo en el Texto refundido aprobado por el Real Decreto-Ley 417/1927, de 28 de Febrero, en el Texto refundido aprobado por el Decreto de 7 de Noviembre de 1947 y en el Texto refundido de 21 de Marzo de 1958.

La Sentencia antes citada entiende, de acuerdo con lo anterior, que el gravamen unitario de los préstamos hipotecarios en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, sólo por el concepto de hipoteca, se mantuvo, pues, hasta la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario.

Es cierto que en todos estos textos existe un gravamen unitario para los préstamos hipotecarios, pero este gravamen unitario es a los efectos del Impuesto de derechos reales y transmisiones de bienes, aspecto que considero importante resaltar y no a los efectos del Impuesto sobre el Timbre que no estaba recogido en el mismo texto legal sino que se regulaba en otro texto normativo de forma independiente hasta la Ley 41/1964 de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario.

Por lo tanto hasta esta Ley 41/1964, de 11 de junio, se gravaban, por un lado, los préstamos hipotecarios lo cual se hacía por aplicación del Impuesto de derechos reales y transmisiones de bienes que gravaba la constitución del derecho real de hipoteca y el préstamo si bien en un solo hecho imponible constituido por el préstamo hipotecario.

Este hecho imponible único primero pivotó sobre la hipoteca y más adelante sobre el préstamo.

Así, la Sentencia del Pleno señala que la hipoteca, en cuanto derecho real de garantía, es accesoria del negocio principal que es el préstamo y por ello el hecho imponible pivota sobre el préstamo.

En mi opinión, desde el punto de vista tributario y a la vista de los antecedentes del Impuesto, el considerar principal la hipoteca o el préstamo parece más una opción legislativa que algo obligatorio y de hecho parece que a efectos

del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tendría más sustantividad la hipoteca que el préstamo. Por consiguiente, que se pivote sobre uno u otro concepto no es, a mi modo de ver, más que una opción legislativa tan válida en un sentido como en otro.

Por otro lado el Impuesto sobre el Timbre gravaba, de acuerdo con el texto de 27 de marzo de 1900 y posteriores hasta 1964, los documentos públicos y privados en virtud de los cuales se transmitieran bienes de cualquier clase o se constituyeran, reconocieran, modificaran o extinguieran derechos reales sobre bienes inmuebles o en que se contrajeran obligaciones siquiera que no implicaran transmisión de bienes.

A la vista de lo anterior, se producía por tanto un solapamiento de gravámenes al que no ponían remedio los textos legales.

En este panorama legislativo, se aprueba la Ley 41/1964, de 11 de junio, que tiene por objeto, según su exposición de motivos, simplificar el cuadro de tributos indirectos y reducir la presión fiscal indirecta.

Esta Ley reconoce que hasta ese momento confluía una diversidad de conceptos tributarios de regulación compleja y de motivación dispar, de los que resultaba una notoria dificultad de aplicación, así como superposiciones tributarias, en algunos casos muy acusadas.

En definitiva esta Ley de 1964 viene a reconocer ese solapamiento de gravámenes al que he hecho referencia anteriormente.

Ahora bien, lo que esta Ley no viene, a mi modo de ver, es a solucionar la cuestión y digo esto porque en la sección dedicada a las Transmisiones Patrimoniales inter vivos, va a incluir un precepto, en concreto en el artículo 155, que establece que la constitución y prórroga de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis en garantía de un préstamo tributarán exclusivamente por este último concepto, así como la modificación, extinción y cancelación

de tales derechos cuando estos actos se produzcan como consecuencia de la modificación o extinción del préstamo en cuya garantía fueron constituidos.

Este precepto no se incluye en las disposiciones comunes, ni en las relativas a los actos jurídicos documentados ¿Y cuál es la razón de no incluirlo?

De acuerdo con la Sentencia del Pleno que venimos analizando, si el legislador no lo incluyó en un principio y no lo ha incluido en tantos años en los preceptos relativos al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados o en las disposiciones comunes es porque, simplificando, no lo vio necesario porque estaba muy claro y la jurisprudencia no ofrecía dudas al respecto.

La Sección Segunda del Tribunal Supremo, sin embargo, lo ve de otra forma y entiende que el legislador no lo ha incluido porque no ha querido expresamente incluir ese precepto en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

Para mí la razón fundamental de la ubicación de este precepto en la Sección relativa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales es la herencia histórica de la que hablaba anteriormente en la que encuentra razón la opción del legislador.

En efecto, la Ley 41/1964 no hace sino repetir lo que decía la Ley de 1900 y posteriores pero claro en estos textos solo se contemplaba el Impuesto de transmisiones y derechos reales, no el Impuesto del timbre.

Y en cuanto a los actos jurídicos documentados, la repetida Ley 41/1964 recoge lo que recogía el Impuesto del timbre y por eso la Sección correspondiente al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados no se preocupa de que el préstamo y la hipoteca se vean gravados de forma unitaria, porque como lo que grava este Impuesto, y venía gravando también antes de la citada Ley, es la elevación a escritura pública no hay gravamen para los préstamos y no se da esa doble imposición dentro de la modalidad del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

Lo que sí hizo el legislador de aquella época es preocuparse de evitar el doble gravamen correspondiente al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentales que se producía en textos anteriores.

Por ello, como hemos venido comentando, el legislador lo que hace es darle carácter residual al Impuesto o modalidad sobre Actos Jurídicos Documentados, un carácter residual que perdura en la actualidad.

Así, en el gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados se establece que no están sujetas al mismo las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a la modalidad de transmisiones patrimoniales u operaciones societarias.

Como puede comprobarse, actualmente el gravamen gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados es incompatible con la modalidad de transmisiones patrimoniales.

El texto de 1964 sin embargo establecía que no están sujetos al Impuesto por este concepto los actos sujetos a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados cuando lo estén con arreglo a las disposiciones relativas a transmisiones patrimoniales inter vivos y al aumento de valor de las fincas rústicas y urbanas aunque gocen de exención, salvo en cuanto a las escrituras, actas y testimonios notariales.

Por lo tanto de acuerdo con dicho texto legal se seguía dando ese solapamiento de gravámenes por lo que entiendo es un argumento más a favor de que no había un único hecho imponible a efectos de ambos Impuestos.

Este solapamiento se va a eliminar desde el texto refundido de 1980 continuando en la actualidad.

Ahora bien, a pesar de que no exista este doble gravamen sí siguen existiendo dos Impuestos diferentes a pesar de que existan disposiciones comunes en los mismos.

En este sentido el Tribunal Supremo¹⁰ establece que en las regulaciones de los citados Impuestos no se describe un hecho imponible común, sino tres y que ello pone de relieve que se está en presencia de tributos distintos, al menos dos, como por otra parte enseña la evolución histórica al yuxtaponer sin confundirlos dos Impuestos preexistentes: el llamado de derechos reales y el del timbre.

Y a mayor abundamiento, continua señalando el Tribunal Supremo, este origen y esta distinta naturaleza se refleja en numerosas manifestaciones, pero quizá ninguna más gráfica y significativa que la compatibilidad de ambos gravámenes en virtud de la perspectiva que se adopte, por una parte el hecho de la transmisión, por otra su vestidura documental.

De acuerdo con lo anterior entiende el Tribunal Supremo que la bonificación del 95% de los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por los actos de emisión y cancelación de las obligaciones, sean o no hipotecarias y constitución y cancelación de préstamos siempre que el importe de las obligaciones y de los préstamos se invierta en la construcción de la autopista, que existía anteriormente, solo alcanzaría en su caso a la cancelación y amortización de obligaciones, pero no a su formalización notarial.

Esta formalización notarial resulta gravada aunque se tratara de un pacto solemne por ser la documentación de un acto, no por éste en sí, y ello significa una distinta perspectiva de la bonificación, inaplicable a la modalidad impositiva de los Actos Jurídicos Documentados, sin que por otra parte resulte viable en este caso una interpretación extensiva por impedirlo el carácter privilegiado de la reducción contemplada.

En otro orden de cosas, además de los orígenes e historia del Impuesto, entiendo que también puede ayudar a dar una respuesta a si existe o no un hecho imponible único el analizar los puntos de conexión del Concierto Económico que como sabemos vinculan tanto al Estado como a los Territorios Históricos.

Actualmente el Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, a la hora de regular los puntos de conexión del Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, señala que corresponde la exacción del Impuesto a las Diputaciones Forales en el caso de préstamos con garantía real, cuando los bienes inmuebles hipotecados radiquen en territorio vasco o sean inscribibles en éste las correspondientes hipotecas mobiliarias o prendas sin desplazamiento.

Y, continúa señalando el texto concertado, que si un mismo préstamo estuviese garantizado con hipoteca sobre bienes inmuebles sitos en territorio común y foral tributará a cada Administración en proporción a la responsabilidad que se señale a unos y otros y, en ausencia de esta especificación expresa en la escritura, en proporción a los valores comprobados de los bienes.

Por lo que se refiere a la exacción del Impuesto en el caso de las escrituras, actas y testimonios notariales, establece el Concierto Económico que la misma corresponderá a las Diputaciones Forales cuando unas y otros se autoricen u otorguen en territorio vasco.

No obstante, se añade que en los supuestos sujetos a la cuota gradual del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, el punto de conexión que determina la competencia de las Diputaciones Forales es el siguiente: cuando radique en el País Vasco el Registro en el que deba procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos.

Por consiguiente, y desde esta perspectiva, vemos que no existe un punto de conexión único sino que se establece un punto de conexión para el préstamo hipotecario y otro para los supues-

tos sujetos a la cuota gradual del gravamen de Actos Jurídicos Documentados. En este sentido parecería lógico que si el hecho imponible "préstamo hipotecario" fuera único también, debería establecerse un único punto de conexión.

También se puede hacer referencia, desde el punto de vista del Concierto Económico, por hacer referencia a los primeros años de su existencia, que el primero de ellos, el aprobado mediante Real Decreto de 28 de febrero de 1878, fijaba un cupo a satisfacer por Álava, Bizkaia y Gipuzkoa por el Impuesto de Derechos reales y transmisión de bienes y otro cupo, independiente del anterior, para la Renta del papel sellado.

En concreto, en dicha disposición general se hace referencia al acuerdo alcanzado entre el Gobierno y las Diputaciones, especificando que "las dificultades que de hecho se oponen al establecimiento del uso del papel sellado en las tres provincias, han sido causa de que esta renta, con acuerdo de las Diputaciones, entre a formar parte del encabezamiento general...incluyendo el recargo...que la ley actual de presupuestos señala, y sin perjuicio de las variaciones que en lo sucesivo se introduzcan".

Por otra parte en la Real Orden de 23 de noviembre de 1878 se señala que hay que "...determinar la forma en que las tres Provincias Vascongadas han de hacer efectivas en el presente año económico y en los siete siguientes las cantidades a que se refiere el Real Decreto (de) fecha 28 de febrero último en equivalencia de la renta de papel sellado y del recargo del 50 por 100." A estos efectos se dispone "... que la recaudación de dichas cantidades se verifique por las Administraciones económicas respectivas como valores íntegros para el Tesoro (para la Administración del Estado) por dozavas partes, o sea, por meses vencidos, debiendo figurar en columna separada con aplicación al concepto de "productos varios del sello del Estado" en sustitución de los derechos procesales suprimidos en las enunciadas provincias desde 1º de julio del corriente año, a cuyo fin deberán encargarse a los Jefes económicos de aquellas provincias que los ingresos se verifiquen oportunamente, y

a la mayor brevedad los descubiertos que resulten por el indicado concepto."

También en relación con el papel sellado, la Real Orden de 26 de abril de 1879 señala que "los testimonios de escrituras públicas otorgadas en las Provincias Vascongadas que salen del territorio de las mismas para determinados fines legales de conveniencia de los interesados en los citados actos, deben reintegrarse en el papel sellado que corresponda, según las disposiciones vigentes en la materia". Y además se especifica que "los pleitos y causas pueden sustanciarse en papel blanco mientras que la sustanciación tenga lugar dentro del referido territorio (se refiere a las provincias vascas); pero que las apelaciones y recursos que deban interponerse y seguirse ante los Tribunales y Autoridades de fuera del radio de las provincias enunciadas (las Provincias Vascongadas), tendrán que extenderse en papel sellado y con todas las formalidades de la Ley (de régimen común)."

Pues bien, esta separación entre la imposición de Derechos reales y transmisión de bienes y papel sellado (del Timbre, desde el Concierto Económico de 9 de junio de 1925) se mantiene en las sucesivas renovaciones del Concierto Económico de 28 de febrero de 1878, 29 de junio de 1887, 1 de febrero de 1894, 13 de diciembre de 1906 y 9 de junio de 1925.

VII. FUNDAMENTOS DEL CAMBIO DE CRITERIO DEL TRIBUNAL SUPREMO.

El Tribunal Supremo cambia de criterio y considera que "...el sujeto pasivo en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados cuando el documento sujeto es una escritura pública de préstamo con garantía hipotecaria es el acreedor hipotecario, no el prestatario."

De este cambio de criterio es plenamente consciente el Tribunal Supremo que expresamente señala que la anterior conclusión "...supone acoger un criterio contrario al sostenido por la jurisprudencia de esta Sala hasta la fecha y...(lo que implica modificar la)...doctrina jurisprudencial anterior."

Este cambio de criterio del Tribunal Supremo se fundamenta en los argumentos que seguidamente se comentan.

1.- Inscripción.

Comienza el Tribunal Supremo por resaltar la importancia de la inscripción en el Registro público correspondiente a efectos del devengo del gravamen. En efecto, señala el Tribunal Supremo que "...el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados solo es exigible cuando el acto incluido en la escritura notarial es inscribible en alguno de los Registros Públicos... Es más, esta circunstancia es la que determina que una operación como la que nos ocupa no se someta a transmisiones patrimoniales, pues un negocio complejo idéntico al que analizamos se sujetaría, si no fuera inscribible, a este último tributo..."

Tras lo anterior se destaca la trascendencia de la inscripción registral en orden al despliegue de los importantes efectos que de ella deriva. Así, se señala que es importante tener en cuenta que el préstamo no goza de la condición de inscribible a tenor de la Ley Hipotecario pues no es desde luego un derecho real, ni tampoco tiene la trascendencia real típica a la que se refiere dicha Ley Hipotecaria, pues no modifica, desde luego o en lo futuro, algunas de las facultades del dominio sobre bienes inmuebles o inherentes a derechos reales.

A continuación el Tribunal Supremo analiza los efectos de la inscripción de la hipoteca y señala que "...la hipoteca, por el contrario, no solo es inscribible, sino que es un derecho real...de constitución registral. Tan es así, que el artículo 1875 del Código Civil afirma contundentemente que "es indispensable, para que la hipoteca quede válidamente constituida, que el documento en que se constituya sea inscrito en el Registro de la Propiedad", extremo que...concreta la Ley Hipotecaria al afirmar...que el procedimiento de ejecución directa contra los bienes hipotecados "sólo podrá ejercitarse como realización de una hipoteca inscrita, sobre la base de aquellos extremos contenidos en el título que se hayan recogido en el asiento respectivo".

Y precisamente basado en lo anterior, el Tribunal Supremo considera, y aquí se encuentra la esencia de este argumento, que "el hecho de ser la hipoteca un derecho real de constitución registral la sitúa, claramente, como negocio principal a efectos tributarios en las escrituras públicas en las que se documentan préstamos con garantía hipotecaria, pues el único extremo que hace que el citado acto jurídico complejo se someta al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados es que el mismo es inscribible, siendo así que, en los dos negocios que integran aquel acto, solo la hipoteca lo es."

En base a lo anterior, el Tribunal Supremo concluye el análisis de este argumento de la inscripción registral señalando que "...si el tributo que nos ocupa solo considera hecho gravable el documento notarial cuando incorpora "actos o contratos inscribibles en los Registros públicos" que se señalan y si esta circunstancia actúa como conditio iuris de la sujeción al impuesto, es claro que en los negocios jurídicos complejos resultará esencial aquel de ellos que cumpla con tal exigencia. De no ser así, esto es, si seguimos considerando al préstamo como principal, no tendría demasiado sentido someter al gravamen un negocio jurídico no inscribible solo por la circunstancia de que exista un derecho real accesorio constituido en garantía del cumplimiento de aquél."

2. Composición de la base imponible.

El segundo argumento que esgrime el Tribunal Supremo para modificar la jurisprudencia anterior se basa en la configuración legal de la base imponible.

La base imponible en las escrituras que documenten préstamos con garantía, está constituida, tal como se ha señalado anteriormente, por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos.

Esta configuración de la base imponible permite afirmar al Tribunal Supremo que "si ello es así es porque, inequívocamente, el aspecto principal (único)

que el legislador ha contemplado...es la hipoteca, máxime si se tiene en cuenta que aquellos extremos (los intereses, las indemnizaciones o las penas por incumplimiento) solo pueden determinarse porque figuran en la escritura pública de constitución de hipoteca y porque son las que permitirán que el acreedor pueda ejercitar la acción privilegiada que el ordenamiento le ofrece..."

O dicho de otra forma, parece anómalo que siendo el prestatario el obligado al pago del Impuesto en esta materia, se incluyan en la base liquidable los intereses (que él no los recibe, sino que los sufre) y las costas, que a quien benefician es a su acreedor, exento del pago impositivo¹¹.

3. Capacidad económica.

Destaco en un apartado especial la referencia que hace el Tribunal Supremo a uno de los principios básicos del ordenamiento tributario.

Dicho Tribunal pone en relación la capacidad económica con la configuración de la base imponible, aunque igual relación se puede hacer directamente para determinar el sujeto pasivo. Así, el citado Tribunal afirma que si se pone en relación la configuración de la base imponible con la capacidad contributiva, "es claro que la que se pone de manifiesto...no es la del prestatario (que solo ha recibido el préstamo y que se obliga a su devolución y al pago de los intereses), sino la del acreedor hipotecario (único verdaderamente interesado...en que se configure debidamente el título y se inscriba adecuadamente en el Registro de la Propiedad)."

4.- Regulación normativa del sujeto pasivo.

La Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados señala, tal como se ha indicado anteriormente, que es sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.

¹¹ Nueva Fiscalidad de los Actos Jurídicos Documentados. José Menéndez. Colegio de Registradores de la Propiedad.

Esta regulación dispone de una serie de conceptos que es preciso determinar, sobre todo en su alcance efectivo. En este sentido el Tribunal Supremo analizar los términos "en su defecto" indicando que esta expresión "...no solo puede ir referida a aquellos supuestos en los que no pueda identificarse un "adquirente" del bien o derecho, sino también a aquellos otros en los que no puede determinarse con precisión quién ostenta tal condición."

También es preciso determinar el concepto de "interés" ... (que)... conecta con el otro aspecto contenido en el precepto (la "solicitud" del documento notarial), pues solo un interesado puede pedir al fedatario la expedición o la entrega de la escritura."

Además el Tribunal Supremo reconoce "las dificultades para determinar con seguridad quién sea la persona del "adquirente" y la presencia en nuestro caso de un negocio complejo en el que cabría...identificar dos adquirentes... (lo que)... nos conducen a utilizar...el contenido del artículo 29 del texto refundido y considerar esencial la figura del "interesado" para despejar aquellas incógnitas."

En este contexto el Tribunal Supremo tiene claro que "...el beneficiario del documento...no es otro que el acreedor hipotecario, pues él (y solo él) está legitimado para ejercitar las acciones (privilegiadas) que el ordenamiento ofrece a los titulares de los derechos inscritos. Solo a él le interesa la inscripción de la hipoteca (el elemento determinante de la sujeción al impuesto que analizamos), pues ésta carece de eficacia alguna sin la incorporación del título al Registro de la Propiedad."

Esta contundencia con que al respecto se manifiesta el Tribunal Supremo tiene un problema que es preciso solucionar. En efecto, el Reglamento del Impuesto considera, y así lo manifiesta expresamente, que el sujeto pasivo es el prestatario.

Ante este contenido reglamentario, el Tribunal Supremo considera que este contenido reglamentario "...no tiene el carácter interpretativo o

aclaratorio que le otorga la jurisprudencia que ahora modificamos, sino que constituye un evidente exceso reglamentario que hace ilegal la previsión contenida en el mismo." Esta declaración lo hace, por tanto inservible para solucionar la cuestión objeto del litigio.

La anulación de esta disposición reglamentaria por la Sentencia del Tribunal Supremo 1523/2018 de 22 octubre al considerar un exceso reglamentario, no es compartida por el Pleno que entiende de que tiene una importante función interpretativa.

En mi opinión, la anulación de la citada disposición reglamentaria es una consecuencia necesaria de si se entiende o no que existe un hecho imponible único a efectos del Impuesto. Si se entiende que no, como es mi opinión, el mismo se está excediendo al determinar el sujeto pasivo.

En relación con esta disposición reglamentaria quiero recordar las palabras del Catedrático Ramón Falcón y Tella¹² que señala que "sigue sin existir precepto legal alguno que permita considerar como sujeto pasivo al prestatario. Antes al contrario el artículo 29 del Texto refundido establece expresamente que serán sujeto pasivo del AJD el adquirente del bien o derecho y en su defecto aquellos en cuyo interés se expidan los documentos, lo que claramente apunta, si de lo que se trata es de gravar la hipoteca, al acreedor garantizado (la entidad financiera que concede el préstamo hipotecario) y no el prestatario, pues es la entidad financiera la que adquiere un derecho (el derecho real de hipoteca) y es igualmente la entidad financiera aquella en cuyo interés se expide la escritura de hipoteca; sin que obviamente el reglamento tenga rango suficiente para modificar este criterio, incurriendo el párrafo segundo del artículo 68 en un a manifiesta extralimitación."

VIII. ANÁLISIS DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS.

Existen diferencias normativas en los Territorios Históricos que marcan una diferencia importante respecto a toda esta discusión.

Así, en Álava existe una exención en cuanto al gravamen gradual de la modalidad "Actos Jurídicos Documentados" que grava los documentos notariales de las primeras copias de escrituras notariales que documenten la constitución, modificación o cancelación de derechos reales de hipoteca constituidas en garantía de pago de un préstamo, siempre que el mismo se destine a la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual.

Esta exención supone que a diferencia de territorio de régimen común las escrituras notariales citadas no tributan por Actos Jurídicos Documentados si se trata de viviendas habituales.

Por el contrario estarán sujetas y no exentas del Impuesto las escrituras de hipoteca en los supuestos citados en garantía de pago de un préstamo que no se destine a vivienda habitual sino a otra vivienda o inmueble.

La citada exención fue introducida por la Norma Foral 14/2001, de 10 de julio, por la que se modifica la legislación de varios tributos.¹³

Si acudimos a la tramitación en las Juntas Generales de Álava de la citada Norma Foral queda más que patente cual era la voluntad del legislador alavés a la hora de determinar quién es el sujeto pasivo del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

13 En idéntico sentido en Bizkaia, desde el 23 de febrero de 2001, se introduce por la Norma Foral 3/2001, 6 febrero, relativa a la modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en Gipuzkoa, desde 1 de enero de 2001, en que se introduce mediante Norma Foral 2/2001, 12 febrero, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias para el Territorio Histórico de Gipuzkoa si bien con la limitación al principio de que la superficie construida no sea superior a 120 metros cuadrados, y el adquirente no sea propietario de otra vivienda en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

En efecto, en diciembre de 2001 se presentó en las Juntas Generales un Proyecto de Norma Foral al respecto que inicialmente fue rechazado si bien posteriormente se introdujo nuevamente la exención mediante el Proyecto de Norma Foral que terminaría finalmente siendo aprobada.

A este respecto hay que tener en cuenta que desde el año 1981 las viviendas de protección oficial estaban exentas del Impuesto y se pretendía por el proyecto de Norma Foral declarar exentos del impuesto los referidos actos relacionados con todas las viviendas habituales.

La razón fundamental para plantear la modificación proyectada era, según la transcripción de los debates en las Juntas Generales de Álava, aliviar el esfuerzo económico que supone adquirir una vivienda, que lleva aparejada, decían, una serie de gastos accesorios, concretamente el gravamen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de constitución de hipotecas que se generan para obtener un préstamo que financia la adquisición de viviendas habituales.

En este mismo sentido se discutió una enmienda al texto en la que se pretendía no pagar el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en el momento de su devengo sino que el sujeto pasivo del mismo lo compensara en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Queda por tanto patente que para las Juntas Generales de Álava estaba claro quién era el sujeto pasivo del Impuesto.

En el Territorio Común no existe una exención en este mismo sentido pero desde luego no creo que el razonamiento fuera muy diferente del aquí expuesto a la hora de declarar exenta la constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables. Si se declaraba esta exención no cabe duda de que era para aliviar la carga fiscal de las personas que por sus recursos accedían a las viviendas de protección oficial y no para aliviar la carga de las entidades financieras.

Existe otra diferencia en los Territorios Históricos respecto del régimen común que resulta determinante para que el sujeto pasivo del Impuesto, desde el punto de vista de su formulación jurídica, sea el prestatario. En efecto, las propias Normas Forales del Impuesto (de Álava y Bizkaia), a diferencia de la Ley de régimen común (donde el Reglamento del Impuesto, en su artículo 68.2, anulado por la Sentencia núm. 1523/2018 de 22 octubre. (RJ 2018\4599) determina quién es el sujeto pasivo) establecen que el sujeto pasivo, bajo la consideración de adquirente, cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía es el prestatario. Consecuentemente, en dichos territorios forales no existe el exceso reglamentario al que hace referencia el Tribunal Supremo.

Así, tanto el legislador de Álava, como el de Bizkaia, no así en de Gipuzkoa (que al igual que el Estado ubica este precepto en el Reglamento del Impuesto) establecen, en primer lugar, que será sujeto pasivo del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de los documentos notariales el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquéllos en cuyo interés se expidan.

Pero seguidamente, y en la propia Norma Foral reguladora del Impuesto, ambos territorios especifican que cuando se trate de escrituras de préstamo con constitución de garantía se considerará adquirente al prestatario.

De todo lo expuesto se desprende que en los referidos Territorios Históricos el sujeto pasivo es sin duda el prestatario, si bien la trascendencia real de esta conclusión, en lo que se refiere a su tributación efectiva, queda atemperada por la exención en la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados a que anteriormente se ha hecho referencia.

Llegados a este punto, cabe preguntarse si de acuerdo con el Concierto Económico pueden los Territorios Históricos establecer un sujeto pasivo diferente al del Territorio Común.

La respuesta a esta pregunta es claramente afirmativa al tratarse de un Impuesto concertado con amplia capacidad normativa por parte de las Instituciones Forales excepto en determinadas materias que nada tienen que ver con el tema que nos ocupa.

IX. REAL DECRETO-LEY DE 8 DE NOVIEMBRE DE 2018.

Por consiguiente, y a modo de resumen, existía una asentada doctrina jurisprudencial que concluía que el sujeto pasivo en el tema que nos ocupa era el prestatario. Esta doctrina es revisada, y modificada, en octubre de 2018 por el propio Tribunal Supremo que determina que el sujeto pasivo que debe satisfacer el gravamen es el prestamista.

Al poco, el Tribunal Supremo vuelve a cambiar a la doctrina anterior y determina que el Impuesto lo debe satisfacer el prestatario.

Y un poco después de esta rectificación del Tribunal Supremo, se aprueba el Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, que procede a modificar el texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En esta disposición general se deja claro que “cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista.”

Por consiguiente, desde la producción de efectos de dicho Real Decreto-ley, la cuestión jurídica se zanja ya que se deja claro, a pesar de la doctrina, contradictoria del Tribunal Supremo en un breve lapso de tiempo, que el sujeto pasivo en el tema que nos ocupa es, o pasa a ser, el prestamista.

En los territorios forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa no se ha producido ninguna alteración normativa por lo que, de acuerdo con lo señalado a este respecto, el obligado tributario sigue siendo el prestatario.

INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN POR LA DECLARACIÓN RESUMEN ANUAL. ANÁLISIS EN PROFUNDIDAD DEL MODELO 390 EN EL IVA

LUIS JAVIER IRASTORZA LETAMENDIA (*)

I. INTRODUCCIÓN

Recentemente el Tribunal Supremo en Autos de 9 de abril de 2018 (Rec.5962/2017) y 11 de abril de 2018 (Rec. n.º 6583/2017), ha admitido a trámite sendos recursos de casación al apreciar interés casacional en relación con la interrupción de la prescripción de las declaraciones resumen anual Modelo 390 y 190 respectivamente. En relación con el modelo 390 a ese primer ATS de 9 de abril le han seguido al menos otros dos ATS, de 18 de julio de 2018 y 10 de octubre de 2018

Ello nos brinda una nueva oportunidad para elaborar unas breves notas y repasar la evolución histórica de estas cuestiones y verter algunas consideraciones sobre el tema, anticipándose a lo que, indudablemente con mejor criterio, dictamine el Alto Tribunal. Además, apuntaremos las diferencias que existen entre la normativa foral y normativa de territorio común y sus posibles consecuencias.

Son reglas comunes a todas las ramas del ordenamiento jurídico, en relación con la prescripción extintiva así como de su interrupción, que la prescripción opera por la inacción y el trascurso de un determinado plazo de tiempo, así como que merece su aplicación con un criterio restrictivo al pugnar con el principio de justicia intrínseca - justicia tributaria en nuestro caso-, por basarse, en último término, en el principio de seguridad jurídica. Así, debe decaer en cuanto aparezca evidenciado el "animus conservandi" por parte del titular de la acción, aparición con la que ha de entenderse queda correlativamente interrumpido el "tempus prescripcionis" (SSTS 17-12-1979, 12-7-1991, 2-11-2005)¹.

¹ Estas cuestiones fueron ya apuntadas en un trabajo anterior. IRASTORZA LETAMENDIA Luis Javier. Notas sobre la prescripción del derecho de la administración

(*) Licenciada en Derecho. Hacienda Foral de Gipuzkoa

También es común y unánime que la interrupción implica la amortización del tiempo pasado que se tiene por no transcurrido. A partir de la interrupción, hay que comenzar a computar el nuevo plazo para que se cumpla el tiempo de la prescripción SSTS 2- 3-2003 y 2-11-2005.

Por ello, pudiera parecer que, constituyendo la interrupción la negación misma de los presupuestos de la prescripción, y, siendo ésta, una institución que debe ser interpretada restrictivamente, la interrupción debe ser interpretada en sentido extensivo, pero esa no ha sido la posición jurisprudencial. La jurisprudencia ha entendido que la interrupción debe ser también entendida restrictivamente, por la inseguridad e incertidumbre que llevaría consigo la exigencia y virtualidad del derecho mismo (SSTS 2-5-1918, 10-10-1972 y 26-9-1997).

Todas las vicisitudes sobre esta cuestión, como el conocimiento del acreedor y/o del deudor, la virtualidad de la reclamación extrajudicial como acto interruptivo, las consecuencias de la desestimación, la inadmisión o la incompetencia, han tenido reflejo en la STS 29-2-2012 (Rec.1136/2009) en cuyos hechos y fundamentos jurídicos se hace un buen compendio de la doctrina jurisdiccional dictada hasta esa fecha.

II. REGULACIÓN NORMATIVA DEL MODELO 390

El modelo 390 en concreto tiene la peculiaridad de gozar de diferente naturaleza en la normativa foral respecto de la normativa del territorio común. Esa diferencia se sigue manteniendo puesto que en la normativa foral tiene el carácter de declaración liquidación del último periodo del año (último mes o cuarto trimestre) además de resumen anual e informativa.

a determinar la deuda tributaria. Virtualidad interruptiva de actos disconformes al ordenamiento y de los recursos interpuestos frente a los mismos. La nueva regulación foral sobre dicha cuestión. Revista Zergak 33 1-2007. Pág 87 y ss.

Así, en Gipuzkoa el modelo 390 aprobado por la Orden Foral 1164/2012, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los nuevos modelos 390, 391, 392, 393, y el anexo común a los modelos 390, 392 y 393 de declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y sus formas, lugares y plazo de presentación² además de tener el carácter de declaración resumen anual tiene la consideración de ÚLTIMA DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN del ejercicio, por lo que no debe cumplimentarse ninguna declaración-liquidación de IVA periódica, ya sea mensual o trimestral y ello, aunque el artículo 1 de la citada Orden Foral 1164/2012 no lo explicita claramente cuando establece³:

“Uno. Se aprueba el nuevo modelo 390 de declaración resumen anual, régimen general, del Impuesto sobre el Valor Añadido, adjuntándose a la presente Orden Foral como Anexo I.

Así mismo, se aprueba la configuración y descripción de los registros y de los diseños lógicos de los ficheros correspondientes al modelo 390 que se encuentran recogidos en el Anexo II que se adjunta a la presente Orden Foral.

Deberán presentar el modelo 390 todos aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que estén obligados a presentar, con una periodicidad mensual o trimestral, autoliquidación por el referido impuesto

² La Orden Foral fue modificada inicialmente por la Orden Foral 669/2014, de 17 de diciembre y ulteriormente por la Orden Foral 578/2018 de 22 de noviembre (BOG 30-11 y Corrección de errores 13-12)

³ Similar dicción tenían la Orden Foral 1108/2010, de 20 de diciembre, por la que se aprueban los nuevos modelos 390, 391, 392 y el anexo común a los modelos 390, 392 y 393 de declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y sus formas de presentación, la anterior Orden Foral 1091/2006, de 22 de diciembre, por la que se aprueban los nuevos modelos 390, 391, 392 y el anexo común a los modelos 390 y 392 de declaración liquidación anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica la Orden Foral 157/1998, de 25 de febrero, por la que se aprueba el nuevo modelo 560 del Impuesto Especial sobre la Electricidad, así como la Orden Foral 1.395/2004, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el nuevo modelo 390 y el anexo común a los modelos 390 y 392, de declaración-liquidación anual del Impuesto sobre el Valor Añadido por citar las más recientes.

mediante los modelos 300, 320 ó 330, sin perjuicio de la obligación, en su caso, de acompañar el referido anexo común a los modelos 390, 392 y 393 con la presentación del modelo 390.”

En las instrucciones del referido modelo 390 que figuran como Anexo de la citada Orden Foral 1164/2012 (se mantienen igual las referidas instrucciones en la reciente redacción otorgada por la Orden Foral 578/2018) se señala:

“La declaración-liquidación anual es una declaración tributaria establecida al amparo del artículo 167 del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido que contiene las operaciones realizadas a lo largo del año natural relativas a la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El impreso modelo 390 tiene además la consideración de ÚLTIMA DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN del ejercicio, por lo que no debe cumplimentarse ninguna declaración-liquidación de IVA periódica, ya sea mensual o trimestral, utilizando los modelos 320, 330 y 300.”

Por su parte, en Bizkaia, de acuerdo con la Orden Foral del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas 2198/2016, de 14 de diciembre⁴, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática deben presentarlo según se indica en su artículo 2.

–en concepto de autoliquidación final, los sujetos pasivos que estén obligados a

⁴ Anteriormente la ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2327/2015, de 4 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2384/2014, de 4 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2380/2013, de 19 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática.

presentar declaración exclusivamente en el régimen general, presentándose una única autoliquidación por parte del sujeto pasivo.

-en concepto de declaración resumen anual, los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del grupo de entidades y los inscritos en el Registro de Devolución Mensual.

En relación con el tema que nos concierne diremos que como autoliquidación final básicamente tiene la misma naturaleza que el modelo 390 de Gipuzkoa.

Respecto del territorio histórico de Alava nos encontramos con la Orden Foral 769/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 10 de diciembre, de modificación de la Orden Foral 765/2013, de 11 de diciembre, de aprobación de los Modelos 390 y 391 del Impuesto sobre el Valor Añadido que goza, asimismo, de la misma naturaleza liquidatoria de los otros territorios forales⁵.

Por último, Navarra ha optado por otra denominación. Así el resumen anual es un Anexo a la última declaración del año (trimestral -F69- o mensual -F 66) que debe cumplimentarse en determinados casos⁶.

5 ORDEN FORAL 765/2013, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 11 de diciembre, de aprobación de los Modelos 390 y 391 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ORDEN FORAL 824/2012, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 17 de diciembre, de aprobación de los modelos 390 y 391 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ORDEN FORAL 35/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 26 de enero, por la que se aprueba el modelo 390 del Impuesto sobre el Valor Añadido

6 Únicamente debe cumplimentarse en aquellos casos en los que el sujeto pasivo tiene obligación de presentación por vía telemática, y son los siguientes:

- 1.^º Sociedades Anónimas o Sociedades de Responsabilidad Limitada.
- 2.^º Que el importe neto de la cifra de negocios habida en el año inmediato anterior haya sido superior a 200.000 euros según el Plan General de Contabilidad.
- 3.^º Que hayan optado en el impuesto sobre el Valor Añadido por el régimen especial del criterio de caja.

Por su parte, en territorio común, siempre ha sido diferente el modelo 390 respecto del de normativa foral indicada puesto que nunca ha ostentado dicho modelo el carácter de declaración liquidación del último periodo del año, sino que siempre ha sido de forma constante un modelo informativo.

Ahora bien, dentro de ese carácter informativo vemos alguna importante diferencia, entre unos y otros modelos de dicho impreso aprobados a lo largo del tiempo –en concreto en las instrucciones de complementación del modelo-. En concreto la de mayor trascendencia la estableció, -tal y como se hace eco el Alto Tribunal en el reciente Auto de 9-4-2018-, la ORDEN de 27 de diciembre de 2000⁷ por la que se regulan el lugar, plazo y forma de presentación de la declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelos 390 y 392 en pesetas y en euros y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática. Es la exposición de motivos de la citada Orden la que hace mención a dicha diferencia cuando señala:

"Por otra parte, en la presente Orden, con el objeto de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a los sujetos pasivos

4.^º Que se encuentren inscritos en el Registro de Devolución Mensual de IVA.

5.^º Que sean sujetos pasivos de alguno de los Impuestos Especiales de Fabricación, excepto aquéllos que lo sean únicamente del Impuesto Especial sobre la Electricidad y no estén obligados a presentar la declaración-liquidación modelo 560.

6.^º Que sean Entidades Locales de Navarra u organismos públicos dependientes de ellas.

Las Entidades Colaboradoras de Navarra también deben efectuar las presentaciones de sus representados por vía telemática de forma obligatoria; ahora bien, sólo deben cumplimentar el Anexo Resumen Anual si su representado se encuentra en alguno de los supuestos de presentación telemática obligatoria.

7 Para ver las anteriores Órdenes ministeriales puede observarse la Orden de 28 de septiembre de 1995 por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual y el modelo 332 de declaración-liquidación del impuesto sobre el Valor Añadido. ORDEN de 27 de octubre de 1997 por la que se aprueban los modelos 390 y 392 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido.

de este impuesto, se suprime la obligación de presentar, junto con la declaración-resumen anual, el ejemplar para el sobre anual de las declaraciones-liquidaciones periódicas."

El modelo que se encuentra hoy en vigor es el aprobado por la Orden EHA/3111/2009,⁸ de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el anexo I de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores. (BOE, 20 de noviembre 2009).

El espíritu que impregna la configuración del modelo 390 que está hoy en día en vigor es evitar la obligación de presentación del mismo en la medida que no aporte información alguna tendente a incrementar los datos ya detentados y/o favorecer, en su caso, la práctica de liquidaciones administrativas pertinentes. Es ilustrativo lo indicado en la exposición de motivos de la Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre, cuando señala:

"Con la finalidad de reducir las cargas administrativas que implica para determinados colectivos de sujetos pasivos la presentación de la declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo 390, cuando esta declaración no aporta mucha más información que la ya contenida en sus autoliquidaciones periódicas, se justifica la conveniencia de eliminar

⁸ Dicha Orden EHA/3111/2009, ha sufrido diferentes modificaciones por la Orden HAP/2725/2012, de 19 de diciembre, Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre, Orden HAP/2429/2015, de 10 de noviembre, y finalmente por la Orden HAC/1148/2018, de 18 de octubre, motivadas por factores diversos (requisitos de presentación telemática, compensación del IVA importación, exoneración de personas que tributen exclusivamente por régimen simplificado o su actividad sea arrendamiento de inmuebles o tengan obligación de suministro inmediato de información, especificaciones como entregas de oro)

la obligación de presentar esta declaración-resumen anual para los colectivos integrados por sujetos pasivos con periodo de liquidación trimestral que tributando solamente en territorio común realicen actividades en régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y/o cuya actividad consista en operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles de naturaleza urbana. Esta exoneración queda condicionada a la necesaria cumplimentación de casillas adicionales en la declaración correspondiente al último periodo de liquidación, de modo que si esta declaración no se presentase por haber comunicado en el ejercicio la baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, deberá presentarse en todo caso la declaración-resumen anual, modelo 390."

Las divergencias existentes en la naturaleza entre los diferentes modelos 390 de, por una parte, normativa foral y, por otra, de normativa común, no pasaron por alto para la Junta Arbitral del Concierto Económico cuando en su Resolución de la Junta Arbitral R 13/2013 (Exp. 29/2010) de 28 de junio de 2013 declaró que la Diputación Foral de Gipuzkoa no tiene competencia ni para requerir a una entidad, la presentación de los modelos 390 correspondientes a los ejercicios 2006 a 2009 ni para comprobar la proporción de tributación a las distintas Administraciones declaradas por dicha entidad, respecto del IVA de los ejercicios 2006 a 2009. Al respecto, la referida Junta Arbitral manifiesta:

"En realidad el modelo 390 de la Hacienda Foral no es una mera declaración resumen, es la declaración-liquidación anual del IVA, que sustituye a la autoliquidación del último periodo. Esta es una declaración tributaria establecida al amparo del art. 167 del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la Normativa Fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido que contiene las operaciones realizadas a lo largo del año natural relativas a la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido. El modelo 390 tiene además la consideración de última declaración liquidación del ejercicio, por lo que

no debe cumplimentarse ninguna declaración liquidación de I.V.A. periódica, ya sea mensual o trimestral, utilizando otros modelos.

7. Frente a lo que se acaba de decir no puede esgrimirse con éxito que, con carácter subsidiario, si el contribuyente no regularizaba voluntariamente su situación tributaria lo que se pretendía con la presentación del modelo 390 era “una obtención de datos tendente a promover, en su caso, el correspondiente procedimiento para modificar el volumen de operaciones por el mismo declarado, siempre dentro del ámbito inspector y respetando, en todo caso (y esto es muy importante) las competencias de la Administración del Estado”. Para esta Junta Arbitral la actuación de la Diputación Foral de Gipuzkoa no ha seguido la senda normativamente diseñada, ha desconocido, en esta ocasión, las competencias que tiene, en ese caso, la Administración del Estado.”

III. LA PARADÓJICA EVOLUCIÓN EN LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISDICCIONAL

Comenzando con la doctrina jurisprudencial es obligado remarcar el hito que supuso la STS de 25-11-2009, por ser la primera vez que el Alto Tribunal se manifestó sobre dicha cuestión, reconociendo la virtualidad interruptiva de la prescripción del modelo 390 de todos los períodos –año completo- a los que afectaba la presentación del modelo 390. Esa sentencia resolvía un recurso interpuesto contra la SAN 19/11/2003 (Rec 271/02) en la que no habiéndose planteado esa cuestión, no se había obviamente posicionado la Sala de instancia sobre la misma.

Antes de esa célebre sentencia del Alto Tribunal de 25-11-2009, si bien es cierto que la doctrina mayoritaria era partidaria de considerar que la presentación del modelo 390 no interrumpía la prescripción discrepamos con MARTINEZ CARRASCO⁹ puesto que, a nuestro juicio, la misma no era tan unánime como el referido autor indica.

⁹ MARTINEZ CARRASCO PIGNATELLI. Jose Manuel. Quincena Fiscal num. 3/2017. Sección Editorial

Buen ejemplo de la posición mayoritaria o tradicional que considera que la presentación de dicho modelo no interrumpe la prescripción es la STSJ País Vasco de 24 de noviembre de 2008 o, con anterioridad, la RTEAF Bizkaia de 8 de mayo de 2003. En dicha Resolución el órgano económico administrativo no comparte la posición del órgano de aplicación de los tributos, el cual consideraba que, dada la posibilidad que otorga la Orden Foral 730/98, para que el sujeto pasivo pueda liquidar las cuotas devengadas durante todo el ejercicio en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación, la presentación de esta declaración-resumen anual interrumpe el cómputo del plazo de prescripción.

El TEAF de Bizkaia entiende que, pese a ser una actuación del sujeto pasivo que deriva, a su vez, de la obligación principal de liquidar y pagar la deuda tributaria, hay que distinguir esta declaración resumen-anual de las declaraciones-liquidaciones trimestrales o mensuales, así como sus efectos.

Concluye señalando que aunque la declaración-resumen supone una obligación formal para facilitar la gestión del IVA, pero cuyo objetivo inmediato no es el pago de la deuda, mientras que la declaración-liquidación periódica si lo es; por tanto la presentación de la primera no interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

Sin embargo ese mismo órgano económico administrativo en RTEAF Bizkaia 14.02.2006 ya matizó dicha doctrina para considerar el posible efecto interruptivo en función de si el contribuyente haya o no haya cumplido previamente con las obligaciones establecidas de presentar declaraciones liquidaciones periódicas de autoliquidación (trimestrales o mensuales)¹⁰.

¹⁰ Asimismo de la lectura de la STSJ País Vasco 794/2008 de 24 de noviembre se infiere que la RTEAF Bizkaia de 16 de marzo de 2007 (Reclamación 706/2006 y su acumulada 1268/2006) derivaba al menos ciertos efectos interruptivos a la presentación de la declaración última anual respecto de los períodos anteriormente autoliquidados.

Así, si el obligado tributario ha cumplido con dichas obligaciones, el modelo 390 es un mero reconocimiento -y ratificación legalmente establecida como obligatoria diríamos nosotros- de la obligación ya cumplida en plazo previamente. En cambio si ello no ha sido así, y con ocasión de la presentación del modelo 390 se está reconociendo y liquidando la deuda de otro trimestre anterior, al haber incorporado nuevos hechos imponibles correspondientes a otros períodos de liquidación, ya ha dejado de ser una mera declaración informativa del primer trimestre, ya que no se había declarado, y por ello, interrumpe la prescripción, por ser una actuación por parte del sujeto pasivo dirigida al reconocimiento, liquidación o pago de la deuda con la Administración¹¹. En concreto señala:

CUARTO.- En el Impuesto sobre el Valor Añadido el periodo de liquidación es trimestral, lo que supone que las deudas se liquidan por trimestres vencidos, debiéndose ingresar las cuotas correspondientes en los plazos fijados por la normativa. Por tanto, el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día que finalice el periodo de pago. No se espera a la declaración-liquidación final que se presenta en el mes de enero correspondiente a todas las operaciones realizadas durante el ejercicio, si no que cada liquidación es independiente, computándose los plazos para cada una de ellas y no de forma global. Con la declaración-liquidación final sólo se inicia el cómputo del plazo de prescripción para la liquidación correspondiente al último trimestre del año.

No obstante lo expuesto, el sujeto pasivo puede interrumpir la prescripción con cualquier actuación conducente al reconocimiento, liquidación o pago de la deuda, y en el presente caso, se trata de analizar si se interrumpió el plazo de prescripción con la presentación, en 30 de enero de 2002, de la declaración liquidación resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2001.

¹¹ En este mismo sentido, se pronunció también la RTEAR Cataluña de 21 de enero de 2010, desestimatoria de la reclamación nº 08/07644/2005, según la lectura de la STSJ Cataluña 5-6-2013 (Rec 586/2010).

A este respecto es preciso señalar que la declaración liquidación final no es meramente informativa como la vigente en el Estado, ya que, haciendo uso de las facultades concedidas por el Concierto Económico, el Territorio Histórico de Bizkaia aprobó por Orden Foral 1044/1993 de 21 de abril diversos modelos de declaración-liquidación a presentar en los distintos períodos de liquidación exceptuando la que corresponde al último periodo del año natural; y por Orden Foral 2657/1993, de 8 de octubre, los modelos de declaración-liquidación final (390 y 391) en la que, además de declarar lo correspondiente al último periodo del año, se incorporan todos los datos ya declarados y liquidados a través de los modelos anteriormente citados correspondientes al resto de los períodos del ejercicio, por ello, si un contribuyente cumple con las obligaciones señaladas de presentar declaraciones liquidaciones trimestrales, con el modelo 390 de declaración-liquidación final sólo se está reconociendo y liquidando el importe correspondiente al último trimestre del año, ya que los otros trimestres ya se habrían reconocido y liquidado en sus plazos correspondientes, sin embargo, en el caso que nos ocupa, el sujeto pasivo no presentó la declaración liquidación correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2001, aunque sí presentó declaración liquidación del segundo trimestre del ejercicio, en 26 de julio de 2001, por tanto, se debe considerar la declaración-liquidación final una actuación del sujeto pasivo conducente al reconocimiento, liquidación o pago de la deuda que se hubiera generado en el primer trimestre, pues se está reconociendo y liquidando la deuda del primer trimestre, al haber incorporado nuevos hechos imponibles correspondientes a otros períodos de liquidación, y ha dejado de ser una declaración informativa del primer trimestre, ya que no se había declarado, y por ello, interrumpe la prescripción, por ser una actuación por parte del sujeto pasivo dirigida al reconocimiento, liquidación o pago de la deuda con la Administración, siendo, por último, preciso rechazar la afirmación de la actora respecto a que con la desaparición del sujeto pasivo desaparecieron también sus obligaciones tributarias, ya que según establece el artículo 89

apartado 3 de la citada Norma Foral General Tributaria "A la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. En ningún caso serán transmisible las sanciones", concluyéndose por todo lo expuesto, que no habiéndose producido la prescripción invocada por la actora, la liquidación impugnada es ajustada a derecho."

Por otra parte, en lo que a la doctrina jurisdiccional se refiere, vemos que ya la SAN 23/06/2008 en el recurso 783/2006 interpuesto contra la Resolución del TEAC de 12 de julio de 2006 (RG-3568-05) la cual – al menos parece deducirse de la sentencia- también había analizado siquiera tangencialmente el tema de la prescripción,-señaló al respecto:

"QUINTO: En relación a la prescripción alegada del derecho a liquidar del IVA de 1998, al que en este caso sí es de aplicación el plazo de cuatro años, sin embargo, también la pretensión de la actora se ha de desestimar. La liquidación de este impuesto se produce en el año 2000, pero en el año 1999, como arriba ya se expuso, en ese acta de liquidación se reconoció por el contribuyente que el incremento en la base imponible de la cantidad de 53.862.069 ptas lo fue como mayor volumen de operaciones no declaradas en dicha base pero sí declaradas en la casilla 99 de la declaración resumen anual de IVA modelo 390, que acompaña a la declaración liquidación del cuarto trimestre, presentados ambos documentos el 01-02-1999. Esta declaración de la interesada efectuada en 1999 produce, contrariamente a lo aducido por la recurrente, la interrupción de la prescripción de dicho derecho de la Administración, de acuerdo con lo previsto en el artículo 66.1.C) de la Ley General Tributaria 303/1963(sic), de 28 de diciembre.

Hecho este inciso, y tal y como hemos anticipado la STS 25-11-2009, resultó determinante al ser la primera vez que el Alto Tribunal se enfrentó a la referida cuestión explicitando:

"CUARTO.- Por razones metodológicas vamos a comenzar por el segundo, es decir, por analizar si la declaración resumen anual produce la interrupción de la prescripción, y ello aunque no se haga mención en ella de las cantidades y conceptos objeto de regularización.

El examen de la cuestión planteada nos obliga a examinar la naturaleza de la declaración anual del IVA en el ámbito de la prescripción.

Por lo pronto, y a estos efectos, el artículo 164 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, establece en su apartado Uno 6º: "Sin perjuicio de lo establecido en el título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: ... 6º.- Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración resumen anual.".

Una primera apreciación pone de relieve que el contenido propio de la declaración-resumen anual no es liquidatorio. Siendo esto cierto no se puede ignorar que a dicha declaración se acompañan las declaraciones liquidaciones trimestrales cuyo contenido ha de ser congruente con el de la declaración-resumen anual, pues si así no fuera la declaración-resumen anual y las liquidaciones (en este caso trimestral) serían contradictorias, y, por tanto, rechazables. Ello permite concluir que aunque la declaración-resumen anual no tiene en sí misma un contenido liquidatorio, implica y comporta una ratificación de las distintas liquidaciones efectuadas durante el año.

Este elemento de la declaración-resumen anual, de ratificación de las liquidaciones efectuadas durante el año, permite imputar a tales declaraciones un contenido interruptivo de la prescripción, por efecto de su contenido liquidatorio y al que el artículo 66.1 de la L.G.T confiere carácter interruptivo.

Por lo expuesto, es rechazable la tesis del recurrente en el sentido de que la declaración-resumen anual no es una verdadera declaración tributaria, sino una comunicación informativa, pues tal aserto es, desde luego, contrario a su denominación "declaración", pero lo es también a su contenido, pues como ya hemos expuesto, y en virtud de la documentación que ha de acompañarla, y los datos que en ella se consignan, tiene un contenido ratificatorio de las liquidaciones efectuadas durante el año."

La línea fijada con dicha sentencia fue desde el principio abrazada, entre otros, por el TSJ País Vasco en su sentencia 652/2010 de 30 de septiembre. Asimismo, la doctrina del Alto Tribunal era reiterada, entre otras, por las SSTS 23 de junio de 2010 (Recurso 2845/2005), 17 de febrero de 2011 (Recurso 4688/2006) y 19 de mayo de 2011 (Recurso 5687/2008), si bien en algunas de ellas se dejaba confuso y entremezclado el concepto de interrupción de la prescripción, con el dies a quo o día inicial del cómputo de plazo de prescripción, confusión que ha sido arrastrada por cierta doctrina jurisdiccional y que no ha pasado desapercibida por la doctrina científica¹².

En concreto la STS 17 de febrero de 2011 (Recurso 4688/2006) señaló:

"Pero como se trata, insistimos, del ejercicio 1998 y la liquidación se notificó el 18 de octubre de 2002, ocurre que en esta última fecha no había transcurrido el plazo de cuatro años, contado desde que finalizó el plazo de la presentación

12 VVAA. LOPEZ LOPEZ Hugo y otros autores La recaudación tributaria. Monografías. Practicum Fiscal. Editorial Aranzadi, Enero de 2015. (BIB 2015/64) señala " Las Sentencias del TS no son demasiado claras en un aspecto concreto: por un lado, hablan de los efectos interruptivos de la prescripción que derivan de la declaración-resumen anual (esto tendría que significar que la prescripción ya está corriendo cuando se presenta la declaración anual y con ella se interrumpiría), pero acaban concluyendo que la prescripción se debe computar desde la fecha de la finalización del plazo para presentar la declaración anual, lo que podría interpretarse no como un caso de interrupción de la prescripción, sino como la regla a seguir en el inicio del cómputo del plazo de prescripción.

de la declaración-resumen anual de aquél ejercicio, dado el efecto interruptivo de la misma según la Sentencia de esta Sala y Sección de 25 de noviembre de 2009 (recurso de casación 983/04), que ha de aplicarse en función del principio de unidad de doctrina, al igual que se hizo en la Sentencia de 23 de junio de 2010 (recurso de casación 2845/2005)."

Finalmente, la STS 24 de mayo de 2013 (Rec. 4281/2010), que abordó dicha cuestión en su fundamento jurídico tercero, si bien como óbiter dicta, pero analizando ya una cuestión relativa al ejercicio 2003, esto es, estando ya en vigor la Ley 58/2003, manifiesta:

"En tercer lugar, porque las declaraciones anuales interrumpirían la prescripción respecto del ejercicio a que se refieren, lo que no ocurre con la del ejercicio 2003, que es el regularizado, pues presentada en 31 de enero de 2004, la fecha de notificación del acuerdo de liquidación también estaría fuera del plazo de tres años de prescripción pues lo fue el 27 de febrero de 2007."

Adoptaron esa línea interruptiva la STSJ Andalucía (Sede en Sevilla) de 15 de junio de 2012 (Rec. 556/2009) así como la STSJ Galicia 635/2012 de 22 de octubre, la STSJ Cataluña 5-6-2013 (Rec 586/2010) y la STSJ Asturias 9 de julio de 2013 (Rec 1140/2011) o más recientemente la STSJ Madrid de 28 de Abril de 2016 (Rec 218/14).

Por su parte, merece atención la STSJ Andalucía-Granada de 30 de enero 2012 (Rec 1997/2005), que, a nuestro juicio, de modo erróneo, y deudora de la confusa redacción comentada de las Sentencias del Tribunal Supremo confundió la interrupción de la prescripción con el dies a quo o fecha inicial del cómputo del plazo de prescripción que, según dispone la normativa reguladora vigente, acontece el día siguiente a la finalización del plazo voluntario de presentación de la declaración o autoliquidación, posponiendo este dies a quo como si la declaración resumen se conformara, no como interrupción, sino como fecha de presentación de la propia declaración.

"Una primera matización hay que hacer al razonamiento de la demanda, siguiendo para ello la doctrina expuesta por el Tribunal Supremo en sentencias de 25 de noviembre de 2009 (RJ 2010\1824) y 23 de julio de 2010 (RJ 2010\5861), en el sentido de que el plazo de prescripción tributaria en el IVA se entiende iniciado no con ocasión del vencimiento de cada uno de los plazos de declaración trimestral correspondientes a cada año natural, sino que tiene lugar el 30 de enero del año siguiente con la presentación de la declaración-liquidación correspondiente al cuarto trimestre porque, sostiene el Tribunal Supremo, que con ella se presenta la declaración resumen-anual de operaciones de todo el año a la que atribuye un contenido interruptivo del plazo de prescripción, por lo que en el caso enjuiciado ahora, el "dies a quo" o inicial del cómputo de la prescripción hay que situarlo a 30 de enero de 1999."

En este mismo sentido, parece pronunciarse la STS Madrid de 30 de Noviembre de 2016 (Rec nº 167/2015) cuando señala:

"Así, puesto que la liquidación aquí recurrida fue notificada al obligado tributario el día 7 de septiembre de 2012, es indiscutible que en esa fecha no había transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años para determinar la deuda correspondiente al ejercicio 2008 del Impuesto sobre el Valor Añadido, a contar desde que finalizó el plazo establecido en el art. 71.4 del Real Decreto 1624/1992 para presentar la oportuna declaración, teniendo en cuenta que la declaración/ resumen anual del ejercicio 2008 debe ser tenida en cuenta a efectos del inicio cómputo de los cuatro años de prescripción del derecho a exigir la deuda tributaria, con lo que no puede entenderse que hubieran prescrito los dos primeros trimestres de 2008, tal como se pretende en la demanda."

Y es que debe recordarse que ambas resoluciones jurisdiccionales, así como alguna de las Sentencias del Alto Tribunal que han provocado dicha duda, fueron dictadas con posterioridad a la tantas veces comentada RTEAC 29-6-2010 que dio lugar a la RTEAC de 24-

11-2010 (RG 1/2010 de Unificación de doctrina) relativa a la necesidad de que la liquidación en el Impuesto sobre el Valor Añadido sea trimestral o mensual, pero no anual. Esta cuestión no ha sido discutida por la doctrina jurisdiccional por lo que debe entenderse que cuando el Alto Tribunal habla del dies a quo inicial, lo hace entendiendo que con la interrupción del plazo de prescripción y la amortización del tiempo hasta ese momento transcurrido y el reinicio de un nuevo periodo completo del plazo de prescripción nace obviamente un nuevo dies a quo o día inicial de ese nuevo plazo reiniciado.

Y ello nos sirve para adentrarnos en el examen de lo manifestado por la doctrina administrativa del territorio común en la cuestión examinada, resultando necesario diferenciar, por una parte, la posición de la Dirección General de Tributos y, por otra, la posición del Tribunal Económico Administrativo Central.

La Dirección General de Tributos también se ha posicionado a favor de la virtualidad interruptiva del modelo 390 incluso en la modalidad establecida con posterioridad a la Orden Ministerial del año 2000 (sin incorporar o adjuntar las declaraciones periódicas presentadas). Así, en su resolución a la consulta vinculante V0847/2015 de 17 de marzo, vigente la Ley 58/2003 General Tributaria, con cita en el artículo 71 del Reglamento del IVA y haciéndose eco de la STS 25-11-2009 toma partido por la interrupción de la prescripción del modelo 390 y señala:

"7. Además de las declaraciones-liquidaciones a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, los sujetos pasivos deberán formular una declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos que, para cada supuesto, apruebe el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

Los sujetos pasivos incluidos en declaraciones-liquidaciones conjuntas, deberán efectuar igualmente la presentación de la declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos establecidos en el párrafo anterior.

(...).".

2.- El artículo 66.a) de la Ley General Tributaria preceptúa:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

(...).".

El plazo de prescripción en el Impuesto sobre el Valor Añadido se inicia, conforme al artículo 67 de la Ley General Tributaria, "desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación", para el caso del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Lo señalado será sin perjuicio de la interrupción de la prescripción regulada en el artículo 68 de la Ley General Tributaria. En concreto, el apartado 1.c) de dicho artículo establece la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación: "Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria". En esta línea, se recuerda que conforme a la doctrina del Tribunal Supremo plasmada en la sentencia de 25 de octubre de 2009 (Rec. 983/04), la presentación del modelo 390 Resumen-Anual de IVA, interrumpe la prescripción."

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha mantenido una postura absolutamente distinta.

Ya la RTEAC¹³ 8-3-2011 (RG 1721-2009), sin

13 En otro orden de cosas no debemos olvidar la célebre RTEAC 29-6-2010 que dio lugar a la RTEAC de 24-11-2010 (RG 1/2010 de unificación de doctrina) relativa a la necesidad de que la liquidación sea trimestral o mensual pero no anual.

hacer mención alguna a la STS 25-11-2009, mantuvo su criterio tradicional manifestado en la RTEAC de 22-10-1999 partidario de considerar que la presentación de dicho modelo no es un acto interruptivo de la prescripción. El Tribunal Económico Administrativo indica que el interesado invoca el criterio sostenido en la RTEAC 22/10/1999 (RG 6008/1997), así como la del Tribunal Económico – Administrativo Foral del País Vasco, (sic) de 8/5/2006¹⁴. Efectivamente, en la primera de dichas resoluciones el TEAC mantiene en el fundamento de derecho segundo lo siguiente:

"SEGUNDO: En cuanto a la primera cuestión planteada, la entidad recurrente ya alegó ante el Inspector-Jefe la prescripción de parte de los períodos objeto de las actuaciones de comprobación e investigación al haberse iniciado éstas el 17 de mayo de 1995. El análisis de esta cuestión requiere tener en cuenta que el cómputo del plazo de prescripción de cinco años establecido en el artículo 64 de la LGT, en la redacción vigente en esa fecha, se inicia desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración, que en el caso concreto analizado es el día 20 de cada mes, al estar obligado el sujeto pasivo a presentar declaraciones-liquidaciones con periodicidad mensual. La Inspección considera que la presentación de la declaración-resumen anual interrumpe el cómputo de este plazo. No obstante, pese a ser una actuación del sujeto pasivo que deriva, a su vez, de la obligación principal de liquidar y pagar la deuda tributaria, hay que distinguir esta declaración resumen anual de las declaraciones-liquidaciones trimestrales o mensuales, así como sus efectos. En este sentido, no pueden equipararse ambas declaraciones, pues mientras que la presentación de la declaración-liquidación periódica es una obligación formal que constituye un instrumento necesario para el cumplimiento de la obligación material del pago de la deuda tributaria, la presentación de la declaración-resumen anual supone el

14 Es curiosa la cita al TEAF del País Vasco, que probablemente se refiera a la TEAF Bizkaia de 8-5-2003.

cumplimiento de una obligación que facilita la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero cuyo objetivo inmediato no es el pago de la deuda que resulta en cada período de liquidación. Procede, por tanto, estimar la alegación de la entidad recurrente y declarar que el 17 de mayo de 1995 ya había prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria correspondiente a los meses de enero, febrero y marzo de 1990."

Más recientemente, la RTEAC de 22 de septiembre de 2016¹⁵, ha tenido mucha más repercusión porque no sólo ha mantenido ese criterio, sino que lo ha hecho tras analizar y examinar minuciosamente las diferentes sentencias del Alto Tribunal. No obstante, razona que tiene motivo para discrepar, por considerar que algunos factores o circunstancias han variado desde entonces. Ulteriormente la RTEAC 24-5-2017 (RG 00/07260/2013) ha reiterado el criterio y entiende que no pueden equipararse las declaraciones-liquidaciones mensuales o trimestrales y la declaración informativa-resumen anual, pues mientras que la presentación de la declaración-liquidación periódica mensual o trimestral es una obligación formal que constituye un instrumento necesario para el cumplimiento de la obligación material del pago de la deuda tributaria, la presentación de la declaración-resumen anual supone el cumplimiento de una obligación que facilita la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero cuyo objetivo inmediato no es el pago de la deuda que resulta en cada período de liquidación. De esta forma, al no ser una actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria, ya que en el resumen anual no se produce liquidación alguna, su presentación no tiene virtualidad interruptiva del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. De acuerdo con este criterio, cada período de declaración prescribiría por el transcurso de cuatro años desde la finalización

15 La RTEAC fue objeto de profuso comentario y recibió el beneplácito de la doctrina científica, tal y como manifestó Martínez-Carrasco Pignatelli. Op. citada Quincena Fiscal núm. 3/2017.

del plazo de presentación de la declaración-liquidación.

En definitiva, la declaración contenida en el modelo 390 no interrumpe la prescripción porque no es tendente a liquidar la deuda tributaria, es una obligación para facilitar la gestión y no es como las declaraciones-liquidaciones periódicas que son obligaciones formales necesarias para el pago de la deuda.

Y esa conclusión la mantiene, tal y como hemos indicado, tras hacer un estudio de la doctrina del Alto Tribunal manifestado en las STS. 25 de noviembre de 2009, 23 de junio de 2010 (Rec. 2845/2005) y 17 de febrero de 2011 (Rec. 4688/2006) e incluso de la STS de 24 de mayo de 2013 (recurso 4281/2010) relativa al ejercicio 2003, pero entiende que, en este último caso, la referencia a la doctrina es tangencial como obiter dicta porque en cualquier caso en el supuesto examinado había operado la prescripción.

La evolución de la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa ha sido distinta. Inicialmente, tras la STS de 25 de noviembre de 2009, el Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa mantuvo durante esos años una postura contraria a la mantenida por el Alto Tribunal. En concreto, en las RTEAF 29.613 de 25/11/2010, RTEAF 29.983 de 16-6-11¹⁶. En concreto en la RTEAF 29.983 de 16-6-11, cita expresamente la STS de 25 de noviembre de 2009 pero adopta un criterio distinto:

"En cuanto a la existencia de posibles actuaciones que pudieran haber interrumpido el plazo de prescripción relativo a dichos trimestres, el Servicio de Gestión, dados los términos en que se ha manifestado en el Acuerdo objeto de la primera de las reclamaciones que nos ocupan, parece defender que el requerimiento notificado el 30 de diciembre de 2009, en el que se solicitaba la presentación de la declaración-liquidación anual, modelo 390, del Impuesto sobre el Valor

16 Del mismo modo se pronunció en la RTEAF nº 30.707 de 19-12-12, si bien en relación a la interrupción por un requerimiento relativo al modelo 347.

Añadido correspondiente al ejercicio 2005, interrumpió el plazo de prescripción en lo que se refiere a la totalidad de dicho ejercicio, y se refiere a una sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de noviembre de 2009.

Pues bien, debe tenerse en cuenta que, cualquiera que sea la interpretación que pueda darse al criterio recogido en dicha sentencia, que se refiere al carácter de lo que denomina "declaración-resumen anual" y que tiene en cuenta un procedimiento de gestión en cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido distinto del que resulta de la normativa aplicable en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, lo cierto es que cuando, en fecha 30 de diciembre de 2009, se notifica el referido requerimiento se encontraba prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria relativa a los tres primeros trimestres del ejercicio 2005, luego en ningún caso dicha actuación puede suponer la interrupción de un plazo de prescripción que ya se encontraba vencido"

Sin embargo, sin explicitar claramente los motivos del cambio en su doctrina, desde 2015 el Órgano Económico Administrativo de Gipuzkoa modifica su doctrina, tal y como se puede verificar de la lectura de la Resolución del TEAF de 18 de mayo de 2017 (resolución nº 33481) remitiéndose a la RTEAF de 13 de mayo de 2015.

Así, el fundamento jurídico cuarto de la RTEAF Gipuzkoa de 18 de mayo de 2017 dispone:

"Ahora bien, tal como señalamos en la resolución número 32086, de fecha 13 de mayo de 2015, debe tenerse en cuenta en cuanto a este aspecto la jurisprudencia del Tribunal Supremo, contenida, entre otras, en las sentencias de fechas 25 de noviembre de 2009, 23 de junio de 2010 y 17 de febrero de 2011, relativa a los efectos interruptivos de la prescripción derivados de la presentación de la declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido. Decíamos en dicha resolución lo siguiente:

«Los argumentos del Tribunal Supremo sobre dicha cuestión se recogieron en el fundamento

de derecho cuarto de la primera de las sentencias citadas, que tiene el siguiente contenido:

"Por razones metodológicas vamos a comenzar por el segundo, es decir, por analizar si la declaración resumen anual produce la interrupción de la prescripción, y ello aunque no se haga mención en ella de las cantidades y conceptos objeto de regularización.

El examen de la cuestión planteada nos obliga a examinar la naturaleza de la declaración anual del IVA en el ámbito de la prescripción.

Por lo pronto, y a estos efectos, el artículo 164 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, establece en su apartado Uno 6º: "Sin perjuicio de lo establecido en el título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: ... 6º.- Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual".

Una primera apreciación pone de relieve que el contenido propio de la declaración-resumen anual no es liquidatorio. Siendo esto cierto no se puede ignorar que a dicha declaración se acompañan las declaraciones-liquidaciones trimestrales cuyo contenido ha de ser congruente con el de la declaración-resumen anual, pues si así no fuera la declaración-resumen anual y las liquidaciones (en este caso trimestral) serían contradictorias, y, por tanto, rechazables. Ello permite concluir que aunque la declaración-resumen anual no tiene en sí misma un contenido liquidatorio, implica y comporta una ratificación de las distintas liquidaciones efectuadas durante el año.

Este elemento de la declaración-resumen anual, de ratificación de las liquidaciones efectuadas durante el año, permite imputar a tales declaraciones un contenido interruptivo de la prescripción, por efecto de su contenido

liquidatorio y al que el artículo 66.1 de la LGT. confiere carácter interruptivo.

Por lo expuesto, es rechazable la tesis del recurrente en el sentido de que la declaración-resumen anual no es una verdadera declaración tributaria, sino una comunicación informativa, pues tal aserto es, desde luego, contrario a su denominación "declaración", pero lo es también a su contenido, pues como ya hemos expuesto, y en virtud de la documentación que ha de acompañarla, y los datos que en ella se consignan, tiene un contenido ratificatorio de las liquidaciones efectuadas durante el año".

Por ello, en el fundamento de derecho quinto de la sentencia se determina lo siguiente: "La conclusión que de este razonamiento se infiere es la de que el plazo prescriptivo no comenzó a correr el 20 de octubre de 1995 como el recurrente sostiene. Contrariamente, el plazo prescriptivo empezaría a correr el 30 de enero de 1996 y en noviembre de 1999, fecha del acta, no había transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años".

Por su parte, en la sentencia de 23 de junio de 2010 se señaló que «Es evidente que en virtud del principio de unidad de doctrina hemos de dar por reproducidos nuestros razonamientos de la sentencia de 25 de noviembre de 2009 por los que se declara la no prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IVA correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio 1995".

Asimismo, en la sentencia de 17 de febrero de 2011 se señaló lo siguiente: "En efecto, la consecuencia del incumplimiento del plazo de actuaciones inspectoras previsto en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, es la de "que no se considere interrumpida la prescripción a consecuencia de tales actuaciones" (no la de caducidad, según se ha declarado, entre otras, en la Sentencia de 27 de diciembre de 2010, dictada en el recurso de casación número 86/2007). Pero como se trata, insistimos, del ejercicio 1998 y la liquidación se notificó el 18 de octubre de 2002, ocurre que en esta última

fecha no había transcurrido el plazo de cuatro años, contado desde que finalizó el plazo de la presentación de la declaración-resumen anual de aquél ejercicio, dado el efecto interruptivo de la misma según la Sentencia de esta Sala y Sección de 25 de noviembre de 2009 (recurso de casación 983/04), que ha de aplicarse en función del principio de unidad de doctrina, al igual que se hizo en la Sentencia de 23 de junio de 2010 (recurso de casación 2845/2005)».

Por lo tanto, atendiendo a dicho criterio, debemos concluir que en el momento en que se notifica al reclamante el referido requerimiento de documentación, en fecha 20 de mayo de 2013, no se encontraba prescrito tampoco el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria en lo que se refiere al primer trimestre del ejercicio 2009, al haberse interrumpido la prescripción como consecuencia de la presentación de la declaración-liquidación anual del ejercicio 2009.

Por consiguiente, resulta que en el momento de notificarse al reclamante, en fecha 29 de junio de 2015, el Acuerdo por el que se procede a practicar las liquidaciones que nos ocupan, no se encontraba prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2009 y 2010."

Respecto a Navarra vemos que la RTEAF Navarra de 27 de enero de 2016 analiza la virtualidad interruptiva del modelo 193 de retenciones, y se remite a la doctrina del TS relativa al modelo 390 contenida en la STS 25-11-2009, así como a la STSJ País Vasco de 22 de enero de 2015, por versar ésta sobre tal característica del modelo meramente informativo 196 correspondiente también a retenciones del IRPF. Por tanto, parece que el órgano económico administrativo navarro se posiciona en favor de la virtualidad interruptiva de las declaraciones resumen anual (incluyendo del modelo 390).

En esa resolución del caso analizado, el Tribunal Económico Administrativo Foral Navarro

procede a la estimación del recurso planteado, atendiendo a la fecha o dies a quo inicial de la liquidación de intereses de demora y precisamente a la omisión y falta de presentación de modelo 193, remarcando la inexistencia de actuación alguna del obligado tributario susceptible de interrumpir la prescripción. Nos detendremos más en el análisis de esta resolución en el capítulo dedicado a estas declaraciones resúmenes anuales.

En cualquier caso es claro su posicionamiento a favor de la virtualidad interruptiva de las declaraciones informativas correspondiente a declaraciones resúmenes anuales contenidos en modelos específicos de conceptos impositivos concretos.

Por último, y respecto de Álava, resulta interesante la Resolución del Órgano Jurídico Administrativo de Álava de 14 de diciembre de 2012 donde se plantea la eficacia de un requerimiento de presentación del modelo 390 cuando no habiendo prescrito éste, han prescrito a esa fecha del requerimiento algunos períodos impositivos de ese año o ejercicio. El organismo jurídico con basamento en la STSJ País Vasco 794/2008, de 24 de noviembre (Rec 920/2007) mantiene la imposibilidad de resucitar los plazos de los períodos ya fijados a la fecha de efectuar el requerimiento.

Sin embargo, la doctrina jurisdiccional ha hecho caso omiso de la doctrina administrativa del TEAC y ha mantenido el criterio pacífico del Tribunal Supremo. Así encontramos, la STSJ Madrid 13-9-2017 (Rec. 36/2016) -que ha sido la que ha motivado el ATS 9-4-2018- o incluso más recientemente la STSJ Andalucía -Málaga 29/01/2018 (Rec 680/2016) -que ha sido objeto de recurso de casación en virtud de ATS 18-7-2018- cuando indica:

QUINTO.- Sobre la alegada prescripción de los tres primeros trimestres del ejercicio 2009, la cuestión a determinar es si la presentación de la declaración resumen anual del IVA tiene o no efectos interruptivos de la prescripción. Sobre dicha cuestión se ha pronunciado el Tribunal

Supremo, afirmando que dicha declaración-resumen anual si tiene efectos interruptivos de la prescripción. Así, en la sentencia de la Sala III de 25 de Noviembre de 2009 (recurso 983/2004), fundamento jurídico cuarto, se afirma lo siguiente: “ Una primera aproximación pone de relieve que el contenido propio de la declaración-resumen anual no es liquidatorio. Siendo esto cierto, no se puede ignorar que a dicha declaración se acompañan las declaraciones liquidaciones trimestrales cuyo contenido ha de ser congruente con el de la declaración-resumen anual, pues si así no fuera, la declaración-resumen anual y las liquidaciones (en este caso trimestrales) serían contradictorias, y por lo tanto, rechazables. Ello permite concluir que aunque la declaración-resumen anual no tiene en sí misma un contenido liquidatorio, implica y comporta una ratificación de las distintas liquidaciones efectuadas durante el año. Este elemento de la declaración-resumen anual, de ratificación de las liquidaciones efectuadas durante el año, permite imputar a tales declaraciones un contenido interruptivo de la prescripción, por efecto de su contenido liquidatorio y al que el artículo 66.1 de la LGT confiere carácter interruptivo. Por lo expuesto, es rechazable la tesis del recurrente en el sentido de que la declaración-resumen anual no es una verdadera declaración tributaria, sino una comunicación informativa, pues tal aserto es, desde luego, contrario a su denominación “declaración”, pero lo es también a su contenido, pues como ya hemos expuesto, y en virtud de la documentación que ha de acompañarla, y los datos que en ella se consignan, tiene un contenido ratificatorio de las liquidaciones efectuadas durante el año”. La STS de 23 de Junio de 2010 ((recurso 2845/2005) reitera el mismo criterio, afirmando: “ es evidente que en virtud del principio de unidad de doctrina hemos de dar por reproducidos nuestros razonamientos de la sentencia de 25 de noviembre de 2009 “. Las SSTS de 19 de mayo de 2011 (recurso 5687/2008) y 24 de mayo de 2013 (recurso 4281/2010), reiteran también el mismo criterio. Dice la primera: “ El sujeto pasivo ejercitó el derecho a la devolución del exceso de IVA soportado, con fecha 30 de enero de 2001, cuando presentó su resumen anual, modelo 392, del ejercicio 2000, en el que

consignaba el importe a devolver, que quedó materializado el 6 de abril de 2001. Por lo tanto, hay que considerar aquella fecha como "dies a quo". Repite la segunda que "las declaraciones anuales interrumpirían la prescripción respecto del ejercicio a que se refieren".

En consecuencia, y siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo plasmada en las anteriores sentencias, ha de considerarse que la declaración-resumen anual tiene efectos interruptivos de la prescripción, por lo que no puede apreciarse la prescripción alegada por el recurrente, dado que, como dice el órgano gestor al dictar la resolución que aprueba la liquidación " , aunque en la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras el 16 de enero de 2014 habían transcurrido más de cuatro años desde el final del plazo de presentación de las autoliquidaciones de IVA correspondientes a los tres primeros períodos del ejercicio 2009 (que se había producido respectivamente el 20 de abril, 20 de julio y 20 de octubre de 2009), el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria respecto a dichos períodos no había prescrito al haberse producido el 18 de enero de 2010 un hecho interruptivo de la prescripción, la presentación por parte del obligado tributario de la declaración resumen-anual modelo 390 correspondiente al ejercicio 2009, comenzando de nuevo, a partir de dicha fecha, el cómputo del plazo de prescripción respecto a dicho concepto y períodos".

Incluso con posterioridad al ATS de 9-4-2018 los Tribunales Superiores de Justicia siguen postulando por el criterio interruptivo de prescripción iniciado con la STS 25-11-2009 tal y como puede apreciarse en la STSJ Comunidad Valenciana 20/07/2018 (Rec. 238/2015) cuando ha manifestado:

"Cuatro años desde la declaración resumen anual, modelo 390. La presentación de la misma tendría efectos interruptivos de la prescripción, pues tal y como ha señalado el Tribunal Supremo, en sentencia de 25 de noviembre de 2009, recurso 983/2004, la declaración resumen-anual, implica una ratificación de las liquidaciones

efectuadas durante el año, lo que le imputa a tales declaraciones un contenido interruptivo de la prescripción, por efecto de su contenido liquidatorio, por lo que en cualquier caso, el plazo interruptivo no comenzó a transcurrir el 20 de julio de 2007, sino el 31 de enero de 2008, no habiendo prescrito el derecho a la deducción en el 3T de 2011, criterio sostenido por el TSJ en sentencia 4131/2014."

IV. LOS AUTOS DEL TRIBUNAL SUPREMO ADMITIENDO EL RECURSO DE CASACIÓN POR APRECIAR INTERÉS CASACIONAL

El Tribunal Supremo ha dictado recientemente varios Autos admitiendo recurso de casación por concurrir interés casacional sobre esta cuestión. El ATS 9/4/2018 (Rec 5962/2017) fue el primero en dictarse y es el que más desarrolla y expone los motivos que aconsejan la admisión del recurso por apreciar interés casacional. En dicho Auto se hace referencia a las SSTS de 25 de noviembre de 2009 (Rec. 983/2004), 3 de junio de 2010 (Rec 2845/2005), 19 de mayo de 2011 (Rec 5687/2008), 17 de febrero de 2011 (Rec. 4688/2006) o la más reciente de 24 de mayo de 2013 (Rec. 4281/2010). A él le han seguido su estela el ATS 18/7/2018 (Rec 3378/2018) contra la STSJ Andalucía Málaga de 18 de enero de 2018 y el ATS 10/10/2018 (Rec 3578/2018), contra la STSJ Cataluña de 16 de marzo de 2018, todos ellos por el modelo 390. Por otra parte, también se ha dictado el ATS de 11 de abril de 2018 en relación al modelo 190 de retenciones del IRPF.

Los motivos grosso modo para considerar el interés casacional y admitir la casación son los argumentos esgrimidos por el recurrente a saber:

-El primero, la diferente redacción del precepto dedicado a la interrupción de la prescripción en la Ley General Tributaria de 1963 (actuación encaminada al pago o liquidación) y Ley 58/2003 (actuación encaminada a la liquidación o autoliquidación).

-La definición legal en la nueva Ley 58/2003 General Tributaria de los conceptos

declaración, comunicación, liquidación y autoliquidación. Mantiene que el modelo 190 no es una autoliquidación sino una declaración recapitulativa.

–En tercer lugar, argumenta que las autoliquidaciones presentadas con carácter mensual o trimestral no deben acompañarse de la declaración resumen anual del IVA desde que entró en vigor la Orden del Ministerio de Hacienda de 27 de diciembre de 2000. No hay pues ahora la presumida ratificación a que alude la STS 25-11-2009.

–Por último la doctrina sostenida por el Tribunal Económico Administrativo Central en sus resoluciones anteriormente citadas en las que inciden en que mientras que la presentación de la declaración-liquidación periódica mensual o trimestral es una obligación formal que constituye un instrumento necesario para el cumplimiento de la obligación material del pago de la deuda tributaria, la presentación de la declaración-resumen anual supone el cumplimiento de una obligación que facilita la gestión del IVA, pero cuyo objetivo inmediato no es el pago de la deuda que resulta en cada período de liquidación. De esta forma, al no ser una actuación del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria, ya que en el resumen anual no se produce liquidación alguna, su presentación no tiene virtualidad interruptiva del plazo de prescripción.

Vamos a intentar realizar una somera valoración de los citados argumentos.

En cuanto a la regulación de los plazos de prescripción cabe señalar que la Ley 230/1963 establecía en el artículo 64 los plazos de prescripción, mientras que en el artículo 66 regulaba la interrupción de la prescripción. Por su parte, actualmente esa regulación la efectúan los artículos 66 y 68 de la Ley 58/2003 (65 y 67 de la Norma Foral 2/2005 de Gipuzkoa) respectivamente.

Entendemos que la diferencia en la redacción en los preceptos que apunta el Tribunal Supremo en dicho Auto no era la plasmación de una nueva voluntad reguladora de dicha institución, ni un cambio deseado, ni obedece a una pretendida diferente regulación de la materia, sino solo es debida a una precisión técnica obligada a la vista de la jurisprudencia dictada en esos años. Y es que, por una parte, es normal que en la Ley de 2003 se incluyese el término (que estaba ya plenamente acuñado y aceptado jurisprudencial y doctrinalmente) de autoliquidación (que no existía en la Ley General Tributaria de 1963). Por otra parte, en la Ley de 1963 la regulación de la interrupción de la prescripción era conjunta y así, el artículo 66 indicaba *“Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo sesenta y cuatro se interrumpen”* -siendo a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y c) La acción para imponer sanciones tributarias.-

Era obvio entonces que se indicara en relación con las actuaciones interruptivas del obligado tributario: *“c) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda”*, porque se englobaban todos los diferentes derechos. La doctrina jurisprudencial obligó a discernir entre unos y otros derechos, y a compartimentar los actos que interrumpían unos y otros, desligando el derecho a determinar la deuda tributaria del derecho a cobrar o recaudar la misma, precisando que los actos de interrupción de éstos no interrumpen aquél, por lo que la regulación se limitó a adecuarse a la doctrina constante del Alto Tribunal que había ido destilando sobre la prescripción y la interrupción de la prescripción en la regulación que de las mismas se llevaba a cabo en la Ley General Tributaria.

Tampoco creemos que tenga peso suficiente para motivar un cambio de doctrina a efectos de la interrupción de la prescripción del modelo de declaración de resumen mensual la introducción de definiciones conceptuales

como el término de la autoliquidación. Es cierto que se han plasmado y definido en derecho positivo los conceptos que ya estaban perfilados jurisprudencialmente pero ello no altera en nada ni la naturaleza jurídica ni el concepto o sentido de la declaración tributaria informativa de resumen anual. Con anterioridad ya hemos visto que la doctrina jurisdiccional ya ha abordado en alguna ocasión esta cuestión. En concreto la STSJ País Vasco de 1-3-2010 (Rec.1.277/2007) en la que se dice:

"En síntesis, la cuestión que se le plantea a la Sala es resolver sobre la conformidad a derecho o no de la liquidación practicada en relación a las retenciones de capital mobiliario, por la diferencia entre el modelo 126 - declaración de ingresos a cuenta mensuales- y el 196 -resumen anual de tales declaraciones-, toda vez que en el modelo 196 figuran unas cantidades superiores respecto del modelo 126, con lo cual la Administración concluye que esa diferencia no se ha ingresado. La resolución del recurso pasa por calificar

"La resolución del recurso pasa por calificar el modelo 196 presentado, como auténtica autoliquidación tributaria, es decir, que lejos de estar ante un documento meramente informativo, nos encontramos con una declaración del obligado tributario, por la que se comunica a la Administración los datos necesarios para la liquidación tributaria anual, cuantificándose la deuda tributaria, y el importe a ingresar; la consecuencia necesaria de su presentación, es la realización del ingreso correspondiente."

Respecto la tercera cuestión, es cierto que actualmente las autoliquidaciones presentadas con carácter mensual o trimestral no deben acompañarse de la declaración resumen anual del IVA. Por ello, puede admitirse que el principal argumento del Tribunal Supremo, contenido en la recitada sentencia de 25 de noviembre de 2009, ha perdido virtualidad, cuando en la referida resolución se indicaba: «siendo esto cierto no se puede ignorar que a dicha declaración se acompañan las

declaraciones-liquidaciones trimestrales cuyo contenido ha de ser congruente con el de la declaración resumen anual, pues si así no fuera la declaración-resumen anual y las liquidaciones (en este caso trimestral) serían contradictorias, y, por tanto, rechazables. Ello permite concluir que, aunque la declaración resumen anual no tiene en sí misma un contenido liquidatorio, implica y comporta o implica y comporta una ratificación de las distintas liquidaciones efectuadas durante el año. Este elemento de la declaración-resumen anual, de ratificación de las liquidaciones efectuadas durante el año, permite imputar a tales declaraciones un contenido interruptivo de la prescripción, por efecto de su contenido liquidatorio y al que el artículo 66.1 de la LGT confiere carácter interruptivo».

Ahora bien, llegados a este punto debemos reparar en las consecuencias de las posibles incongruencias entre los modelos presentados con carácter de autoliquidación y el modelo de declaración informativa, e incluso cuestionarse el sentido de la presentación de la declaración informativa. Más adelante desarrollaremos esta cuestión, pero no cabe dudar que, en caso de divergencia, el obligado tributario la aprovechará en su beneficio e indicará que la misma ha sido puesta de manifiesto voluntaria y espontáneamente por él mismo, a efectos, de intentar acogerse por ejemplo a los beneficios que dicha incongruencia le puede irrogar, al menos, de atenuar la graduación de la sanción que se le pudiera imponer.

Como cuarto y último motivo y unido al tercer motivo es la fundamentada doctrina que ha elaborado al respecto el Tribunal Económico Administrativo Central que, asimismo, alude a dicha diferente naturaleza de las declaraciones informativas y autoliquidaciones tributarias.

Vamos a intentar hacer unas reflexiones al respecto.

Como inciso previo, -que no se ha cuestionado hasta ahora- y se nos plantea es si el mero cumplimiento de una obligación tributaria legalmente establecida puede tener la

consideración de acto o actuación del obligado tributario susceptible de interrumpir el plazo de prescripción, es decir si ello supone una ruptura en el plazo que la normativa tributaria establece como plazo suficiente para que se imponga el principio de seguridad jurídica por ausencia de actuación de ambos sujetos de la relación jurídico tributaria.

Y es que cuando la normativa señala que son actos interruptivos de la prescripción "cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a" no parece que se esté refiriendo al mero y preceptivo cumplimiento de la obligación de presentación en plazo de declaraciones resumen anual. La verdad es que no parece que esa presentación cumpla con esos parámetros.

Ahora bien, con independencia de que el legislador tuviera en mente dicha actuación como válida para interrumpir la prescripción, es indudable que esa presentación de la declaración puede cumplir los requisitos y tener esos efectos. Lo cierto es que sin plantearse el sentido de exigir dichas declaraciones resumen, (además de su efectividad para llevar a cabo los cruces de datos e información que la Administración considere oportuno) es evidente que con dicha presentación se le abre de facto al contribuyente la posibilidad de ratificar o de rectificar lo presentado y autoliquidado con anterioridad.

En el supuesto de rectificar, esto es, en caso de existencia de divergencia entre las declaraciones periódicas presentadas y lo declarado en el resumen anual cabe indicar que cuando por medio de la declaración informativa se incrementa la cuantía de la deuda reconocida, si bien no se está procediendo a autoliquidar, si que se está poniendo en conocimiento de la Administración Tributaria dicha diferencia por lo que se abre y habilita la posibilidad a la misma para que lleve a cabo las comprobaciones oportunas a efectos de determinar mediante liquidación la correcta deuda tributaria derivada de los nuevos datos declarados. Por tanto, a nuestro juicio no cabe desconocer la virtualidad

interruptiva -en dichos casos de divergencia de datos- con ocasión de la presentación de la declaración resumen anual.

Surge por tanto, la duda sobre si se interrumpe la prescripción exclusivamente en el supuesto de mera ratificación de los datos anteriormente declarados, ratificación que deviene implícita por la mera presentación obligatoria de un modelo de declaración, en este caso el modelo 390, pero también nos posicionamos a favor del mismo.

Y es que en primer lugar, la normativa tributaria, en concreto, el artículo 108 Ley 58/2003 (104 NFGT) establece la presunción de certeza de las declaraciones autoliquidaciones, comunicaciones y demás documentos presentados, sin distinción alguna entre todas ellas en relación con dicha presunción. Establece, eso sí, una especificidad en relación a las declaraciones informativas cuando éstas sean utilizadas para llevar a cabo la regularización de situaciones tributarias de terceros, cuando éstos aleguen inexactitud o falsedad, pudiendo, en ese caso, exigirse ratificación y aportación de pruebas de los datos declarados. En concreto establece el apartado 4:

"4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas."

Por ello, el obligado tributario al confeccionar la declaración resumen anual es responsable de ello y frente al declarante opera dicha presunción y goza de dichos efectos como cualquier otra declaración tributaria, si bien con esa especificidad a efectos de las regularizaciones que se lleven a cabo cerca de terceros.

Por tanto, es responsabilidad del obligado tributario, -si cabe aún con más exigencia por los efectos que ella despliega frente a terceros-, cumplimentar diligentemente la declaración informativa, luego tiene que verificar toda la información a consignar en dicho resumen, repasando escrupulosamente lo declarado a lo largo de los períodos anteriores del ejercicio

En segundo lugar, porque esa declaración tributaria informativa presentada puede ser objeto de rectificación y ello puede dar lugar a diferentes situaciones

Si la presentación informativa inicialmente presentada, coincide y ratifica los datos declarados en las declaraciones previas y resulta que luego esa declaración se rectifica nos encontraríamos con la paradoja que la inicial declaración del modelo 390 no interrumpiría la prescripción y una rectificación de esa declaración si tendría esa virtualidad.

Por el contrario, si la declaración resumen anual que se presenta inicialmente presenta datos divergentes respecto de las declaraciones trimestrales o mensuales presentadas, esto es, interrumpiendo la prescripción y ulteriormente se presenta rectificación de la misma, para consignar los datos coincidentes con las declaraciones trimestrales o mensuales presentadas deberíamos indicar, -sin precepto alguno que nos ampare- que esa interrupción de la prescripción inicial, deviene inexistente y decae. Es evidente que la interrupción de la prescripción se produce cuando se altera o al menos cuestiona una relación jurídica previa y parece difícil entender que cuando dicha obligación tributaria es cuestionada sucesivamente se considere y se mantenga que no se interrumpe la prescripción.

Concluyendo, cabría señalar que partiendo del hecho de que cualquier modificación o alteración de los datos consignados incrementando o disminuyendo la base, la cuantía de la cuota, o trasladando las mismas en el tiempo, esto es, anticipando o postergando algunas operaciones a algún otro periodo de liquidación en el que inicialmente se ha declarado, serían circunstancias que per se implicarían la interrupción de la prescripción, de la declaración originariamente presentada por alterar la inicial presentación de la misma.

Adicionalmente, la diferencia de la naturaleza del modelo 390 en la normativa foral respecto de la normativa de territorio común, -siendo aquella liquidatoria a diferencia de ésta- y es por tanto un modelo autoliquidativo, la interrupción de la prescripción es aún, a nuestro juicio, menos cuestionable, puesto que no cabe hablar de mera declaración informativa sino de auténtica autoliquidación.

Además, en concreto, en el modelo 390 es decir, en relación a la última declaración correspondiente al IVA, concurren circunstancias específicas que inducen a pensar que tiene determinadas singularidades respecto de otras declaraciones resumen anual que tienen consecuencias o relevancias y condicionan o modifican las declaraciones liquidaciones presentadas correspondientes a los anteriores períodos (mensuales o trimestrales) del año natural.

Y es que tanto el porcentaje definitivo de prorrata, la opción por la prorrata especial, la proporción del volumen de operaciones del ejercicio atribuibles a cada Administración Tributaria o la regularización de las deducciones iniciales como señala la Resolución R 24/2011 de Junta Arbitral (Expediente 11/2009) cuando manifiesta "La nueva proporción así resultante, previa regularización en la última declaración-liquidación del ejercicio según las operaciones realizadas en éste, determinará la proporción definitiva (art. 29.Tres CEPV). "

Vinculado a ello se nos plantea la cuestión a analizar relativa a la consecuencia de presentar

con normativa foral una alteración y efectuar una regularización de un trimestre anterior con ocasión de la presentación del último periodo en el modelo 390.

En principio el artículo 27 de la NFG establece, tanto para la presentación extemporánea voluntaria de una declaración-liquidación anteriormente no presentada, como para la presentación de una declaración complementaria de otra ya presentada, el régimen de recargos tributarios excluyentes de sanciones tributarias. No obstante, el citado artículo establece los requisitos que deben cumplir las autoliquidaciones extemporáneas presentadas para que dicho régimen de recargos resulte aplicable.

"4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el periodo impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho periodo."

Es por ello que el artículo 195 en su apartado 7 dispone las consecuencias de una presentación de una declaración extemporánea voluntaria que no cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 27.4:

"7. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, se sancionará con el porcentaje del 30 por 100 la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta Norma Foral para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria."

Pues bien, a efectos de determinar el régimen que resultaría aplicable a una presentación

extemporánea que tiene lugar con ocasión de la presentación obligatoria correspondiente al último periodo impositivo (última anual) modelo 390 para optar por el régimen de recargos, lo ideal es presentar adjunto al modelo 390 el modelo correspondiente al periodo que por medio de él se rectifica autoliquidado. Ahora bien, si se adjunta el referido modelo rectificado sin efectuar autoliquidación del mismo pero efectuando el ingreso correspondiente al mismo dentro del ingreso de la autoliquidación correspondiente al modelo 390 quizás podría ser factible entender aplicable dicho régimen de recargos. Con ello el modelo 390 estaría de facto alterando el modelo inicialmente presentado interrumpiendo la prescripción puesto que si nos decantamos por entender que la presentación del modelo 390 interrumpe todos los trimestres, debiéramos considerar que resulta aplicable el recargo del artículo 27.4 por considerar que dicho modelo es una ratificación o rectificación obligatoria que debe hacer de cada uno de los períodos que previamente han sido objeto de declaración liquidación.

Si nada se dice al respecto, esto es, sin señalar expresamente ni acompañar modelo adicional alguno y se efectúan ingresos correspondientes a períodos anteriores al último periodo impositivo, correspondería la sanción regulada en el artículo 195.7, pero ello también supone precisamente una alteración y con ello interrupción de los períodos anteriores autoliquidados. También se procedería a una alteración de los mismos y, con ello a una interrupción si la suma de ingresos efectuados en los períodos anteriores del ejercicio diverge de la suma algebraica de los ingresos efectivamente efectuados en las autoliquidaciones presentadas correspondientes a los mismos.

El ingreso efectivo de la cuota también supone una tácita ratificación de los modelos correspondientes a los períodos impositivos anteriores del ejercicio.

V. CONSECUENCIAS DE LA DECISIÓN QUE TOME EL ALTO TRIBUNAL EN LOS RECURSOS INTERPUESTOS PARA LAS NORMATIVAS DE LOS TERRITORIOS

FORALES. CAPACIDAD NORMATIVA EN EL IVA PARA SEPARARSE DE LA NORMATIVA DEL ESTADO.

Sin perjuicio de que, como hemos indicado, la diferencia de naturaleza del modelo 390 en la normativa foral respecto de la normativa de territorio común, esto es, siendo aquella liquidatoria, hace que la resolución de los litigios pendientes en el Alto Tribunal, en caso de que sea contrario a la virtualidad interruptiva de la presentación del modelo 390, no resulten posiblemente- a resultas de los fundamentos que empleen en los mismos- de aplicación directa y mimética, en los territorios forales, hemos de profundizar en la posibilidad de mantener dicha diferencia desde el punto de vista de la capacidad competencial que atribuye el Concierto Económico a las Diputaciones Forales en materia de IVA en el artículo 26:

“Artículo 26. Normativa aplicable.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.”

Vemos pues que resulta muy limitada la capacidad normativa foral en este impuesto y la pregunta que surge es si esa facultad foral de aprobación de modelos de declaración e ingreso de IVA, prevista en el Concierto Económico, puede provocar o suponer la modificación de la naturaleza de la propia declaración pasando de ser una mera declaración informativa o declaración-resumen anual para convertirse en una declaración-liquidación con cuota a ingresar, atendiendo al contenido del artículo 164.º uno.ºº, párrafo final, de la LIVA 37/1992, y 71.º RIVA RD 1624/1992, que son la legislación sustantiva y formal del Impuesto sobre el Valor Añadido. Así ha

venido siendo hasta la fecha y no ha dado lugar a debate o litigio alguno pero puede cuestionarse esta diferenciación si ello conlleva una diferencia en el cómputo de la prescripción.

Podría entenderse que la aprobación del modelo no puede conllevar esa transmutación del carácter de la declaración tributaria estableciendo una obligación de liquidación que no se contempla en territorio común.

Ahora bien, la diferencia de ambos en la práctica se constriñe a las consecuencias que el mismo puede tener a efectos de la posible interrupción o no del plazo prescriptivo.

Pues bien, por una parte, esos diferentes plazos de prescripción ya se han dado en la normativa foral respecto de la normativa en territorio común y, por otra parte, también el modelo estatal ha sufrido variaciones con el paso del tiempo como hemos visto con anterioridad y no parece que establecer la obligación de adjuntar o no adjuntar las declaraciones trimestrales del año pueda considerarse excederse en la competencia atribuida a los órganos forales de los territorios históricos por el artículo 26 de la Ley del Concierto Económico.

Respecto del plazo de prescripción no debemos olvidar que el mismo no ha sido siempre idéntico en los territorios forales respecto del territorio común. Resulta obligado recordar que la Norma Foral 2/1999 de Bizkaia estableció el plazo de prescripción de 3 años, plazo que perduró hasta el año 2005.

Ese precepto fue objeto de recurso por parte de la Administración del Estado pero al final no hubo pronunciamiento judicial por mor de la que fue denominada paz fiscal. Compartimos con ALONSO ARCE¹⁷ la opinión sobre el margen de los territorios históricos para alterar el referido plazo de prescripción.

¹⁷ ALONSO ARCE Iñaki ¿Aplicación directa de la Ley General Tributaria en los Territorios Históricos? Una vulneración de primer orden de los derechos históricos de los territorios forales. Forum fiscal 225 Noviembre 2016. Pag 7 y ss

Más recientemente, la Norma Foral 8/2013, 11 marzo, de modificación del plazo de prescripción del Territorio Histórico de Álava estableció el plazo de prescripción tributaria en 5 años, por lo que hoy en día también difiere el plazo de prescripción en un territorio histórico respecto de los otros y del territorio común y no parece que ese incremento del plazo del periodo de prescripción ha motivado la interposición de recurso alguno por parte de la Administración del Estado.

Sin embargo, en la cuestión que estamos analizando no es propiamente el plazo de prescripción lo que diferiría respecto del Territorio Común, puesto que lo que estaríamos alterando, respecto al vigente en territorio común, son las causas o supuestos de interrupción de la prescripción.

Puede arrojarnos luz, en este sentido, lo manifestado en la STS 19-12-2003 que se dictó con ocasión del plazo de prescripción de 10 años del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, tributo de carácter municipal que existía en el ordenamiento foral de Navarra, y sus reflexiones en relación a la obligada aplicación de la Ley General Tributaria exclusivamente en lo relativo al plazo de prescripción y sobre la capacidad de divergir en la determinación del dies a quo o día inicial del cómputo de plazo de prescripción.

A los efectos que nos interesa remarcar en estas notas, la Sala indicó:

“Esto significa que, como el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de Diciembre, asumió expresamente los principios, terminología y conceptos de la Ley General Tributaria, como esta regulaba un plazo de prescripción de cinco años, este plazo tuvo eficacia respecto de la obligación tributaria por Impuesto Municipal del Incremento del Valor de los Terrenos, cuyo devengo se produjo el 2 de Julio de 1988, de modo que la prescripción tuvo lugar el 2 de Julio de 1993.

La Sala entiende que la aplicación de la Ley General Tributaria sólo puede referirse al plazo, y no al “dies a quo”, cuya especialidad o sea la fecha de devengo, distinta a la del último día del plazo reglamentario de presentación de la declaración reglamentaria, que es el “dies a quo” de la Ley General Tributaria, puede perfectamente subsistir como una norma foral plenamente válida.”

A la vista de todo ello, no parece que haya falta de competencia para diferir en los actos interruptivos de la prescripción y que se mantengan las diferencias en relación con la naturaleza jurídica del modelo 390 en territorio foral, respecto del vigente en territorio común.

Además, si los órganos forales pretendieran seguir teniendo la posibilidad de interrumpir la prescripción con la presentación del modelo 390 sería factible hacerlo, pues aun teniendo la misma naturaleza de declaración informativa, bastaría que se exigiese en las instrucciones que la misma fuera acompañada de otras declaraciones como acontecía en territorio común hasta el año 2000, y con ello, solventado el problema de diferente naturaleza jurídica de las declaraciones del modelo foral se cumpliría los requisitos para interrumpir la prescripción conforme reiterada jurisprudencia del Alto Tribunal STS 25-11-2009.

VI. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN POR PRESENTACIÓN DE OTROS MODELOS. RESUMEN ANUAL DE RETENCIONES

Respecto a la interrupción de la prescripción del resto de declaraciones resumen anual en los diferentes impuestos señalar que, siquiera someramente, vamos a efectuar algunas reflexiones, al menos en relación a algún modelo a la vista del Auto del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2018.

En relación a dichas declaraciones, hemos de partir indicando que la doctrina jurisdiccional ha proyectado la doctrina de la STS 25-11-2009 emitida respecto del modelo 390 a otros modelos informativos. Así, la STSJ País Vasco de

22 de enero de 2015 (Rec 21/2013) haciendo remisión a otra sentencia anterior de esa misma Sala de 1-3-2010 señaló:

"Afirmado lo anterior, debemos efectuar algunas precisiones en relación con el motivo relativo a la prescripción, que se resolvió con carácter previo en el Acuerdo impugnado. Esta Sala ha dictado STSJPV, Sección 1ª, de 1.3.2010 rec. 1277/2007, en el que se dice:

"En síntesis, la cuestión que se le plantea a la Sala es resolver sobre la conformidad a derecho o no de la liquidación practicada en relación a las retenciones de capital mobiliario, por la diferencia entre el modelo 126 -declaración de ingresos a cuenta mensuales- y el 196 -resumen anual de tales declaraciones-, toda vez que en el modelo 196 figuran unas cantidades superiores respecto del modelo 126, con lo cual la Administración concluye que esa diferencia no se ha ingresado.

La resolución del recurso pasa por calificar el modelo 196 presentado, como auténtica autoliquidación tributaria, es decir, que lejos de estar ante un documento meramente informativo, nos encontramos con una declaración del obligado tributario, por la que se comunica a la Administración los datos necesarios para la liquidación tributaria anual, cuantificándose la deuda tributaria, y el importe a ingresar; la consecuencia necesaria de su presentación, es la realización del ingreso correspondiente."

Esta sentencia reconoce al Modelo 196 un alcance que supera el meramente informativo, y que llevaría a desestimación de la alegación sostenida por la parte recurrente, contraria al alcance interruptivo de la prescripción. La parte recurrente ha desarrollado una argumentación sobre la diferencia entre declaración anual del IVA, y el resumen anual que nos ocupa, para sostener que no resultaría de aplicación la doctrina sentada en la STS 25.11.09 (rec. 983/2004). Pero, como resulta del antecedente expuesto, la posición de la Sala respecto del alcance del resumen anual que nos ocupa, llevaría a considerar aplicable esta doctrina."

Del mismo modo al que hemos señalado en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido también la doctrina jurisdiccional ha arrastrado la confusión entre interrupción de prescripción y dies a quo que se inicia con el plazo desde la presentación de la declaración informativa anual en materia de retenciones.

Así, la SAN 22/03/2012 (Rec.186/2009) manifestó en relación con las retenciones relativas al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes:

"No sucede lo mismo con los meses de enero y febrero de 2004. Y es que el dies a quo del plazo prescriptorio (en todos los supuestos) debe situarse, no en la fecha de presentación del modelo mensual de retenciones, sino en la fecha en la que ha de presentarse la declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta efectuados en relación con las rentas sujetas al impuesto sobre la renta de no residentes, declaración (de ratificación de las liquidaciones efectuadas durante el año) que ha de reputarse de contenido interruptivo de la prescripción, en la medida en que la misma (como ha señalado la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2009 , relativa al impuesto sobre el valor añadido pero con una doctrina claramente trasladable al caso enjuiciado) no tiene naturaleza puramente informativa, sino de auténtica "declaración" que incluye un contenido y aporta unos datos (a tenor del Reglamento del Impuesto) ratificatorios de las declaraciones efectuadas durante el año.

Como quiera que la indicada declaración anual ha de presentarse en los primeros veinte días naturales del mes de enero de cada año, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan al año inmediatamente anterior, o hasta el 31 de enero en los supuestos de presentación en soporte informático (artículo 15 del Reglamento del impuesto que nos ocupa), es clara la prescripción de todos los períodos correspondientes al ejercicio 2003, prescripción que no concurre en relación con los relativos al ejercicio 2004, visto que el "dies ad quem" ha de situarse, como se dijo, en el 10 de marzo de 2008."

Asimismo, tal y como hemos antes apuntado, la doctrina administrativa también ha seguido ese mismo camino proclive a conformar virtualidad interruptiva a la presentación de la declaración informativa anual.. Así, la RTEAF Navarra de 27 de enero de 2016 que analiza la virtualidad interruptiva del modelo 193 de retenciones haciéndose eco de la STS 25-11-2009 y más en concreto de la STSJ País Vasco de 22 de enero de 2015 relativa al modelo meramente informativo 196 correspondiente también a retenciones del IRPF.

Paradójicamente en esa resolución el Tribunal Económico Administrativo Navarro estimó la reclamación, a la vista de la fecha a quo de la liquidación de intereses de demora y de la omisión y falta de presentación de modelo 193.

De la lectura de la misma y partiendo del dato de que la Administración Tributaria imputa al primer trimestre la operación, compartimos la posición de dicho Tribunal porque la fecha de presentación del plazo de declaración sigue siendo la correspondiente al primer trimestre, ya que la mera interrupción de la prescripción no supone un nuevo dies a quo del plazo de liquidación de intereses de demora y se antoja difícil si no imposible defender la posible interrupción de la prescripción mediando falta de presentación del modelo 193. En efecto, aquí está el quid de la cuestión porque en última instancia para interrumpir un plazo de prescripción se requiere una actividad por parte del obligado tributario o de la Administración, pero no puede interrumpir la prescripción la mera inacción, esto es, la falta de presentación de declaración, es decir la omisión de todo acto.

Defender lo contrario determinaría que el modelo 193 no es que interrumpe la prescripción sino que es la fecha de inicio de la prescripción o dies a quo no sólo del último periodo sino de todos los períodos declarados correspondientes al ejercicio.

En concreto indica:

"Podría alegarse que esta doctrina no resultaría aplicable a una declaración-resumen distinta

de aquella sobre la que versa la precitada sentencia, sin embargo, los Tribunales de Justicia no han dudado en extender la misma a la declaración-resumen anual de retenciones que ahora nos ocupa. Así, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su Sentencia de 22 de enero de 2015 (JUR 2015, 97090) , afirma: " Esta sentencia reconoce al Modelo 196 un alcance que supera el meramente informativo, y que llevaría a desestimación de la alegación sostenida por la parte recurrente, contraria al alcance interruptivo de la prescripción. La parte recurrente ha desarrollado una argumentación sobre la diferencia entre declaración anual del IVA, y el resumen anual que nos ocupa, para sostener que no resultaría de aplicación la doctrina sentada en la STS 25.11.09 (RJ 2010, 1824) rec. 983/2004). Pero, como resulta del antecedente expuesto, la posición de la Sala respecto del alcance del resumen anual que nos ocupa, llevaría a considerar aplicable esta doctrina. "Por tanto, la declaración anual de retenciones, si bien no tiene por virtualidad la de servir de inicio al cómputo del plazo de prescripción, sí tiene la de producir la interrupción del mismo, con las consecuencias a ello anudadas, es decir que el plazo debería comenzar a contarse desde la concurrencia del hecho interruptivo. Ahorabien, esta circunstancia no se produce en el presente supuesto, ya que dicho resumen anual de retenciones de capital mobiliario tampoco fue presentado ni dentro ni fuera de plazo. Y no habiendo sido presentado, no puede producir efecto interruptivo alguno.

No obstante, no aporta la recurrente justificación ni acreditación alguna, salvo su propia afirmación, de la fecha en que se realizó tal operación. En efecto, afirma que el asiento contable se realizó el día 1 de enero de 2009, sin aportar justificante ni certificación alguna, ni el libro diario contable debidamente diligenciado, ni documento adicional alguno con virtualidad probatoria suficiente. No explica ni acredita si dicho asiento se realizó efectivamente en dicha fecha o simplemente se fechó en tal momento aunque se contabilizase efectivamente en otro momento. En fin, tal afirmación no ha resultado debidamente acreditada. Ahorabien, la sección

gestora, además de que no ha discutido la misma en ninguna de sus actuaciones administrativas, admitió indirectamente dicha fecha de asiento contable, tal y como resulta de la interpretación que debemos dar al hecho de la fecha que toma como inicial para el cálculo de intereses en la liquidación provisional origen del presente procedimiento. En dicha liquidación se toma como fecha inicial del cómputo del plazo de cálculo de intereses el día 21 de abril de 2009, día siguiente al vencimiento del plazo voluntario de pago de las retenciones por dividendos correspondientes al primer trimestre de 2009. Por tanto, si se ha admitido el día 1 de enero de 2009 como fecha del asiento contable, y desde el día 21 de abril de 2009 hasta el día 20 de abril de 2013 no se interrumpió en ningún momento el plazo cuatrienal de prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración tributaria, debe procederse a la estimación del argumento esgrimido en este sentido por la mercantil recurrente."

En este mismo sentido, se ha pronunciado la STSJ Madrid de 18 de octubre de 2017 (Rec. n.º 142/2016) que es precisamente la sentencia objeto de recurso de casación admitido por Auto de 11 de abril de 2018 (Rec. n.º 6583/2017) donde se señala que la recurrente considera que a diferencia de la obligación formal de presentación periódica de la declaración-liquidación mensual o trimestral del IRPF -que es un instrumento preciso para la observancia del deber material de pago de la deuda tributaria-, en la declaración resumen anual los contribuyentes ni cuantifican la deuda tributaria, ni efectúan ningún ingreso, sino que sólo informan a la Administración tributaria de los datos de las operaciones de liquidación correspondientes a la actividad económica (empresarial o profesional) desarrollada en el año al que se refieren, sin que su finalidad sea el pago de cuota alguna.

Por tanto, -como señala la Sala- el problema que se plantea en el recurso de casación consiste en discernir si ha de considerarse que la declaración resumen anual modelo 190 regulada en el artículo 108.2 RD 439/2007 (Rgto. IRPF) despliega

efectos interruptivos de la prescripción o bien, de acuerdo con el art. 68.1 c) Ley 58/2003 (LGT) ese efecto interruptivo únicamente puede referirse a actuaciones fehacientes del obligado tributario conducentes a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

Y además, habrá que estar atento a la sentencia que dirima el recurso porque a diferencia de lo que acontece con el modelo 390, no hay divergencia en la naturaleza de los modelos de declaración informativa resumen de retenciones en la normativa foral respecto de lo establecido en la normativa existente en territorio común por lo que, probablemente, la doctrina que se fije por el Alto Tribunal al respecto resultará de directa aplicación a los territorios forales.

LAS OPERACIONES SOCIETARIAS EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

JAVIER ARMENTIA BASTERRA (*)

I.- COMPETENCIA NORMATIVA DE LAS INSTITUCIONES FORALES DEL PAÍS VASCO PARA REGULAR LAS OPERACIONES SOCIETARIAS.

Como punto de partida de la regulación de las operaciones societarias hay que tener en cuenta la normativa de la Unión Europea. Del análisis de la legislación europea se puede afirmar que la regulación de las operaciones societarias se encuentra, en cierto modo, armonizada.

En este contexto, el Concierto Económico señala expresamente que “el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tendrá el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, salvo en las operaciones societarias...que se regirán por la normativa común...”¹

Por consiguiente, las Instituciones Forales carecen de competencia para regular de forma autónoma la tributación sustantiva de las operaciones societarias.

II.- OBJETO DE GRAVAMEN DE LAS OPERACIONES SOCIETARIAS.

En la explicación de esta materia se va a seguir la normativa aprobada por las Instituciones Forales de Álava, en concreto la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y más concretamente sus artículos 45 a 51, ambos incluidos, así como los apartados correspondientes del artículo 69 dedicados a la regulación de los denominados “beneficios fiscales”.

Como es sabido el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

sujeta a gravamen tres modalidades. En este sentido se suele afirmar, y así lo ha señalado el Tribunal Supremo, que son tres Impuestos diferentes, pero que por tradición histórica aparecen recogidos en un único texto legislativo.

Estas tres modalidades son las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados.

Por lo que se refiere al objeto de este trabajo, las operaciones societarias, la doctrina mayoritaria suele coincidir en que este gravamen opera, y tiene su justificación, en las operaciones o relaciones que recíprocamente se producen entre los socios y la sociedad siempre y cuando se produzca un desplazamiento patrimonial de los socios a la sociedad, o de ésta hacia aquéllos. En este sentido no falta doctrina que entiende que este desplazamiento patrimonial es la auténtica piedra angular sobre la que descansa la tributación de las operaciones societarias.

Pues bien, dentro de este concepto de recíprocas relaciones socio - sociedad se pueden incluir también, y de hecho así sucede, las relaciones entre los establecimientos permanentes y la sociedad matriz, de tal forma que también este gravamen gira sobre los desplazamientos patrimoniales realizados entre una sociedad matriz y sus establecimientos permanentes.

III.- CONCEPTO DE SOCIEDAD COMO ELEMENTO BÁSICO DE LAS OPERACIONES GRAVADAS.

De lo anteriormente señalado se desprende que si el objeto de gravamen gira en torno a las operaciones societarias, esto es, gira en torno a operaciones relacionadas con sociedades, lo primero que hay que determinar es el concepto de sociedad.

En este sentido, y desde una perspectiva simple, se puede entender que existe una sociedad cuando dos o más personas (si bien es posible la

¹ Artículo 30 del Concierto Económico.

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

existencia de sociedades formadas únicamente por una persona) adquieren, por voluntad propia, la obligación de constituir un fondo común de contenido patrimonial para realizar o desempeñar una determinada actividad, obtener unas ganancias y repartírselas de acuerdo con los pactos que hayan suscrito.

Desde el punto de vista mercantil, por sociedad se puede entender la que surge cuando dos o más personas se comprometen u obligan a poner o constituir un fondo común o una industria con la finalidad de obtener un lucro, también con la finalidad de repartírselo entre los socios. Para ello dichas personas promotoras de la sociedad se constituyen de una determinada forma, (esto es, se constituyen de conformidad con lo establecido en la legislación mercantil) y cumpliendo los requisitos establecidos en la misma.

Desde esta perspectiva mercantil, las sociedades pueden ser de diferentes clases, si bien se pueden destacar, entre otras, la sociedad anónima, la sociedad de responsabilidad limitada, la sociedad colectiva, la sociedad comanditaria (tanto simple, como por acciones), la agrupación de interés económico, la cooperativa, la sociedad laboral, la sociedad agraria de transformación y la sociedad anónima deportiva.

De entre las sociedades acabadas de citar la mayoría resultan familiares, si bien otras quizás merezcan un breve comentario. Así, en términos generales, y sin ánimo de ser exhaustivo, se puede realizar el siguiente resumen de las sociedades comúnmente menos conocidas.

La sociedad colectiva se caracteriza por las siguientes notas generales:

- Tienen carácter personalista. Por este motivo todos los socios participan en la gestión de la sociedad.
- Los socios responden personal, ilimitada y solidaria de las obligaciones de la sociedad, una vez hecha la exclusión de los bienes de ésta.

- Su objeto social tiene que ser obligatoriamente mercantil.

Por su parte, las notas generales que caracterizan a la sociedad comanditaria simple son las siguientes:

- Dentro de la sociedad existen dos tipos o clases de socios: los socios colectivos y los socios comanditarios.
- Al igual que la sociedad colectiva, también esta sociedad tienen carácter personalista, respecto a los socios colectivos que son los que participan de la gestión de la sociedad a diferencia de los comanditarios que están excluidos de dicha gestión social.
- La responsabilidad es diferente según el tipo de socio de que se trate. Así, los socios colectivos tienen una responsabilidad personal e ilimitada, mientras que los socios comanditarios ven limitada su responsabilidad a lo aportado o lo que se han obligado a aportar.

La sociedad comanditaria por acciones tiene características similares a la anterior y se puede simplificar diciendo que en los casos en que el capital de la sociedad comanditaria se encuentra dividido en acciones, se está ante una sociedad comanditaria por acciones. De no ser así, se estará ante una sociedad comanditaria simple.

IV.- ENTIDADES EQUIPARADAS A LAS SOCIEDADES.

Ahora bien, en materia de operaciones societarias, dentro del concepto de sociedad hay que incluir no sólo las sociedades mercantiles, sino también aquellas que intervienen en el mercado al realizar actividades de índole y naturaleza económica.

De esta forma, junto a las sociedades mercantiles aparecen equipadas determinadas entidades como las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos, la copropiedad de buques, la comunidad de bienes tanto la constituida por actos "inter vivos" siempre que realice

actividades empresariales, como la constituida por actos "mortis causa" siempre y cuando continúe en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a tres años.

V.- HECHO IMPONIBLE.

En este apartado se va a hacer referencia tanto a las operaciones societarias declaradas sujetas a esta modalidad de tributación, como a las operaciones societarias no sujetas.

1.- Operaciones societarias sujetas.

Dentro de las operaciones sujetas, y siguiendo la clasificación señalada en el artículo 45.1 de la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se van a distribuir las mismas en tres grupos.

a.- Primer grupo: En este grupo se incluye la constitución de sociedades, el aumento de su capital social, la disminución de su capital social y la disolución de sociedades.

Respecto a estos conceptos se puede señalar lo siguiente:

Constitución de sociedades.

La constitución de sociedades se puede llevar a cabo de diferentes formas, teniendo en cuenta especialmente el tipo de sociedad de que se trate. Así, es posible constituir una sociedad mediante un acto unilateral o bilateral (contrato suscrito entre dos o más personas). También es posible proceder a la suscripción de acciones de la sociedad.

La constitución de sociedades está sujeta al cumplimiento de determinados requisitos. Así, por lo que se refiere a las sociedades mercantiles se precisa que la constitución de las sociedades se formalice en escritura pública y se inscriba en el correspondiente Registro Mercantil.

A efectos fiscales, en la constitución de sociedades se observa que existe un desplazamiento

patrimonial desde los socios a favor de la sociedad que se constituye.

Ampliación de capital social.

Junto a la constitución de las sociedades, también se encuentra sujeto al concepto de operaciones societarias el aumento de capital social. Este aumento del capital social implica la elevación del importe de la cifra de capital social.

Esta elevación de la cifra de capital social se puede hacer de varias formas, por ejemplo aumentando el valor nominal de las acciones existentes o bien emitiendo nuevas acciones.

También cabe la posibilidad de que el aumento del capital social se realice de otras formas, como las siguientes:

- Aumento del capital social con cargo a reservas. En este supuesto traspasan fondos propios que estaban en una cuenta a otra cuenta. Por tanto, en este caso no hay propiamente hay alteración patrimonial y, consecuentemente, no se produce la sujeción a la modalidad de operaciones societarias al faltar el objeto demostrativo de la capacidad económica que se quiere someter a gravamen.

Ahora bien, en este caso, para que se produzca la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se precisa que las reservas que se trasladan de cuenta tengan la catalogación de reservas de libre disposición.

- Aumento del capital social con cargo a reservas que se hayan constituido en su totalidad por primas de emisión de acciones. En este caso esta ampliación de capital se considera no sujeta a la modalidad de operaciones societarias. Y se considera no sujeta por así establecerlo expresamente la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La finalidad de este supuesto de no sujeción es evitar la doble imposición que se produciría al sujetar, en un primer momento, la operación de aportación de cantidades en la constitución de la sociedad o en el aumento del capital social y, en un segundo momento, cuando se procede a traspasar la prima de emisión al capital social.

- ¿Y qué sucede cuando la ampliación de capital se realiza con cargo, en una parte, a reservas constituidas por primas de emisión y, en otra parte, con cargo a reservas de libre disposición? A pesar de la discusión existente en la doctrina, se puede afirmar que, en términos estrictos, esta operación se encuentra sujeta a la modalidad de operaciones societarias.

También en estos casos, y con la excepción apuntada, desde el punto de vista fiscal, se observa que existe un desplazamiento patrimonial desde los socios a favor de la sociedad.

Finalmente indicar que la aportación que el socio realiza a la sociedad puede consistir, en lugar de una aportación económica, en la entrega de un elemento patrimonial. Esta diferente aportación no cambia la calificación jurídica de la operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias.

Disminución de capital social.

Tal como se ha indicado la sujeción a la modalidad de operaciones societarias precisa que exista un desplazamiento patrimonial del socio a la sociedad o de la sociedad al socio. Por este motivo, en la disminución del capital social se requiere que exista una devolución de bienes o derechos al socio, ya que de no producirse un desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios, no se activa el hecho imponible.

Así, por ejemplo, si la minoración del capital social se produce con la finalidad de compensar pérdidas de la entidad, al no producirse un desplazamiento patrimonial, no existirá gravamen por el concepto de operación societaria.

Disolución de la sociedad.

Básicamente, y de forma simple, se puede decir que la disolución de una sociedad determina el punto de partida para proceder a su liquidación.

Ahora bien, esta disolución no significa la inmediata y automática extinción de su personalidad jurídica toda vez que la sociedad debe proceder a realizar determinadas actuaciones por lo que es necesario que la misma se mantenga.

La operación de disolución de una sociedad va a estar sujeta a la modalidad de operaciones societarias siempre y cuando, al igual que sucede en el caso de la disminución del capital social, exista un desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios.

¿Y cuándo se produce este desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios? Este desplazamiento patrimonial se produce precisamente cuando se les adjudique a los socios bienes concretos.

Evidentemente en este caso, en el contexto señalado, se produce desde el punto de vista fiscal un desplazamiento patrimonial, de la sociedad que se disuelve a sus socios.

b.- Segundo grupo: Aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.

En estos casos, al producirse un desplazamiento patrimonial del socio a la sociedad, la operación queda sujeta a la modalidad de operaciones societarias. Y esta sujeción se produce incluso aunque esta aportación del socio no genere un incremento del capital social de la entidad.

c.- Tercer grupo: Traslado, en el caso de la Norma Foral que se ha tomado como referencia, a Álava de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

Por consiguiente, y en base a lo anterior, se puede realizar el siguiente esquema de sujeción:

Traslado a territorio foral de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni la dirección efectiva ni el domicilio social estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea:	Operación sujeta.
Traslados a territorio foral de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea:	Operación no sujeta.

O dicho de otra forma, en estos casos hay que diferenciar si el traslado a Álava de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad se produce:

- cuando previamente no estaban situados en un Estado miembro de la Unión Europea, en cuyo caso sí se encuentra sujeto este traslado al concepto "operaciones societarias".
- Cuando previamente sí estaban situados en un Estado miembro de la Unión Europea, supuesto que no se encuentra sujeto a la modalidad de operaciones societarias.

2.- Resumen de las operaciones sujetas y su tributación efectiva.

Todo lo anteriormente señalado sobre los conceptos sujetos al Impuesto hay que ponerlo en relación con su tributación efectiva. Aunque sobre este particular se volverá más adelante, se considera oportuno introducir el siguiente esquema que determina si la operación finalmente tributa (al no existir una exención) o por el contrario no tiene una tributación efectiva (al disponer de la correspondiente exención):

Operación sujeta:	¿Se encuentra exenta esta operación?
Constitución de sociedades.	Sí
Aumento de su capital social.	Sí
Disminución de su capital social.	No
Disolución de sociedades.	No
Aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.	Sí

Traslado a territorio foral de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni la dirección efectiva ni el domicilio social estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea:	Sí
--	----

En consecuencia, los conceptos que tributan de forma efectiva son los relativos a la disminución del capital social y a la disolución de sociedades.

Ahora bien, también hay que tener en cuenta que los conceptos anteriormente indicados como exentos, lo son desde el 3 de diciembre de 2010.

3.- Operaciones societarias no sujetas.

Lo primero que hay que señalar es que la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias implicará, en algunos supuestos, la sujeción a la cuota variable de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, concepto documentos notariales.

En efecto, la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece la incompatibilidad entre la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" y la de "operaciones societarias". Ahora bien, el gravamen por la modalidad de estos conceptos (de "transmisiones patrimoniales onerosas" y de "operaciones societarias") sólo será incompatible con la modalidad de "actos jurídicos documentados" cuando así expresamente se señale. Por tanto, de no existir una excepción, serán compatibles aquéllas modalidades con la de "actos jurídicos documentados".

Dicho lo anterior, las operaciones que la normativa reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados declarados no sujetas a la modalidad de operaciones societarias son las que se detallan a continuación que, al igual que se ha realizado al comentar las operaciones sujetas, también se van a agrupar en diferentes grupos.

a.- Primer grupo: determinadas operaciones de reestructuración. En estas operaciones se en-

cuentran las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en los apartados 1, 2, 3 y 5 del artículo 101 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades y las aportaciones no dinerarias a que se refiere el artículo 111 de la citada Norma Foral.

A continuación se va a hacer referencia a estas operaciones.

Fusión.

La fusión presenta varias modalidades:

- Fusión por absorción. Esta modalidad se caracteriza porque una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente sus patrimonios sociales. Las entidades transmitentes proceden a su disolución pero sin liquidación.

Y ¿qué sucede con los socios de dichas entidades transmitentes? A estos socios se les atribuyen valores representativos del capital social de la otra entidad (de la entidad absorbente) y, en su caso, una compensación económica que no puede exceder del 10% del valor nominal.

- Fusión por constitución. En esta modalidad dos o más entidades transmiten en bloque sus patrimonios a otra nueva entidad que se constituye. Las sociedades transmitentes proceden a su disolución, también sin liquidación.

Y ¿qué sucede con los socios de dichas entidades transmitentes? A estos socios se les entrega acciones de la nueva sociedad y, en su caso, una compensación económica que tampoco puede exceder del 10% del valor nominal de dichas acciones de la nueva sociedad.

- Fusión impropia. En esta modalidad una entidad dispone de la totalidad de las acciones de otra y procede a absorber a dicha sociedad. Esta última procede a su disolución, también sin liquidación trans-

mitiendo su patrimonio social a la entidad titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.

- Fusión inversa. En este caso se produce el movimiento contrario al señalado en la fusión impropia. En efecto, en la fusión inversa también parte del hecho de que una entidad dispone de la totalidad de las acciones de otra. Ahora bien, en este caso la entidad cuyas acciones son poseídas totalmente procede a absorber a dicha sociedad que procede a su disolución sin liquidación. Esta última sociedad procede a transmitir su patrimonio social a la entidad que la absorbe.

Escisión.

También la escisión presenta varias modalidades. Así, la misma puede ser:

- Escisión total. En este caso una entidad procede a dividir en partes su patrimonio social (en dos o en más partes) y transmite estas partes divididas a otras entidades (a dos o más entidades, bien ya existentes o bien de nueva creación).

La entidad que ha dividido su patrimonio procede a su disolución sin liquidación.

Y ¿qué sucede con los socios de esta entidad que ha dividido su patrimonio? Estos socios reciben valores representativos del capital social de las entidades adquirentes y, en su caso, una compensación en metálico que no puede ser superior al 10% del valor de las acciones de las entidades receptoras del patrimonio de la entidad que dividió el patrimonio.

- Escisión parcial. Este supuesto parte del hecho de que una entidad segregá una o varias partes de su patrimonio social que constituyen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades (que también pueden ser de nueva creación o pueden ser preexistentes a la operación de escisión que se comenta).

A diferencia de la escisión total a que se acababa de hacer referencia, en la escisión parcial la entidad que se segregó mantiene como mínimo una rama de actividad o bien mantiene participaciones en el capital social de otras entidades.

Respecto a los socios de la entidad que procede a segregar parte de su patrimonio hay que decir que reciben acciones de las entidades receptoras de las ramas de actividad y, en su caso, una compensación en metálico que no puede ser superior al 10% del valor de las acciones de las entidades receptoras del patrimonio de la entidad que segregó.

- Escisión financiera. En este caso una entidad se segregó parte de su patrimonio social, constituido por participaciones en el capital de otras entidades que determinan la mayoría del capital social en estas entidades en que aquélla participa, y las transmite en bloque (al igual que en los casos anteriores a una o varias entidades tanto de nueva creación como ya existentes) eso sí, manteniendo en su patrimonio como mínimo participaciones de características parecidas en el capital de otra u otras entidades o bien manteniendo una rama de actividad.

Aportaciones de ramas de actividad.

En este caso una entidad aporta, sin proceder a su disolución, a otra entidad la totalidad o una o más ramas de actividad. A cambio de esta transmisión recibe valores representativos del capital social de la entidad adquirente.

La entidad receptora puede ya existir o tratarse de una entidad de nueva creación.

Canje de valores.

En este caso una entidad adquiere una participación en el capital social de otra entidad pero que le habilita la mayoría de los derechos de voto en la misma.

b.- Segundo grupo: modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad.

c.- Tercer grupo: ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones. A este supuesto se ha hecho referencia anteriormente.

d.- Cuarto grupo: operaciones de su tráfico en España a través de sucursales o establecimientos permanentes, de las entidades con domicilio social y sede de dirección efectiva en un Estado miembro de la Unión Europea y operaciones de su tráfico en España a través de sucursales o establecimientos permanentes de las entidades cuya sede de dirección efectiva se encuentre en países de fuera de la Unión Europea si su domicilio social está situado en un Estado miembro de la Unión Europea, diferente de España.

e.- Quinto grupo: las transmisiones de activos y pasivos, que se indican a continuación, aun cuando no se correspondan con las operaciones a que se refieren los artículos 90 y 101 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que produzcan resultados económicos equivalentes.

Estas operaciones son las siguientes:

- Las operaciones realizadas para la constitución y ampliación de un sistema institucional de protección a que se refiere el artículo 83.3.d) de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los Intermediarios Financieros.
- Las operaciones realizadas en procesos de reestructuración de entidades de crédito con intervención del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria, a que se refiere el artículo 7 del Real Decreto-ley 9/2009, de 26 de junio, sobre reestructuración ban-

caria y reforzamiento de los recursos propios de las entidades de crédito.

4.- Reglas aplicables a las sociedades extranjeras.

Dentro de la regulación del hecho imponible de las operaciones societarias se hace referencia a las entidades que se encuentran fuera de la Unión Europea y sin embargo realizan operaciones en territorio foral.

Esta referencia se hace a los efectos de equiparar el tratamiento tributario que se realiza a las demás entidades que aplicando las reglas generales expuestas, se encuentran sujetas a esta modalidad del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por este motivo se hace referencia a las entidades que operen en territorio español a través de sucursales o establecimientos permanentes y tengan su domicilio social y sede de dirección efectiva en algún país no perteneciente a la Unión Europea.

Pues bien, dichas entidades quedan sujetas a las modalidades de operaciones societarias por los mismos conceptos y en las mismas condiciones que las entidades propiamente sujetas a las mismas. Y quedan sujetas a gravamen por la parte de capital que destinan a las operaciones societarias.

VI.- INCENTIVOS FISCALES.

Oliváandonos de las exenciones subjetivas, la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados contiene una serie de exenciones, aparte de las contenidas en tratados o convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera, relacionadas directamente con las operaciones societarias.

Estas exenciones, extraídas de la normativa citada anteriormente, son las siguientes:

Exención en general	
Se encuentran exentas:	Constitución de sociedades. Aumento de capital. Aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital. Traslado a territorio foral de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.
Lo anterior implica que únicamente quedan efectivamente sujetas a gravamen:	Disminución del capital social y Disolución de sociedades.

Exención específicas	
Los Fondos de Garantía de Depósitos en establecimientos bancarios, en Cajas de Ahorro y en Cooperativas de Crédito:	Por su constitución, funcionamiento y por los actos y operaciones que realicen en el cumplimiento de sus fines.
Las Sociedades Agrarias de Transformación constituidas para el cumplimiento de los fines recogidos en la normativa vigente e inscritas en el registro correspondiente:	En cuanto a las operaciones de constitución y ampliación de capital.
Las Uniones Temporales de Empresas que reúnan los requisitos exigidos en la legislación reguladora del régimen fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Regional:	En cuanto a las operaciones de constitución, ampliación, reducción, disolución y liquidación, así como los contratos preparatorios y demás documentos cuya formalización constituya legalmente presupuesto necesario para su constitución.
Las Agrupaciones de Interés Económico, tanto españolas como europeas:	En lo que se refiere a la constitución, aportación de los socios, reducción del capital social, disolución y liquidación, así como los contratos preparatorios y demás documentos cuya formalización constituya legalmente presupuesto necesario para su constitución.
Las entidades de capital riesgo en los términos establecidos en la legislación reguladora de las entidades de capital riesgo y de sus sociedades gestoras:	Por la constitución y aumento de capital.
Las Entidades de Previsión Social Voluntaria:	En lo que se refiere a las operaciones societarias sujetas a este Impuesto.
Los Fondos de Pensiones a que se refiere la legislación reguladora de los Planes y Fondos de Pensiones:	Por la constitución, disolución y las modificaciones consistentes en aumentos y disminuciones.
Las Sociedades de Garantía Recíproca inscritas en el Registro Especial del Banco de España:	Por la constitución, aumento y disminución de capital.
A la relación jurídica entre la Sociedad de Garantía Recíproca inscrita en el Registro Especial del Banco de España y el socio en cuyo favor se otorgue la garantía:	Igual que el caso anterior, por la constitución, aumento y disminución de capital.
Las Sociedades y los Fondos de Inversión Mobiliaria, las Sociedades y los Fondos de Inversión Inmobiliaria, así como los Fondos de Titulación Hipotecaria:	Disfrutarán de los incentivos fiscales establecidos en la Norma Foral que establece el régimen fiscal de las Sociedades de Inversión Mobiliaria y de los Fondos de Inversión.
Las Sociedades de Reafianzamiento:	Tendrán los mismos incentivos fiscales que los previstos para las Sociedades de Garantía Recíproca, en cuanto a las actividades que han de integrar necesariamente su objeto social.

Sociedades que crean las Administraciones y Entes Públicos para llevar a cabo la enajenación de acciones representativas de su participación en el capital social de sociedades mercantiles:	Por la constitución y ampliación de capital.
Las sociedades de inversión de capital variable reguladas en la legislación de Instituciones de Inversión Colectiva, así como los fondos de inversión de carácter financiero y las instituciones de inversión colectiva inmobiliaria que, con el carácter de instituciones de inversión colectiva no financieras, tengan por objeto social exclusivo la adquisición y la promoción, incluyendo la compra de terrenos, de cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento:	Respecto a la constitución y aumento de capital, así como las aportaciones no dinerarias a dichas entidades.
Los fondos de titulización hipotecaria, los fondos de titulización de activos financieros, y los fondos de capital riesgo:	De todas las operaciones sujetas a la modalidad de operaciones societarias.
Las Sociedades de Inversión en el Mercado Inmobiliario reguladas en la legislación sobre Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario:	Respecto de la constitución y aumento de capital, así como las aportaciones no dinerarias a dichas sociedades.
La entidad de crédito a través de la cual se articule un sistema institucional de protección con las específicas condiciones establecidas al respecto en la legislación:	Por la constitución de sociedades, así como por los aumentos de su capital social y aportaciones, suscritos o realizadas por las entidades agrupadas, siempre que se encuentren previstos en el acuerdo contractual de integración del sistema institucional de protección y, en su caso, en el plan de integración, de la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como para los actos y documentos necesarios para la formalización de dichas operaciones. De igual modo estarán exentas de la modalidad de operaciones societarias las operaciones que se realicen como consecuencia de los procesos de reestructuración con intervención del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria.
Las operaciones derivadas de la emisión de participaciones preferentes emitidas con los requisitos legalmente establecidos en la Disposición Adicional:	Respecto del conjunto de la modalidad de operaciones societarias.

VII.- SUJETO PASIVO.

1.- Contribuyente.

A título de contribuyente se encuentran obligados al pago de la modalidad de operaciones societarias, con independencia de las estipulaciones que sobre este particular hayan sido establecidas por las partes, los siguientes sujetos:

Constitución de sociedades:	La sociedad.
Aumento del capital social:	La sociedad.

Disminución del capital social	Los socios, copropietarios, comuneros o participes por los bienes y derechos recibidos. Esta última precisión incluye una referencia a la base imponible ya que únicamente habrá liquidación si en esta operación se entregan bienes y derechos a los socios.
Disolución de sociedades.	La sociedad.
Aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.	Por la constitución y aumento de capital.
Traslado a territorio foral de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni la dirección efectiva ni el domicilio social estuviesen previamente ubicados en un Estado miembro de la Unión Europea.	La sociedad.

A este respecto volver a recordar que únicamente tienen tributación efectiva la disminución del capital social y la disolución de sociedades.

2.- Responsables subsidiarios.

También especifica la normativa que serán responsables del pago del Impuesto, con el carácter de subsidiarios, las siguientes personas:

Constitución de sociedades, Aumento del capital social Disminución del capital social	Los promotores, administradores, o liquidadores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al Impuesto, eso sí siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes.
Disolución de sociedades.	Nada se dice expresamente.
Aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.	Los promotores, administradores, o liquidadores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al Impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes. Esto es, igual que en la constitución de sociedades, aumento del capital social y disminución del capital social a que se acaba de hacer referencia.
Traslado a territorio foral de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.	Igual que el caso anterior, esto es, los promotores, administradores, o liquidadores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al Impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes.

VIII.- BASE IMPONIBLE.

Al igual que sucede en otros aspectos básicos de esta modalidad de gravamen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la base imponible también hay que tener en cuenta que la legislación

regula todos los conceptos que forman parte del hecho imponible, como no puede ser de otra manera, si bien hay que tener presente que, a efectos prácticos, las reglas son operativas respecto de los casos de reducción de capital y disolución de sociedades, toda vez que son los únicos conceptos que se encuentran sujetos a una tributación efectiva.

En efecto, a partir del 3 de diciembre de 2010 se establece la exención de las operaciones societarias por la constitución de sociedades, aumento de capital social, aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una entidad cuando ni una ni otro estuvieren previamente en un Estado de la Unión Europea.

Dicho lo anterior, la normativa foral, en materia de base imponible, contiene las siguientes reglas que se exponen de forma esquemática:

Constitución de sociedades y aumento del capital social:	a.- Operaciones realizadas por socios que limiten la responsabilidad de los socios:	Importe nominal en que el capital quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión que en, su caso, sean exigidas.
	b.- Operaciones realizadas por sociedades distintas de las anteriores:	Valor neto de la aportación. Por este valor neto se entenderá el valor real de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueron deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación del bien o derecho.
Aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social:		Igual que el caso anterior.
Disminución del capital social:		Valor real de los bienes y derechos entregados a los socios sin deducción de gastos y deudas.
Disolución de sociedades:		Igual que en el caso anterior.

Traslado a territorio foral de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni la dirección efectiva ni el domicilio social estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea:		Haber líquido que la sociedad cuya sede de dirección efectiva o domicilio social se traslada tenga el día en que se adopte el acuerdo.
--	--	--

A modo de resumen de la base imponible de las operaciones societarias se puede realizar el siguiente esquema:

En la determinación de la base imponible se utilizan tres conceptos: - Valor nominal. - Valor neto (= valor real de los bienes y derechos – cargas y gastos – deudas a cargo de la sociedad por la aportación). - Haber líquido.	Base imponible = aportaciones de los socios incluidas las aportaciones que hayan sido prometidas.
Constitución. Ampliación de capital.	1.- Sociedades que limiten la responsabilidad de los socios = valor nominal en que quede fijado el capital + primas de emisión. Da igual que la aportación sea dineraria o en especie y da igual que se haya entregado o prometido entregar. 2.- Demás sociedades que no limiten la responsabilidad de los socios = valor neto de las aportaciones.
Aportación de los socios que no supongan incremento del capital:	Valor neto de las aportaciones.
Disminución de capital. Disolución.	Valor real sin descontar gastos y deudas.
Traslado de sede.	Haber líquido.

IX.- CUOTA TRIBUTARIA.

La cuota tributaria se obtiene aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1%.

Esto es:

$$\text{Base liquidable} \times 1\% = \text{Cuota}$$

En este sentido hay que recordar que la Directiva 2008/7/CE establece como tipo máximo para estas operaciones el 1%. Por lo tanto la legislación interna se encuentra ajustada a esta Directiva y, consecuentemente, cualquier modificación legislativa del tipo tributario sería para reducirlo, al encontrarse en estos momentos en el máximo permitido por la citada Directiva.

En este tema conviene volver a recordar que desde el 3 de diciembre de 2010 el tipo impositivo únicamente resulta aplicable a las reducciones de capital y a la disolución de sociedades, toda vez que las demás operaciones sujetas a esta modalidad de tributación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se encuentran exentas.

R

eferencias



DOCUMENTOS DE INTERÉS

**EKONOMIA ITUNAREN TESTU BATERATUA
(abenduaren 28ko 10/2017 Legeak egindako azken aldaketak jasotzen ditu)**

KUPOA ZEHAZTEKO METODOLOGIA 2017-2021 (11/2017 Legea, abenduaren 28koa)

Esteka Ekonomia Itunaren Testu Bateratura eta Kupoa zehazteko Metodologira, hirueledun formatuan, 2017ko abenduaren 28an egindako azken aldaketekin:

<http://www.euskadi.eus/euskadiko-zerga-koordinazioa/web01-a2ogazer/eu/>

THE BASQUE ECONOMIC AGREEMENT: TAX AND FINANCIAL GLOSSARY (Gemma Martínez Bárbara)

<http://www.euskadi.eus/coordinacion-tributaria-euskadi/web01-a2ogazer/es/>

TEXTO CONSOLIDADO DEL CONCIERTO ECONÓMICO (incorpora la última modificación efectuada mediante la Ley 10/2017, de 28 de diciembre)

METODOLOGÍA DE SEÑALAMIENTO DEL CUPO DEL PAÍS VASCO PARA EL QUINQUENIO 2017-2021 (Ley 11/2017, de 28 de diciembre)

Enlace al Texto Consolidado del Concierto Económico y la Metodología de Señalamiento del Cupo, en formato trilingüe, a la fecha de las últimas modificaciones del 28 de diciembre de 2017:

<http://www.euskadi.eus/coordinacion-tributaria-euskadi/web01-a2ogazer/es/>

THE BASQUE ECONOMIC AGREEMENT: TAX AND FINANCIAL GLOSSARY (Gemma Martínez Bárbara)

<http://www.euskadi.eus/coordinacion-tributaria-euskadi/web01-a2ogazer/es/>

EVOLUCIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO A TRAVÉS DE SUS TEXTOS LEGALES

INDICE.

Prólogo.

Nota del autor.

Capítulo I. Concepto básico y contenido del Concierto Económico.

- 1.- Concepto inicial del Concierto Económico.
- 2.- Concepto actual del Concierto Económico.
- 3.- Contenido básico del Concierto Económico actual.

Capítulo II. Situación anterior a la Ley de 21 de julio de 1876.

Capítulo III. Resumen de la evolución del Concierto Económico y esquema de su marco histórico.

- 1.- Etapas del Concierto Económico.
- 2.- Duración de los diferentes Conciertos Económicos.
- 3.- Esquema básico del marco histórico en que ubican los Conciertos Económicos.

Capítulo IV. De la Ley de 25 de octubre de 1839 a la Ley de 21 de julio de 1876.

- 1.- Origen inmediato del Concierto Económico.
- 2.- Ley de 25 de octubre de 1839. Fueros y unidad de la Monarquía.
- 3.- Real Decreto de 29 de octubre de 1841. Extensión de leyes y organización del Estado a las Provincias Vascongadas.
- 4.- Real Decreto de 4 de julio de 1844. Restablecimiento parcial del régimen foral.
- 5.- Real Orden de 30 de junio de 1848. Donativo foral.
- 6.- Real Orden de 20 de mayo de 1854. Sigue pendiente de solución el tema tributario.
- 7.- Ley de Presupuestos de 25 de junio de 1864. Gravamen relacionado con los ferrocarriles.
- 8.- Real Orden de 3 de marzo de 1868. Impuesto sobre caballerías y carroajes.
- 9.- Real Orden de 6 de abril de 1876. Cumplimiento inmediato de la ley de 25 de octubre de 1839.

- 10.- La ley abolitoria de Fueros de 21 de julio de 1876.

11.- Posición de Mateo Benigno de Moraza durante la tramitación de la ley de 21 de julio de 1876.

- 12.- Consecuencia general de la ley de 21 de julio de 1876.

Capítulo V. Primer cupo: Real Decreto de 13 de noviembre de 1877.

- 1.- Inicio de la aplicación de la ley de 21 de julio de 1876.
- 2.- Real Orden de 12 de octubre de 1876. Exenciones de Impuestos.
- 3.- Real Orden de 23 de octubre de 1876. Impuesto sobre Consumos.
- 4.- Orden de la Dirección General de Impuestos de 31 de octubre de 1876. Impuesto sobre sueldos de empleados provinciales y municipales.
- 5.- Ley de 10 de enero de 1877. Habilitación al Gobierno para aplicar la ley abolitoria de los Fueros.
- 6.- Real Orden de 19 de febrero de 1877. Descuento del cupo por la aportación de pan para el ejército.
- 7.- Real Decreto de 5 de mayo de 1877. Disolución de las Diputaciones Forales.
- 8.- Real Orden de 28 de mayo de 1878. Recargo para gastos extraordinarios de guerra.
- 9.- Primer cupo: Real Decreto de 13 de noviembre de 1877.
- 10.- Real Orden de 19 de diciembre de 1877. Creación de algunos aspectos del primer cupo.
- 11.- Comparaciones didácticas de la evolución del Concierto Económico tomando como punto de partida el Real Decreto de 13 de noviembre de 1877.

Capítulo VI. Primer Concierto Económico: Real Decreto de 28 de febrero de 1878.

- 1.- Real Orden de 16 de enero de 1878. Pago del cupo por el Impuesto sobre la sal.
- 2.- Introducción al Real Decreto de 28 de febrero de 1878.
- 3.- Parte expositiva del Real Decreto de 28 de febrero de 1878.
- 4.- Parte dispositiva del Real Decreto de 28 de febrero de 1878.

- 5.- Atribuciones de las Diputaciones.
- 6.- Resumen del primer Concierto Económico.
- 7.- Prórroga del primer Concierto Económico.

Capítulo VII. Primera renovación del Concierto Económico: Ley de presupuestos de 29 de junio de 1887.

- 1.- Causas de la renovación del Concierto Económico.
- 2.- Duración del nuevo Concierto Económico.
- 3.- Cupo bruto.
- 4.- Minoraciones del cupo bruto.
- 5.- Cupo líquido.
- 6.- Otras disposiciones.
- 7.- Resumen del segundo Concierto Económico.
- 8.- Evolución posterior.

Capítulo VIII. Segunda renovación del Concierto Económico: Real Decreto de 1 de febrero de 1894.

- 1.- Reuniones preparatorias.
- 2.- Contenido de la exposición de motivos.
- 3.- Cupos brutos.
- 4.- Compensaciones.
- 5.- Concertación de nuevos impuestos.
- 6.- Cupo líquido.
- 7.- Contribuciones e impuestos no concertados.
- 8.- Otras disposiciones.
- 9.- Donativo foral.
- 10.- Evolución posterior.

Capítulo IX. Tercera renovación del Concierto Económico: Real Decreto de 13 de diciembre de 1906.

- 1.- Introducción.
- 2.- Contenido del Concierto Económico.
- 3.- Evolución posterior hasta el Real Decreto de 6 de marzo de 1919.
- 4.- Bilateralidad. Real Decreto de 6 de marzo de 1919.
- 5.- Reforma del sistema tributario del Estado. Modificaciones introducidas en el Concierto Económico a partir del 30 de agosto de 1920.
- 6.- Auxilio a las Diputaciones. Real Orden de 6 de septiembre de 1920.
- 7.- Sobre las facultades de las Diputaciones Vascongadas.

- 8.- Conflicto sobre la Contribución de Utilidades.
- 9.- Frontones. Real Orden de 30 de junio de 1922.
- 10.- Tribunales económico - administrativos. Real Decreto de 21 de octubre de 1924.
- 11.- Impuesto de derechos reales. Real Decreto de 27 de abril de 1926.
- 12.- Salvaguarda del Concierto Económico.
- 13.- Sobre el establecimiento de exenciones.

Capítulo X. Cuarta renovación del Concierto Económico. Real Decreto de 9 de junio de 1925 y Real Decreto de 24 de diciembre de 1926.

- Primer.- Introducción.
- Segundo.- Real Decreto de 9 de junio de 1925: bases del nuevo Concierto Económico.
- Tercero.- Real Decreto de 24 de diciembre de 1926: desarrollo de las bases del nuevo Concierto Económico.
- 1.- Duración.
- 2.- Cupos.
- 3.- Régimen de las contribuciones concertadas.
- 4.- Otras disposiciones generales.

Capítulo XI. Resumen de los cupos, tributos concertados y disposiciones generales desde 1877 a 1926.

- 1.- Evolución de los cupos.
- 2.- Relación de tributos concertados.
- 3.- Disposiciones generales.

Capítulo XII. Evolución posterior hasta 1952. II República, Guerra Civil y Concierto Económico únicamente con Álava.

- Primer.- Evolución hasta la II República.
- 1.- Registro de arrendamientos. Real Decreto de 30 de marzo de 1926.
- 2.- Patente nacional de circulación de vehículos. Decreto – Ley de 29 de abril de 1927.
- 3.- Prórroga para el pago del cupo. Real Decreto de 22 de junio de 1927.

Segundo.- II República.

- 1.- Decreto de 29 de abril de 1931: mantenimiento del Concierto Económico.
- 2.- Decreto de 18 de mayo de 1931: procedimiento para la resolución de discrepan-

- cias entre la Administración del Estado y las Diputaciones.
- 3.- Ley de 9 de septiembre de 1931.
 - 4.- Constitución de la II República.
 - 5.- Impuesto sobre la gasolina.
 - 6.- Gravamen sobre la venta de artículos de lujo.
 - 7.- Decreto de 18 de abril de 1932 sobre aplicación de la ley de Timbre del Estado.
 - 8.- Contribución General sobre la Renta. Ley de 20 de diciembre de 1932.
 - 9.- Contribución de Utilidades: procedimiento a seguir cuando una empresa realice en una Administración un ingreso superior al que le corresponde. Orden Ministerial de 18 de mayo de 1933.
 - 10.- Pago de los tributos por las fincas incautadas a los jesuitas.
 - 11.- Pasaportes para viajar al extranjero.
- Tercero.- Estatuto de Autonomía del País Vasco de 6 de octubre de 1936.
- Cuarto.- Guerra Civil. Decreto - Ley de 23 de junio de 1937. eliminación del Concierto Económico en Bizkaia y Gipuzkoa.
- Quinto.- Evolución posterior del Concierto Económico únicamente con Álava.
- 1.- Ley de reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940. Adición al Concierto Económico. Decreto de 9 de mayo de 1942.
 - 2.- Reforma del sistema tributario del Estado de 31 de diciembre de 1942 y 30 de diciembre de 1943. Nueva adición al Concierto Económico. Decreto de 29 de febrero de 1944.

Capítulo XIII. Concierto Económico únicamente con Álava: Decreto de 29 de febrero de 1952.

- 1.- Introducción.
- 2.- Exposición de motivos del Decreto.
- 3.- Capacidad de la Diputación de Álava para regular el sistema tributario.
- 4.- Cupos parciales.
- 5.- Cantidades a deducir.
- 6.- Cupo líquido anual.
- 7.- Revisión de los cupos parciales y de las cantidades a deducir.
- 8.- Régimen de concertación de las contribuciones e impuestos.
- 9.- Impuestos concertados en régimen de mera gestión.

- 10.- Impuestos no concertados y no incluidos en el régimen de mera gestión de la Diputación de Álava. Otras facultades de la Administración del Estado.
- 11.- Otras disposiciones de interés.

Capítulo XIV. Evolución posterior del Concierto Económico de 1952.

- 1.- Normas de interpretación de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Urbana.
- 2.- Nueva legislación del Estado sobre el Impuesto del Timbre. Ley de 14 de abril de 1955.
- 3.- Plazo para interponer recurso contra las resoluciones de la Administración del Estado en la Contribución sobre la Renta. Orden Ministerial de 9 de mayo de 1959.
- 4.- Modificación del Concierto Económico. Decreto de 13 de mayo de 1959.
- 5.- Revisión de los cupos y gastos compensables.
- 6.- Impuesto de Póliza de Turismo. Orden Ministerial de 10 de abril de 1963.
- 7.- Adición al Concierto Económico por conceptos del Impuesto General sobre el Gasto y el Impuesto sobre el Lujo. Decreto de 4 de julio de 1963.
- 8.- Reforma del sistema tributario del Estado. Ley de 11 de junio de 1964. Decreto de 27 de noviembre de 1967 de modificación del Concierto Económico.
- 9.- Regularización de balances en Álava. Orden Ministerial de 5 de octubre de 1964.

Capítulo XV. Concierto Económico únicamente con Álava: Real Decreto de 26 de noviembre de 1976.

- 1.- El Concierto Económico con Álava de 1976 como padre del texto concertado de 1981.
- 2.- Duración del Concierto Económico.
- 3.- Competencias de la Diputación de Álava.
- 4.- Competencias de la Administración del Estado.
- 5.- Cupos brutos parciales.
- 6.- Gastos compensables.
- 7.- Cupo líquido a ingresar por la Diputación de Álava en 1977.

- 8.- Revisión anual de los Cupos.
- 9.- Revisión especial de los Cupos.
- 10.- Ingreso del Cupo.
- 11.- Nuevos tributos o supresión de los existentes.
- 12.- Comisión Coordinadora.
- 13.- Normas de procedimiento.
- 14.- Desarrollo y ejecución del Concierto Económico.
- 15.- Contenido del Concierto Económico sobre los diferentes tributos.

Capítulo XVI. Cupos líquidos de los años 1878 a 1976.

- 1.- Cupos líquidos expresados en pesetas.
- 2.- Cupos líquidos expresados en euros.

Capítulo XVII. Tránsito al Concierto Económico de 1981.

Primer.- Relación entre la Constitución de 1978 y el Concierto Económico.

Segundo.- Relación entre el Estatuto de Autonomía y el Concierto Económico.

- 1.- Objeto del Concierto Económico.
- 2.- Principios y bases que deben respetarse a la hora de establecer el contenido del Concierto Económico.

Capítulo XVIII. Concierto Económico de 1981.

- 1.- Introducción y características generales.
- 2.- Competencias normativas y de aplicación de los tributos de las Instituciones Forales.
- 3.- Principios generales que debe tener presente el sistema tributario foral.
- 4.- Normas de armonización con el Estado.
- 5.- Competencias del Estado.
- 6.- Impuestos concertados: capacidad normativa de las Instituciones Forales.
- 7.- Impuestos concertados: criterios de aplicación de los tributos por las Instituciones Forales.
- 8.- Cupo.
- 9.- Órganos del Concierto Económico.
- 10.- Otras disposiciones.

Capítulo XIX. Evolución posterior hasta el Concierto indefinido de 2002.

- 1.- Modificaciones del Concierto Económico de 1981.

- 2.- Ley 49/1985, de 27 de diciembre. Concretación del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 3.- Ley 2/1990, de 8 de junio. Nueva estructura impositiva de las Haciendas Locales y de las tasas y precios públicos.
- 4.- Ley 27/1990, de 26 de diciembre. Modificación parcial del Concierto Económico.
- 5.- Ley 11/1993, de 13 de diciembre. Nueva legislación sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales.
- 6.- Ley 38/1997, de 4 de agosto. Adaptación, modificación y ampliación del Concierto Económico.
- 7.- Acuerdos previos a las leyes que modifican el Concierto Económico.
- 8.- Acuerdo de 18 de enero de 2000. "La paz fiscal".
- 9.- Enumeración de las leyes quinquenales del cupo.

Capítulo XX. Concierto Económico de 2002.

- 1.- Ley de prórroga del Concierto Económico de 1981.
- 2.- Exposición de motivos del nuevo Concierto Económico.
- 3.- Competencias normativas y de aplicación de los tributos de las Instituciones Forales.
- 4.- Competencias exclusivas del Estado.
- 5.- Impuestos concertados.
- 6.- Normas de procedimiento.
- 7.- Relaciones financieras. El cupo.
- 8.- Órganos del Concierto Económico.
- 9.- Otras disposiciones de interés.
- 10.- Leyes de cupo.

Capítulo XXI. Evolución posterior del Concierto Económico de 2002.

- 1.- Ley 28/2007, de 25 de octubre. Modificación del Concierto Económico.
- 2.- Sentencia del Tribunal de Justicia Europeo de 11 de septiembre de 2008.
- 3.- "Blindaje" del Concierto Económico.
- 4.- Ley 7/2014, de 21 de abril. Modificación del Concierto Económico.
- 5.- Ley 10/2017, de 28 de diciembre. Modificación del Concierto Económico.

NOTA DEL AUTOR.

El objeto de la presente publicación consiste en recorrer la historia del Concierto Económico a través de los diferentes textos legales que, en cada momento histórico, recogen su contenido.

A tal fin se partirá desde su origen más inmediato¹ hasta la actualidad². En este recorrido histórico se va a prestar especial atención a los momentos en que se procede a aprobar o renovar un Concierto Económico, sin olvidar por ello otras disposiciones legales que tuvieron trascendencia en el devenir del mismo.

Es cierto que cada Concierto Económico tiene un determinado período de vigencia³ y durante el mismo se pudieron producir, y de hecho se produjeron, cambios en el documento que inicialmente contenía el Concierto Económico. Ahora bien, el presente trabajo se va a centrar, tal como se acaba de indicar, tanto en los momentos concretos en que se procede a su aprobación o renovación, como a otros especialmente importantes entre cada aprobación o renovación del mismo.

En definitiva, desde esta perspectiva, el objeto del presente trabajo es explicar su evolución histórica, prestando especial atención tanto a sus grandes hitos, como a sus momentos más sustanciales.

Para el desarrollo de esta materia se va a ser lo más fiel posible a los sucesivos textos legales que recogen el Concierto Económico. En ocasiones se van a reproducir partes del texto legal al considerar que es más explícito que el propio comentario que del mismo pudiera efectuarse.

También hay que hacer notar que, dado que se toma como referencia los textos legales y que

1 Este origen más inmediato se puede situar en el año 1876.

2 Concierto Económico de 2002 y modificaciones efectuadas hasta el año 2018.

3 Salvo el Concierto Económico de 2002, que tiene una duración indefinida.

éstos, muy a su pesar, no recogen siempre la realidad del momento al que se refieren, puede suceder que ésta, mucho más rica de matices, contradiga o al menos sea susceptible de matizar lo que recogen los textos normativos.

La explicación de los Conciertos Económicos desde la perspectiva jurídica tiene el inconveniente, dado que el Derecho (qué manía de poner siempre nombres a las cosas que confunden sobre su contenido) no da para mucho más, de hacerlo, digámoslo así más que nada para que alguien lo lea, un poco "denso",

Es por ello, que a fin de hacer este trabajo lo más accesible posible para el conjunto de los lectores, se va a huir de tecnicismo legales optando por utilizar términos y explicaciones más usuales que faciliten su comprensión. Igualmente, dada la densidad de algunos textos legales, se va a proceder a acompañar la explicación con cuadros resumen.

II

El Concierto Económico, como han demostrado algunas encuestas, es un gran desconocido en lo que se refiere a su contenido. Se tienen ideas más o menos vagas que no siempre responden a la realidad.

El presente trabajo trata de aportar, desde su visión histórica, cuál ha sido y cuál es el contenido del Concierto Económico, y con esta finalidad se ha abordado el mismo.

Ahora bien, y en este contexto, se ha pensado especialmente en los que tienen responsabilidades de diversa índole en el campo social y público, a fin de que al ilustrarse puedan hablar con conocimiento, al menos con algo, que en estos tiempos no es poco, sobre el significado y contenido del Concierto Económico.

III

Finalmente señalar dos cuestiones que en no pocas ocasiones no se tienen en cuenta y que tienden a dotar al Concierto Económico de unas

características que, en mi opinión, no le corresponden.

Por una parte, resaltar que lo importante del Concierto Económico no es tanto la reiterada proclamación de su existencia, sino el ejercicio de sus competencias a fin de conseguir tanto un sistema tributario equitativo, como una aplicación del gasto de los recursos obtenidos que habiliten un contexto social más justo. Por tanto, lo importante no es tanto celebrar su existencia, como los resultados concretos de su utilización. O dicho de otra forma, no es tan importante considerar el Concierto Económico como un peculiar sistema, incluso a nivel mundial, como poder sentirse orgulloso de un sistema (de obtención de ingresos y de aplicación del gasto) que sirva de modelo a otros países.

Por otra parte, no debe identificarse el Concierto Económico como un mecanismo para conseguir una tributación menor que la existente en territorio de régimen común. El Concierto Económico recoge capacidades normativas en manos de las Instituciones Forales para articular un sistema tributario que responda a principios generalmente aceptados por la sociedad (capacidad económica, equitativa distribución de la carga tributaria, progresividad, etc.) El resultado del ejercicio de dichas capacidades normativas tiene que tener como objetivo el cumplimiento de estos principios generales, así como dotar de medios adecuados para poder atender las necesidades que demanda la sociedad. Estos deben ser los elementos a tener en cuenta a la hora de establecer el propio sistema tributario foral.

Vitoria-Gasteiz, a 3 de noviembre de 2018.

Javier Armentia Basterra.

CONSULTA 2018.4.4.1. IRPF: Tributación de la parte de una pensión de jubilación que deriva de cotizaciones que fueron efectuadas a una entidad de previsión posteriormente disuelta y liquidada. Posible aplicación de la disposición transitoria de la Norma Foral reguladora del IRPF, relativa al régimen transitorio de las mutualidades de previsión social, a efectos de su integración total o parcial en la base imponible del impuesto.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante es un trabajador jubilado de la empresa T, que cotizó de forma obligatoria a la Mutualidad denominada Institución T de Previsión (ITP) desde 1951 hasta 1992. Tras la disolución y liquidación forzosa de la ITP en 1992, todos sus colectivos de activos y pasivos pasaron a integrarse en el Régimen General de la Seguridad Social, que asumió el pago de las prestaciones derivadas de las cotizaciones efectuadas a la mutualidad extinta. Actualmente el consultante percibe la pensión pública por jubilación de la Seguridad Social.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer si resulta de aplicación el régimen transitorio regulado en la disposición transitoria séptima de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la pensión de jubilación que percibe de la Seguridad Social, en la parte correspondiente a las cotizaciones efectuadas a la ITP que no tuvieron el carácter de gasto deducible.

CONTESTACIÓN

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo artículo 18 regula que: "También se considerarán

rendimientos del trabajo: a) Las siguientes prestaciones:

1. Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de esta Norma Foral.

(...)

4. Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas u objeto de reducción en la base imponible de este Impuesto. Las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de dichos contratos se integrarán en la base imponible en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del Impuesto por incumplir los requisitos previstos en la letra a) del número 4 del apartado 1 del artículo 70, en la disposición adicional octava o en la disposición adicional novena de esta Norma Foral. (...)".

Mientras que el artículo 22 de la NFIRPF prevé que: "Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes: a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios y las detacciones por derechos pasivos y cotizaciones a los colegios de huérfanos o instituciones similares, así como las cantidades que satisfagan los contribuyentes a las entidades o instituciones que, de conformidad con la normativa vigente, hayan asumido la prestación de determinadas contingencias correspondientes a la Seguridad Social. (...)".

De conformidad con todo lo anterior, las prestaciones públicas por jubilación percibidas de los regímenes públicos de la Seguridad Social constituyen rendimientos del trabajo para sus perceptores, y se encuentran sujetas a tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el importe íntegro percibido, mientras que las cotizaciones a la Seguridad Social tienen la consideración de gastos deducibles de los rendimientos netos del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De manera que, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el esquema de tributación establecido respecto a las cuotas de la Seguridad Social consiste en permitir su deducción cuando son satisfechas por el trabajador mientras se encuentra en activo, para posteriormente, someter a tributación la correspondiente prestación por jubilación, por el importe íntegro percibido; habida cuenta que, en el sistema público de la Seguridad Social, las cotizaciones al sistema por parte de los colectivos en activo tienen carácter obligatorio, y, adicionalmente, se trata de un sistema basado en el método de reparto para la financiación de las contingencias cubiertas (tal y como prevé el artículo 110 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre). Concretamente, el establecimiento de este método de financiación implica que no existe un vínculo directo entre el importe de las cuotas satisfechas por el trabajador a lo largo de su vida laboral con respecto al importe de la pensión que percibirá a partir del momento en que acceda a la jubilación, sino que la referida prestación por jubilación será financiada con las cotizaciones de los trabajadores que se encuentren en activo en ese momento.

Por su parte, la disposición transitoria séptima de la NFIRPF regula el régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social, estableciendo que: “1. Las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones, realizadas con anterioridad al 1 de enero de 1999, hayan

sido objeto de minoración al menos en parte en la base imponible, deberán integrarse en la base imponible del Impuesto en concepto de rendimientos del trabajo. 2. La integración se hará en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones realizadas a la mutualidad que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del Impuesto de acuerdo con la normativa vigente en cada momento y, por tanto, hayan tributado previamente. 3. Si no pudiera acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará el 75 por 100 de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas”.

De modo que, asimismo, tienen la consideración de rendimientos del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones fueron realizadas con anterioridad al 1 de enero de 1999, y hubieran sido objeto de minoración al menos en parte en la base imponible del Impuesto. En este supuesto, la integración del rendimiento de trabajo se efectuará por el exceso de la cuantía percibida sobre las aportaciones realizadas a la mutualidad que no pudieron ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del Impuesto de acuerdo con la normativa vigente en cada momento y, por tanto, hubieron tributado previamente. No obstante, en el caso de que no pueda acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible en los términos indicados, se establece una regla general de integración de estas prestaciones por jubilación o invalidez procedentes de las mutualidades de previsión social, por el 75 por 100 del importe percibido por el contribuyente.

En el supuesto planteado el consultante es un antiguo trabajador de la empresa T que se encuentra jubilado desde 1994, y percibe la pensión pública por jubilación de la Seguridad Social. Según indica, desde 1951, efectuó cotizaciones obligatorias a la Mutualidad

que actuaba como entidad sustitutiva de la Seguridad Social para los empleados de la empresa T, denominada Institución T de Previsión (ITP), hasta que, en 1991, se acordó la integración de todos los colectivos activos y pasivos de la ITP en el Régimen General de la Seguridad Social, a través de la disolución y liquidación forzosa de la Mutualidad. De acuerdo con la información aportada, las cotizaciones a la ITP no fueron fiscalmente deducibles con anterioridad al 1 de enero de 1979. Por este motivo, el consultante entiende que la pensión de jubilación que percibe de la Seguridad Social puede integrarse en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria séptima de la NFIRPF (es decir, en un 75 por 100, en la parte de la prestación correspondiente a las cotizaciones obligatorias efectuadas por él a la ITP, que no tuvieron el carácter de gasto deducible conforme a la normativa vigente).

A este respecto, debe ponerse de manifiesto que la extinta Institución T de Previsión era una mutualidad de previsión social que actuaba como entidad sustitutoria de la Seguridad Social para los empleados de la empresa T, a la cual debían cotizar con carácter obligatorio, y cuya financiación se basaba, al igual que el sistema público de la Seguridad Social, en el método de reparto. Estas cotizaciones obligatorias a la ITP tuvieron el carácter de gasto deducible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a partir del 1 de enero de 1979, mientras que con anterioridad no fueron fiscalmente deducibles.

Asimismo, procede tener en cuenta que en 1985 se llevó a cabo la integración en la Seguridad Social de las Entidades que actuaban como sustitutorias de aquélla, según el procedimiento previsto en el Real Decreto 2248/1985, de 20 de noviembre, cuyo artículo único establecía que:

“El personal activo y pasivo de los colectivos comprendidos en el número 7 de la disposición transitoria sexta de la Ley General de la Seguridad Social se integrará en el correspondiente régimen de la seguridad social, en la forma y condiciones siguientes:

Primera.- El personal activo de los colectivos que se integren cotizará a la seguridad social, a partir de la fecha de efectos de la correspondiente integración, por todas las contingencias en la forma y condiciones establecidas para el correspondiente régimen de la seguridad social.

Segunda.- 1. La entidad gestora competente, en la cuantía, términos y condiciones que resulten de aplicar las normas de la seguridad social vigentes en el momento del correspondiente hecho causante, asumirá las prestaciones económicas de carácter periódico que, comprendidas en la acción protectora de la seguridad social, vinieran percibiendo quienes se encuentren incluidos en los colectivos que se integran. A tales efectos, se computarán como cotizados los períodos de prestación de servicios o asimilados por los que hubiere sido exigible la cotización obligatoria a la seguridad social. (...)

Tercera.- Los períodos por los que hubiere sido exigible la cotización a la seguridad social respecto de quienes se encuentren comprendidos en el presente Real Decreto, se considerarán, a efectos del reconocimiento del derecho de prestaciones futuras, como cotizadas al régimen de la seguridad social en el que se integren.

Cuarta.- 1. Las instituciones a que pertenecen los colectivos a que haya de afectar la integración vendrán obligadas a realizar a favor de la Seguridad Social la compensación económica que corresponda a las cargas y obligaciones que sean asumidas por aquélla. (...)".

La integración de los colectivos activos y pasivos de la ITP en el Régimen de la Seguridad Social se retrasó hasta 1991, fecha en la que se llegó a un acuerdo en esta materia entre el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, la empresa T y los sindicatos mayoritarios. No obstante, dicha integración se efectuó también siguiendo el mecanismo y metodología previstos en el citado Real Decreto 2248/1985, de 20 de noviembre.

De todo lo anterior se deduce que, respecto del personal incluido en ITP e integrado en

la Seguridad Social, no puede entenderse producida una subrogación de la Seguridad Social en la posición de ITP más allá del cómputo de los períodos cotizados, dado que tanto las obligaciones de cotizar como las prestaciones periódicas a percibir pasaron a regirse por las normas propias de la Seguridad Social.

Adicionalmente, en un supuesto como el planteado, debe tenerse en cuenta que las cotizaciones a la Seguridad Social tampoco tuvieron la consideración de gastos deducibles con anterioridad a 1979.

Por último, procede señalar que el régimen transitorio establecido en la disposición transitoria séptima de la NFIRPF, queda restringido a las prestaciones satisfechas por mutualidades de previsión social.

A la vista de todo lo anterior, cabe concluir que la prestación pública por jubilación percibidas por el consultante, satisfechas por la Seguridad Social, no se encuentran incluidas en el ámbito de la disposición transitoria séptima de la NFIRPF, dado que no se trata de prestaciones satisfechas por una Mutualidad. En consecuencia, la prestación objeto de consulta deberá integrarse en la base imponible del IRPF por su importe íntegro, al no existir disposición alguna que ampare la aplicación de un porcentaje específico sobre la misma. Todo ello teniendo en cuenta, además, que, una conclusión distinta produciría un tratamiento discriminatorio, no justificado, frente a otros trabajadores integrados en idénticas condiciones en el Régimen General de la Seguridad Social.

CONSULTA 2018.4.4.2. IRPF, IVA, IAE: Consecuencias tributarias del alquiler a turistas de la vivienda en la que se reside, para estancias breves, durante los períodos de ausencia, sin prestar ningún otro servicio. IRPF. – Calificación de la renta, como rendimientos de capital inmobiliario, y determinación del rendimiento. Interpretación del concepto de vivienda habitual a efectos de la aplicación de la deducción por vivienda. IVA – la operación objeto de consulta constituirá una operación sujeta pero exenta del impuesto. IAE – Alta de la actividad en el epígrafe correspondiente del impuesto mediante el modelo 840.

HECHOS PLANTEADOS

Manifiesto mi idea de alquilar a turistas la vivienda en la que vivo y en la que estoy empadronado, para estancias breves en períodos en los que estoy ausente, como períodos vacacionales etc.; declaro asimismo mi intención de continuar viviendo en dicha vivienda, sin propósito de prestar ningún otro servicio.

CONTESTACIÓN

Respuesta de la Sección del IRPF:

En lo que respecta a los rendimientos del capital inmobiliario, la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en su artículo 29 indica que:

«1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

No obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de

dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta Norma Foral se califiquen como rendimientos del capital.

(...)

3. En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital:

a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por el mismo».

Por su parte, respecto de los rendimientos del capital inmobiliario, el artículo 30 señala que:

«1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital inmobiliario los procedentes de la cesión de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, y comprenderán todos los que se deriven del arrendamiento, subarrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

(...)».

Según el artículo 31, el rendimiento neto del capital inmobiliario será el resultado de minorar los rendimientos íntegros en los conceptos a los que se refiere el siguiente artículo.

Y el artículo 32 reza lo siguiente:

«1. En el supuesto de rendimientos del capital inmobiliario procedentes de viviendas, se aplicará una bonificación del 20 por 100 sobre los rendimientos íntegros obtenidos por cada inmueble.

Asimismo, será deducible, exclusivamente, el importe de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación.

La suma de la bonificación y del gasto deducible no podrá dar lugar, para cada inmueble, a rendimiento neto negativo.

Se entenderán incluidos en este apartado, exclusivamente, los rendimientos derivados de los considerados como arrendamiento de vivienda en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

2. En los rendimientos del capital inmobiliario no incluidos en el apartado anterior, el rendimiento íntegro se minorará en el importe de los gastos deducibles que se detallan a continuación:

a) Los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, incluido el importe de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación.

b) El importe del deterioro sufrido por el uso o por el transcurso del tiempo en los bienes de los que procedan los rendimientos, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de derechos o facultades de uso o disfrute, será deducible en concepto de depreciación, la parte proporcional de los correspondientes valores de adquisición satisfechos, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

La suma de los gastos deducibles no podrá dar lugar, para cada inmueble, a un rendimiento neto negativo».

Por otra parte, el Reglamento del impuesto, desarrollado por el artículo 35 del Decreto Foral

33/2014, explicita los gastos mencionados en el apartado a) del artículo 32, mientras que el artículo 36, concretamente, desarrolla los gastos de amortización deducibles cuando los beneficios no proceden de las viviendas.

Independientemente de ello, el artículo 24 de la Norma Foral regula el concepto de los beneficios rendimientos íntegros de la actividad económica:

«1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y las profesionales.

2. Se considerarán actividades profesionales exclusivamente las clasificadas en las secciones segunda y tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

3. Se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles tiene la consideración de actividad económica únicamente cuando para la ordenación de la actividad se cuente, al menos, con una persona empleada con contrato laboral, a jornada completa y con dedicación exclusiva a esa actividad. A estos efectos, no se computará como persona empleada el cónyuge, pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, ascendiente, descendiente o colateral de segundo grado, ya tenga su origen en el parentesco, en la consanguinidad, en la afinidad, en la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho o en la adopción, del contribuyente, ni

las personas que tengan la consideración de personas vinculadas con el mismo en los términos del apartado 3 del artículo 42 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.»

Por tal motivo, si el arrendador no ofrece los servicios complementarios propios de la industria hotelera y si, además, no se da cumplimiento a las condiciones establecidas en el apartado 3 del artículo 24, los beneficios recabados serán atribuibles al inmueble; en este sentido, y teniendo en cuenta que el inmueble alquilado no será vivienda habitual del arrendatario, los beneficios obtenidos serán fiscalizados en virtud del apartado 2 del artículo 32.

Por otra parte, en caso de que el inmueble objeto de arrendamiento sea su vivienda habitual (por constar como su residencia habitual durante un plazo ininterrumpido de tres años y por constar como tal hasta el periodo de arrendamiento), podrá aplicar la deducción hasta el momento de su arrendamiento pero no a partir de esta, ya que dejará de ser vivienda habitual en el momento del arrendamiento; asimismo, tras el arrendamiento, deberá vivir en ella durante un plazo ininterrumpido de tres años para que vuelva a ser considerada vivienda habitual.

Por tal motivo, en caso de alquilar su vivienda y con el fin de poder aplicar la deducción por vivienda habitual, tendrá usted que vivir durante tres años ininterrumpidos en ella. En caso contrario (si la vivienda fuera arrendada antes del cumplimiento del plazo de tres años), perderá el derecho a la deducción y estará sujeto, en virtud del artículo 71 de la mencionada Norma Foral, a la suma del importe de las deducciones indebidas a la cuota líquida generada en el ejercicio en que se hayan incumplido tales condiciones.

Respuesta de la Sección del IVA:

La Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece en su artículo 4.uno que «estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios

o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen».

El apartado segundo del artículo 5 de la citada ley, por su parte, establece que «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».

Asimismo, en el apartado primero del artículo 5, se detalla la figura del empresario o del profesional, especificándose que, a efectos del impuesto en cuestión, serán empresarios o profesionales «quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes».

Asimismo, la Ley 37/1992 define las prestaciones de servicio en su artículo 11, según el cual se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con la mencionada Norma Foral, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. En concreto, los párrafos 2 y 3 del apartado segundo del artículo 11 establecen que se entiende como prestación de servicio, por una parte, «los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra» y, por otra, «las cesiones del uso o disfrute de bienes».

Por tanto, puede afirmarse que el arrendamiento de una vivienda, ya sea esta habitual o de temporada, constituye siempre una operación sujeta al mencionado tributo.

Por otra parte, el Decreto Foral 102/1992 excluye las siguientes operaciones de este tributo en su artículo 20.uno.23:

«23. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de este Decreto Foral esta Norma y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(...)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

(...)

e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

f') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados en virtud de lo establecido en la anterior letra b).

(...)).

Según lo establecido en el citado artículo, el arrendamiento de inmuebles destinados exclusivamente al uso de vivienda están sujetos y exentos de IVA, siempre y cuando no se correspondan con casos explícitamente establecidos en la norma. En este sentido, para que una operación de arrendamiento de un edificio o parte de él, de uso exclusivamente residencial, quede exento de IVA, en virtud del artículo 20.uno.23.b), resulta necesario que

el arrendador no se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

En los demás casos, el arrendamiento estará sujeto y no exento de IVA. Es decir, se producirá en caso de que el arrendador ofrezca servicios complementarios propios de la industria hotelera al arrendatario (los mencionados en el párrafo anterior). A estos efectos, cuando el reglamento del IVA hace mención a «los servicios complementarios propios de la industria hotelera» cita como ejemplo los de «restauración, limpieza, lavado de ropa u otros análogos», que complementarían los servicios corrientes ofrecidos a los clientes y que, por tanto, no perderían su esencia de servicio de hostelería, dado su carácter complementario.

En este sentido, los servicios hoteleros se caracterizan por el hecho de que el servicio ofrecido a los clientes no se limita únicamente a poner a su disposición un inmueble o parte de este. Por lo tanto, el servicio de hostelería, a diferencia del alquiler de viviendas, comprende una serie de servicios, entre los cuales destacaría la recepción de los clientes y su constante atención en un entorno dedicado exclusivamente a tal fin, servicio de limpieza del establecimiento hotelero, cambio de ropa de cama y baño, así como una serie de servicios complementarios (lavandería, consigna, prensa, reservas, etc.), restauración y alimentación.

Además de los mencionados, se consideran servicios complementarios de la industria hotelera la limpieza del interior de la vivienda con carácter periódico, así como el cambio de ropa de cama y baño.

No tienen carácter de servicio complementario de hostelería los siguientes servicios: 1) servicio de limpieza realizado antes y después del periodo contratado por cada arrendador; 2) servicio de limpieza de ropa de cama y baño, antes y después del periodo contratado por cada arrendador; 3) servicio de limpieza de

áreas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) y, en caso de que la vivienda esté ubicada en una urbanización, limpieza de zonas verdes, accesos, aceras, calles, etc.; o 4) asistencia técnica y servicios de mantenimiento para realizar arreglos (fontanería, electricidad, cristales, persianas, cerrajería y electrodomésticos).

Por consiguiente, y en respuesta a su consulta, deben distinguirse los siguientes dos casos:

- a) los arrendamientos mencionados en su pregunta estarán exentos de IVA siempre y cuando no se ofrezcan servicios relativos a la industria hotelera (arriba citados), incluso en períodos más breves de duración, si el inmueble se alquila exclusivamente para uso residencial;
- b) si, por el contrario, se ofrecen servicios análogos a los servicios propios de la industria hotelera, el arrendamiento de la vivienda no estará exento y estará sujeto al mencionado tributo. Por tanto, el arrendador deberá presentar de manera obligatoria las autoliquidaciones pertinentes (modelos 300 y 390).

En cuanto al tipo impositivo, según el artículo 90.uno de la Norma Foral, será de aplicación un tipo del 21%, salvo en los casos establecidos en el siguiente artículo.

Por su parte, el artículo 91, en el párrafo segundo del apartado uno.2 establece un tipo impositivo del 10%: «Los servicios de hostelería, campamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario (...»).

Teniendo en cuenta todo lo manifestado, los arrendamientos del caso mencionado en el apartado b) estarán sujetos y no exentos de IVA, y se les aplicará un tipo impositivo del 10%.

Le proporcionamos esta información para su conocimiento y para sus efectos oportunos.

Respuesta de la Sección del IAE:

El consultante afirma que arrendará su vivienda habitual durante los períodos en los que se encuentre fuera de su hogar. Para los efectos del impuesto de actividades económicas, el consultante ejercerá una actividad de arrendamiento, para lo cual deberá presentar su alta en la matrícula fiscal:

- Apartado primero. Epígrafe 861.1.- «Alquiler de viviendas»
- Para el alta relativa a esta actividad, deberá presentar el modelo 840. La declaración de alta se deberá presentar en la Diputación Foral de Gipuzkoa, dentro del plazo de diez días anteriores al comienzo de la actividad.

CONSULTA 2018.5.3.1. IVA: Obligaciones de facturación. Consulta sobre la emisión de facturas completas en sustitución de facturas simplificadas, en un contexto en que las facturas son realizadas por un tercero por cuenta del consultante.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una sociedad pública dependiente del Departamento Foral de Infraestructuras Viales y Movilidad de la Diputación Foral de Álava, concesionaria del tramo alavés de la autopista AP-1.

La empresa T cuyo objeto es la gestión tendente a la recuperación del IVA soportado de sus clientes, entre ellos los usuarios del tramo de autopista gestionado por la entidad A, les ha solicitado la emisión de facturas completas en sustitución de las facturas simplificadas emitidas a sus clientes, adjuntando un excel en el que "existe un enlace en color azul al lado de cada factura simplificada con la imagen certificada por la AEAT, que requiere de la introducción de una contraseña individualizada para cada factura simplificada" y además existe otro enlace de color azul a través del cual se puede visualizar la autorización conferida por sus clientes a efectos de que T solicite en su nombre las facturas completas.

La consultante a la vista de dicha solicitud ha procedido a solicitar a T los datos que entiende constituyen requisito necesario para proceder a la emisión de las facturas completas con todas las garantías, en concreto, en el caso de que se haya abonado con medio de pago electrónico la primera hoja del contrato bancario del soporte con el que se hizo el pago en la que aparecen los datos del titular, así como el número completo de la tarjeta o "VIA-T" o un certificado de titularidad expedido por la entidad emisora.

La consultante considera que sin dicha acreditación no puede emitir las facturas completas con las garantías de que correspondan a servicios prestados a los clientes de T. Por otra parte, T se ha ofrecido a emitir

las facturas completas en sustitución de las simplificadas.

CUESTIÓN PLANTEADA

1.- Si la consultante tiene la obligación de expedir las facturas completas a solicitud de T no existiendo certeza de que los clientes de esta última son quienes hicieron el tránsito de forma efectiva y procedieron al pago con el documento de su titularidad.

2.- Si T puede emitir las facturas completas en sustitución de las facturas simplificadas por cuenta de la consultante, inclusive las relativas a operaciones anteriores al acuerdo.

CONTESTACIÓN

1.- El artículo 164.Uno.3º del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del IVA, dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el título anterior de dicha Norma, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a “expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente”.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Decreto Foral 18/2013, de 28 de mayo.

El artículo 2.1 de dicho Reglamento, establece lo siguiente:

“De acuerdo con el artículo 164.Uno.3º de la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de ésta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios

o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Por su parte, el artículo 2 del citado Reglamento en la letra a) de su apartado 2, dispone lo siguiente:

“2. Deberá expedirse factura y copia de esta en todo caso en las siguientes operaciones: a) Aquéllas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria”.

Por otro lado, el artículo 15 de dicho Reglamento, relativo a las facturas rectificativas, establece en su apartado 6 que la solicitud de un canje de factura simplificada por una factura completa con el contenido del artículo 6.1 del mismo Reglamento no tendrá la consideración de factura rectificativa: “6. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2.

No obstante, las facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que las facturas simplificadas expedidas en su día cumpliesen los requisitos establecidos en el artículo 7.1”.

Por otra parte, en relación con la acreditación de que quien solicita el canje ha sido el destinatario, la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido no prevé medios de prueba específicos a tal fin, por lo que para acreditar dicha circunstancia cabe atenerse a lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2º del capítulo II del título III de la Norma Foral General Tributaria de Álava (Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero).

En particular, habrá que estar a lo señalado en su artículo 101.1, el cual establece que “en los

procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la normativa tributaria establezca otra cosa" y en el artículo 101.2, que en relación con la carga de la prueba establece que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

En cuanto a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

En el caso consultado si la entidad A como obligado a la expedición de facturas por los servicios que presta de tránsito por el tramo alavés de la autopista AP-1 no tiene, como todo hace indicar, datos suficientes para verificar que las facturas simplificadas respecto de las cuales les solicita T el canje corresponden con las personas respecto de las cuales se les han prestado los servicios (destinatarios), no podrá emitir facturas de canje con todos los datos que exige el artículo 6 del Reglamento de facturación.

2.- Por lo que se refiere a la segunda cuestión planteada hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 5 del citado Reglamento de facturación, relativo al cumplimiento de la obligación de expedir factura por el destinatario o por un tercero, establece lo siguiente:

"1. La obligación a que se refiere el artículo 2 podrá ser cumplida materialmente por los destinatarios de las operaciones o por terceros. En cualquiera de estos casos, la empresaria, empresario o profesional o sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura será el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este título.

En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que hayan

optado por el cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios 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 misma y la fecha de efecto.

2. Para que la obligación a que se refiere el artículo 2 pueda ser cumplida materialmente por el destinatario de las operaciones, habrán de cumplirse los siguientes requisitos:

a) Deberá existir un acuerdo entre el empresario o profesional que realice las operaciones y el destinatario de éstas por el cual el primero autorice al segundo la expedición de las facturas correspondientes a dichas operaciones. Este acuerdo deberá suscribirse con carácter previo a la realización de las operaciones y en él deberán especificarse aquéllas a las que se refiera.

b) Cada factura así expedida deberá ser objeto de un procedimiento de aceptación por parte del empresario o profesional que haya realizado la operación. Este procedimiento se ajustará a lo que determinen las partes.

c) El destinatario de las operaciones que proceda a la expedición de las facturas deberá remitir una copia al empresario o profesional que las realizó.

d) Estas facturas serán expedidas en nombre y por cuenta del empresario o profesional que haya realizado las operaciones que en ellas se documentan".

De conformidad con lo anterior cabe concluir lo siguiente:

1. La entidad A no está obligada a autorizar a T para que pudiera emitirle facturas en su nombre, es una cuestión a voluntad de las dos partes.

2. En ningún caso el acuerdo que se pudiera establecer puede afectar a operaciones realizadas anteriormente a la fecha del acuerdo.

3. El Reglamento de facturación no establece ninguna limitación en cuanto a los documentos que deben expedirse en cumplimiento de la obligación de expedir factura a que se puedan expedir por los clientes o terceros, por tanto las facturas completas de canje o sustitución de las simplificadas pueden emitirse por parte de un cliente o de un tercero y siempre y cuando se cumplan el resto de requisitos establecidos en el artículo 5.2 del Reglamento de facturación.

No obstante, aunque pueda existir acuerdo entre la consultante y T para emitir facturas completas de canje o sustitución de las simplificadas, si como se ha expuesto en el primer punto de esta contestación no se puede acreditar que las facturas simplificadas respecto de las cuales T pretende emitir las facturas de canje corresponden con las personas respecto de las cuales se le han prestado los servicios (destinatarios) T no podrá emitir facturas de canje por cuenta de la consultante con todos los datos que exige el artículo 6 del Reglamento de facturación.

4. En cualquier caso, la consultante como sujeto pasivo del Impuesto es la responsable del cumplimiento de la obligación de expedir la factura o documento sustitutivo, aunque sean expedidos materialmente por T.

CONSULTA 2018.5.3.2. IRPF: Imputación temporal a efectos del IRPF de determinadas rentas derivadas de diferencias salariales entre el convenio y las tablas salariales abonadas, correspondientes a ejercicios anteriores, cuyo pago se hace exigible tras Auto del Tribunal Supremo. Integración de los rendimientos percibidos.

HECHOS PLANTEADOS

Primer.- Retomando la notificación recibida por parte del Dpto. de Hacienda de la Diputación Foral de Gipuzkoa, en respuesta a la consulta realizada con fecha 29 de octubre del 2013 y nº de referencia DWUR, consulta realizada por parte de D. MMOL, actuando en nombre y representación de la AKE, quisiéramos que nos indicasen cuál es la gestión recomendada por el Dpto. de Hacienda, en cuanto a la imputación de las diferencias salariales que afectan al convenio colectivo de Iniciativa Social de Euskadi, teniendo en cuenta la evolución del conflicto colectivo del sector.

Segundo.- Los integrantes de la Mesa Negociadora del Convenio Colectivo de Centros de Iniciativa Social de Euskadi, con fecha 10 de octubre de 2014, firmaron Acuerdo Transaccional suscrito entre las partes patronal y social del convenio de centros de Enseñanza de Iniciativa Social de Euskadi para la resolución del conflicto colectivo y la recuperación del convenio, homologado por el Tribunal Supremo, el 16 de marzo de 2015.

1. Circunstancia que afecta a diferencias salariales generadas entre el convenio y tablas salariales abonadas.

En la consulta que se planteó en 2013 a Hacienda, se hacía referencia a las diferencias generadas hasta el 31/12/2012, sin embargo, se han continuado generando diferencias hasta el 31/12/2016. Desde el 01/01/2017 se abonan tablas salariales del convenio.

El pago de estas diferencias está recogido en el mencionado Acuerdo Transaccional suscrito

entre las partes Patronal y Social del convenio de Centros de Enseñanza de Iniciativa Social de la Comunidad Autónoma del País Vasco para la resolución del conflicto colectivo pendiente ante el Tribunal Supremo y la recuperación de la aplicación del convenio, firmado 10 de octubre del 2014.

Se recoge que el pago de las diferencias salariales pendientes se abonará del siguiente modo:

- Personal que cesa la relación laboral con el centro (dimisiones, jubilaciones, fallecimientos,...):

Se abonarán todas las diferencias salariales pendientes en el momento del cese de la relación laboral del mismo.

- Resto del personal:

La Comisión Paritaria se reunirá anualmente, una vez aprobada la Ley de Presupuestos Generales de la CAPV para el año en curso y estudiará el Anexo relativo al Módulo Económico de Sostenimiento de los Centros Concertados, y se aprobarán las diferencias que corresponden por módulo y aula.

Tras este procedimiento, en cada centro escolar se han de realizar los cálculos correspondientes a la financiación aplicando las tablas aprobadas por la Comisión Paritaria, con las aulas concertadas del centro, para determinar si realmente existe financiación positiva y por ende, si debe abonar diferencias salariales.

En el caso de que ésta exista, el centro debe de liquidar dicha financiación abonando las diferencias salariales más antiguas que tiene pendiente de pago. Para ello, la Comisión Paritaria acuerda una fecha de pago, sin embargo, existe libertad para realizar acuerdos internos individuales entre cada centro y los Representantes Legales de los Trabajadores de éste, para que puedan acordar fechas de pago, e

incluso cantidades a saldar, como puede ser el adelanto de cantidades superiores a las exigidas realmente según la financiación, para poder liquidar las diferencias totales de un mismo año.

Tercero.- En cumplimiento de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22 de enero de 2013 que declara el derecho del personal de Administración y Servicios a la equiparación al 95% de sus homólogos de la enseñanza pública, desde el año 2013 se vienen firmando acuerdos parciales de la mesa negociadora del convenio colectivo de Centros de Enseñanza de Iniciativa Social de la CAPV, en los que se garantiza el 9% de la retribución a determinadas categorías profesionales, cada vez que se recoge un aumento de las tablas salariales del sector público en los presupuestos generales.

De este modo, si se produce un incremento de la función pública, se realizan atrasos del propio año, o de ejercicios anteriores, en función de los importes establecidos en la educación pública.

Cuarto.- Que en base a lo expuesto, de cara a dar cumplimiento de forma correcta a las correspondientes obligaciones tributarias, se plantean las siguientes cuestiones objeto de la presente consulta.

CUESTIÓN PLANTEADA

Imputación de las rentas abonadas.

Se pregunta sobre la imputación de las rentas que se van a abonar a los trabajadores, concretamente si la Hacienda Foral considera que: Deben imputarse las rentas y correspondientes retenciones al periodo impositivo en que se perciban o si deben ser imputadas en el ejercicio en el que se ha producido el incremento del devengo.

Las indicaciones recibidas entonces fueron que debían imputarse en el año del abono.

Supuestos planteados.

1. Personal que cesa la relación laboral con el centro (dimisiones, jubilaciones, fallecimientos,...) dentro del Acuerdo Transaccional. Se abonan todas las diferencias salariales pendientes en el momento del cese de la relación laboral del trabajador.
2. Resto del personal afectados por el Acuerdo Transaccional. Se abonarán todas las diferencias salariales pendientes en el momento recogido bien por la Comisión Paritaria bien por los centros y la Representación Legal de los mismos.
3. Diferencias salariales del personal de Administración y Servicios por equiparación del 95% de la función pública.

CONTESTACIÓN

El artículo 57 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone:

“Artículo 57. Imputación temporal.

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.

(...)"

De acuerdo con los datos expuestos en la consulta, con fecha 16 de marzo de 2015 el Tribunal Supremo dicta un Auto de Homologación del Acuerdo Transaccional suscrito entre las partes patronal y social del convenio de centros de enseñanza de iniciativa social de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Mediante dicho auto se homologa a todos los efectos el acuerdo de 10 de octubre de 2014 al que llegaron las partes interviniéntes relativo, entre otros asuntos, a las diferencias salariales generadas entre el convenio y las tablas salariales abonadas.

Se entiende que con este Auto del Tribunal Supremo se hace exigible el pago de todas las cantidades abonadas por lo que todos los rendimientos correspondientes a ejercicios anteriores al 2015 se imputarían a este último ejercicio por ser la fecha de firmeza del Auto.

En cuanto a la integración de los rendimientos percibidos, el artículo 19.2 de la Norma Foral 3/2014 establece que el rendimiento del trabajo se obtendrá por la aplicación de los siguientes porcentajes:

“a) Cuando los rendimientos de trabajo tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, el 60 por 100; este porcentaje será del 50 por 100 en el supuesto de que el período de generación sea superior a cinco años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.”

Por lo tanto, si las cantidades abonadas han sido generadas en un periodo superior a dos años, se integrarán al 60 por 100 y si han sido generadas en un período superior a cinco años el porcentaje a integrar será del 50 por 100.

CONSULTA 2018.7.3.1. IS: Obligación de practicar retención a cuenta del IS en relación con las rentas percibidas por la prestación, por parte de una sociedad cuya actividad se enmarca en el sector de la formación, de una batería de servicios de naturaleza diversa.

HECHOS PLANTEADOS

La empresa consultante DRE, S.L., tiene domicilio fiscal en Álava y su objeto social consiste en la prestación de diferentes servicios relacionadas con el sector de la formación. También comprende el alquiler y subalquiler a terceros de instalaciones que cumplan con todos los requisitos para que se pueda impartir formación, el alquiler y venta de equipos informáticos, el alquiler, y venta de equipos audiovisuales, el alquiler y venta de equipos de reproducción, el alquiler y venta de mobiliario, la venta de material didáctico, alquiler y venta de equipos industriales, hasta el alquiler y venta de plataformas digitales aplicaciones y programas informáticos. Además comprenderá la explotación de centro de negocios y servicios de gestión administrativa.

Tales actividades podrán realizarse por la sociedad ya sea de forma exclusiva y directa ya indirectamente mediante la titularidad de acciones o participaciones en otras sociedades o empresas. El CNAE de la actividad principal es el 8211, pero para poder abarcar la totalidad de los servicios que presta se encuentra dada de alta en los epígrafes 8497 Servicios de Gestión Administrativa y 8612 Alquiler de locales industriales y otros alquileres N.C.O.P.

Actualmente la entidad tiene 5 trabajadores vinculados al centro de trabajo situado en Vitoria, que dan servicio y coordinan los servicios subcontratados en los distintos locales alquilados por la consultante.

CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante quiere que se determine:

- Si los servicios prestados junto a la cesión de los inmuebles son servicios accesorios o no y sí la cesión de los inmuebles es o no el servicio principal.

- Si existe algún supuesto en los que alguna de las rentas descritas que percibe la consultante deban sujetarse a retención

CONTESTACIÓN

En cuanto a la **primera cuestión** planteada, acerca de si los servicios prestados junto a la cesión de los inmuebles son servicios accesorios o no y si la cesión de los inmuebles es o no el servicio principal; no cabe pronunciarse acerca de ello en esta consulta, ya que la consultante, está planteando la consulta vinculante, para determinar si la obtención de determinadas rentas están sujetas o no a retención a cuenta del Impuesto de Sociedades, y la determinación de actividad principal o accesoria es totalmente irrelevante en este caso.

En cuanto a la **segunda cuestión**, la sociedad consultante, ha descrito, en el escrito de consulta presentado, las actividades realizadas por la empresa, manifestando que todas las actividades se encuentran en el objeto social de la empresa.

A efectos de determinar en general, qué hechos imponibles están sujetos a retención, a cuenta del Impuesto de Sociedades, el artículo 50 del Decreto Foral 41/2014 de 1 de agosto del Impuesto sobre Sociedades, establece la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en la percepción de determinadas rentas siendo estas las siguientes:

"a) Las rentas derivadas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, de la cesión a terceros de capitales propios y las restantes rentas comprendidas en los artículos 36 y 37 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.

c) Las contraprestaciones obtenidas como consecuencia de la atribución de cargos de administrador o consejero en otras sociedades.

d) Las rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, cuando de acuerdo con lo dispuesto en la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, constituyan rendimientos del capital mobiliario.

e) Las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.

f) Las rentas obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de Instituciones de inversión colectiva."

Como puede observarse, estas rentas corresponden a rendimientos del capital, mobiliario e inmobiliario, premios y ganancias patrimoniales.

Los conceptos de obtención de rendimientos, expresados por la sociedad consultante, son todos propios de la actividad económica ordinaria de la empresa, ya que todos están contenidos en su objeto social.

Sin embargo, una de las actividades realizada por la consultante, es la del alquiler y/o subalquiler de bienes inmuebles, y dado que el punto e) del artículo 50 arriba transcrita, establece que "deberá retenerse respecto de las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas", en este tipo de rendimientos, sí debiera retenerse.

Respecto a ello, la consultante apunta que figura en situación de alta en los epígrafes, 849.7 de Servicios de Gestión Administrativa y 861.2 de Alquiler de Locales industriales y otros alquileres N.C.O.P.

El artículo 51.9.c) del Decreto Foral 41/2014 de 1 de agosto, establece que:

"No existirá obligación de retener ni de ingresar a cuenta respecto de:

9. Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos en los siguientes supuestos:

c) Cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Decreto Foral Normativo 573/1991, de 23 de julio, o bien, en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.

A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento del citado requisito, en los términos que establezca por Orden Foral el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos."

Por tanto, en su caso, estos rendimientos de arrendamiento y/o subarrendamiento de bienes inmueble, no deben someterse a retención, al cumplir el requisito de su alta en el epígrafe 861.2, de las Tarifas del Impuesto de Actividades económicas.

Teniendo en cuenta, que la consultante, deberá acreditar ante el arrendatario y/o subarrendatario su alta en dicho epígrafe, mediante la copia de la certificación, del Servicio de Impuestos Locales y Catastro, a efectos de que no le practique retención, sobre estos rendimientos.

Cabe indicar, de acuerdo a la consulta de la DGT V3143-14 y una vez expuesta la regulación normativa, que el asunto planteado en dicha consulta es la operatividad del sometimiento a retención o ingreso a cuenta de los rendimientos

procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos en relación con el supuesto objeto de consulta.

En cuanto a los servicios mixtos que ofrece de puesta a disposición de puestos de trabajo equipados, despachos equipados, y salas y aulas equipadas, todos ellos con mobiliario, equipos informáticos junto con el software oficial, conexión a internet, limpieza y suministros de agua, luz, calefacción acceso a instalaciones comunes, recepción aseos e incluso equipación especial si es requerida por el cliente, que van más allá del simple arrendamiento de inmuebles; se encontrarían fuera del ámbito de retención a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, retención que se regula en los artículos 50 y 51 del Decreto Foral 41/2014 de 1 de agosto del Impuesto sobre Sociedades, dada su condición de persona Jurídica.

Así resulta del criterio administrativo que la Dirección General de Tributos ha venido consolidando en las contestaciones a consultas sobre este asunto referidas a sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades: consultas nº 0892-03, 0735-98, 1643-98, V0864-05, V0343-06 y V0365-06 y V3143-14.

CONSULTA 2018.7.3.2. IS: Sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal con una única sociedad dependiente. La amortización del fondo de comercio de consolidación deberá ser tenida en cuenta a efectos de la aplicación de la compensación para fomentar la capitalización empresarial (art. 51 NNFF IS) y por lo tanto, se tendrá en consideración para el cómputo del importe del patrimonio neto a efectos fiscales que debe permanecer constante o aumentar durante un periodo de cinco años.

HECHOS PLANTEADOS

FIH, S.L. es la sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal cuya única sociedad dependiente es FI, S.A.U.

Ambas sociedades son residentes en Gipuzkoa y tributan en la Hacienda Foral de Gipuzkoa, si bien ambas han venido tributando por volumen de operaciones ante la administración del Estado conforme al artículo 18 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El ejercicio fiscal del grupo de consolidación es el comprendido entre el 1 de julio y el 30 de junio del ejercicio siguiente.

A continuación se exponen dos hechos relevantes que dan lugar al planteamiento de la siguiente consulta:

1. De la compensación para fomentar la capitalización empresarial

En el ejercicio comprendido entre el 1 de julio de 2014 y el 30 de junio de 2015, el grupo fiscal cuya entidad dominante es FIH, S.L. en aplicación del artículo 51 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa ("NFIS"), practicó la siguiente reducción en base imponible y la entidad dominante constituyó la siguiente reserva, conforme a lo establecido en el citado precepto:

- Incremento del patrimonio neto: 3.119.141,34 euros
- Reducción en base imponible 2014-2015 (10%): 311.914,13 euros
- Reserva indisponible: 3.119.141,34 euros

El artículo 51 de la NFIS regula el incentivo fiscal de la compensación para fomentar la capitalización empresarial, el cual, entre otros aspectos, establece como uno de los requisitos para poder aplicar el mismo, el siguiente:

“1. (...) Durante ese periodo de cinco años debe permanecer constante o aumentar el importe del patrimonio neto a efectos fiscales de la entidad, salvo que se produzca una disminución derivada de la existencia de pérdidas contables.

6. (...) Los grupos fiscales que tributen siguiendo las reglas establecidas en el Capítulo VI del Título VI de esta Norma Foral podrán aplicar lo dispuesto en este artículo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 89 de esta Norma Foral.”

A su vez, el artículo 89 de la NFIS establece las reglas de determinación de la base imponible de los grupos de consolidación fiscal y, en su apartado 4 establece:

“4. A los efectos de calcular el importe de las correcciones en materia de aplicación del resultado establecido en el Capítulo V del Título IV de esta Norma Foral del grupo fiscal, las magnitudes relativas al grupo fiscal se calcularán por relación a las cuentas consolidadas del grupo fiscal correspondiente al último día del periodo impositivo.”

De todo ello interpreta esta parte que el grupo fiscal FIH, S.L. contrajo la obligación de mantener el patrimonio neto consolidado durante los cinco ejercicios siguientes

a aquél en el que aplicó el citado incentivo fiscal, es decir, desde el ejercicio 2014-2015 hasta el ejercicio 2019-2020.

Cabe poner de manifiesto que, en la normativa del Impuesto sobre Sociedades de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 27/2014 que rige para las sociedades sitas en territorio común, no hace la misma referencia que el artículo 89.4 NFIS a las cuentas anuales consolidadas a los efectos de las reservas de capitalización, emprendimiento y nivelación de beneficios. De hecho, la DGT parece entender que la referencia deben ser las cuentas anuales agregadas y no consolidadas. En este sentido, ha señalado:

“Por tanto, el cómputo del incremento de los fondos propios de cada grupo fiscal se efectúa teniendo en cuenta la suma de los fondos propios de las sociedades que forman el grupo, sin realizar ni eliminaciones ni incorporaciones.

A estos efectos, se atenderá a lo dispuesto en la normativa contable sobre las partidas que componen los fondos propios integrantes del balance de las entidades sin perjuicio de las que deben excluirse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25.2 de la LIS.”

La evolución del patrimonio neto de la sociedad en el ejercicio de acogimiento a la reserva de capitalización y los siguientes, ha sido la que se indica a continuación:

	2014-2015	2015-2016	2016-2017
Capital Social	10.003.006	10.003.006	10.003.006
Prima Emisión	0	0	0
Reserva Legal	12.559.664	14.291.283	14.461.772
Reservas voluntarias			
Reservas especiales	1.731.618	1.823.310	173.092
Resultado del ejercicio			
TOTAL FONDOS PROPIOS	24.294.288	26.117.598	24.637.870
Subvenciones, donaciones y legados	319	0	0
TOTAL PATRIMONIO NETO	24.294.607	28.117.598	24.637.870
CORRECCIONES AL PATRIMONIO NETO			
Instrumentos financieros compuestos	0	0	0
Dot. a otras rvas. especiales (art. 52 y 53 NFIS)	0	0	0
Valores repre. part. FFFP (art. 33.1 y 34.1 NFIS)	0	0	0
Préstamos participativos (art. 39.3 NFIS)	0	0	0
Elementos afectos EP extranjero (art. 35 NFIS)	0	0	0
Elementos materialización ExR (art. 36 NFIS)	0	0	0
Elem. patrim. extranjero, rtas. exentas sg/ CDI	0	0	0
Elem. patrim. no afectos a rtos. no sujetos	0	0	0
Aplicaciones socios (Rva. Capitaliz. Previa)	0	0	0
TOTAL PATRIMONIO NETO (CORREGIDO)	24.294.607	28.117.598	24.637.870

Por tanto, el patrimonio neto que la sociedad está obligada a mantener para cumplir con los requisitos del artículo 51, asciende a 24.294.606,98 euros.

La evolución de dichos fondos propios refleja una generación de resultados positivos y un aumento anual relativamente constante del patrimonio neto, lo que permite el cumplimiento del reiterado requisito de mantenimiento.

2. De la amortización contable del fondo de comercio:

FI, S.A. entidad dependiente del grupo, ostenta en su activo a nivel individual un fondo de comercio resultante de una operación de reestructuración por importe de 946.817,26 euros.

Adicionalmente, a causa de aplicar las reglas de consolidación contable de ambas sociedades, en el activo del balance consolidado del grupo se pone de manifiesto un activo por fondo de comercio de consolidación por importe de 15.146.149 euros.

Dicho activo por fondo de comercio de consolidación no tiene reflejo en las cuentas anuales individuales, y es fruto únicamente de aplicar las reglas de consolidación contable (diferencia surgida en la eliminación de participaciones vs fondos propios).

Por otro lado, conforme a la normativa contable de aplicación, ninguno de los activos por fondo de comercio de referencia habrían sido contablemente amortizados desde la entrada en vigor del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprobó el Plan General de Contabilidad ("PGC"), esto es, desde el ejercicio 2008.

Sin embargo, con fecha 17 de diciembre de 2016 y con efectos a partir de 1 de enero de 2016, se publicó en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modificó el PGC. Dicho Real Decreto introdujo una modificación en el apartado 2 de la Norma de Registro y Valoración 5^a, que que-

daba redactado de la siguiente manera:

"2. Valoración posterior.

Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida y, por tanto, deberán ser objeto de amortización sistemática en el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa.

Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, sin perjuicio de los plazos establecidos en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En todo caso, al menos anualmente, deberá analizarse si existen indicios de deterioro de valor para, en su caso, comprobar su eventual deterioro."

A su vez, el mismo Real Decreto introdujo una disposición transitoria única en la que se indicaba lo siguiente:

"1. A partir del inicio del primer ejercicio en que resulte de aplicación este Real Decreto, el valor en libros del fondo de comercio existente al cierre del periodo anterior y de los elementos del inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida se amortizarán de forma prospectiva siguiendo los nuevos criterios aprobados por el Real Decreto. Las cuotas de amortización se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La reserva por fondo de comercio se reclasificará a las reservas voluntarias de la sociedad en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance.

2. No obstante lo indicado en el apartado precedente se podrá optar por amortizar estos activos con cargo a reservas, incluida la reserva por fondo de comercio, siguiendo un criterio lineal de recuperación y una vida útil de diez años a contar desde la fecha de adquisición, o desde el inicio del ejercicio en que se aplicó por prime-

ra vez el vigente Plan General de Contabilidad, en caso de que la fecha de adquisición fuese anterior.

El cargo por amortización que resulte de aplicar este criterio el valor inicial del elemento patrimonial deberá minorarse en la pérdida por deterioro que hubiere reconocido la empresa desde la fecha en que se inicie el cómputo de los diez años.

El valor en libros que subsista se amortizará de forma prospectiva siguiendo los nuevos criterios aprobados por este Real Decreto. A tal efecto, se presumirá salvo prueba en contrario que la vida útil del fondo de comercio será el periodo de tiempo que reste hasta completar el plazo de diez años a que se refiere el párrafo primero de este apartado. Las cuotas de amortización se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. *Estas reglas se aplicarán de modo uniforme en la formulación de las cuentas anuales individuales, al fondo de comercio y a los elementos del inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida.*

4. *La sociedad dominante obligada a consolidar aplicará estas reglas de modo uniforme para contabilizar el fondo de comercio de consolidación y los elementos del inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida, que se pongan de manifiesto al integrar las sociedades del conjunto consolidable y al aplicar el procedimiento de puesta en equivalencia. No obstante, el criterio seguido por las sociedades incluidas en la consolidación al formular sus cuentas anuales individuales, se deberá mantener en las cuentas consolidadas.”*

Conforme a lo anterior, el grupo de consolidación contable FIH, S.L. ante el cambio normativo ha optado en el ejercicio comprendido entre el 1 de julio de 2016 y el 30 de junio de 2017 por amortizar de manera prospectiva tanto el fondo de comercio individual de FI, S.A.U. como el fondo de comercio de consolidación, al ritmo del 10% anual.

De esta manera, en el resultado consolidado del grupo se incluye tanto la amortización del fondo de comercio individual (incluido, a su vez, en el resultado individual del FI, S.A.) como el fondo de comercio consolidado. El efecto de dicha dotación asciende a 1.609.297 euros (94.682 euros del fondo de comercio individual y 1.514.615 euros del fondo de comercio de consolidación).

Como puede observarse, el impacto de dicho nuevo gasto por amortización del fondo de comercio es muy significativo, principalmente a causa de la amortización del fondo de comercio de consolidación (1.514.615 euros).

El resultado consolidado del ejercicio 2016-2017, sin considerar la amortización del fondo de comercio consolidado, asciende a 1.687.708,14 euros, mientras que, considerando la amortización de dicho fondo de comercio, queda en 173.092,23 euros.

Esto es, el mero registro de dicha amortización en las cuentas anuales consolidadas conlleva que, en el patrimonio neto consolidado se vaya a poner de manifiesto a partir de 2016 anualmente una pérdida de 1.514.615,15 euros, cifra que no tiene reflejo en cada una de las sociedades individualmente consideradas, ni en sus patrimonios netos, sino tan sólo en el patrimonio neto consolidado contable de ambas.

Adicionalmente, dicha pérdida o gasto contable tampoco se verá reflejada en la base imponible del grupo de consolidación fiscal, en la medida en que se trata de un gasto que no forma parte de las bases imponibles individuales de las entidades integrantes del grupo ni tampoco se procedería a su eliminación como ajuste de consolidación para hallar la base imponible del grupo fiscal.

En este escenario, FIH, S.L., se plantea si la amortización de dicho fondo de comercio de consolidación, en la medida en que es un activo que no consta a efectos individuales de cada sociedad, ha de tenerse en cuenta a efectos del cumplimiento del requisito de mantenimiento del patrimonio neto según el artículo 51 NFIS en la medida que:

1. La amortización del fondo de comercio de consolidación supone un apunte contable en las cuentas anuales consolidadas que, aunque disminuye el patrimonio neto consolidado, no afecta en absoluto al resultado y al patrimonio neto individual de cada una de las sociedades.
2. Se trata de una novedad normativa introducida en diciembre de 2016 y ajena a la evolución económica de la explotación, que por otro lado no podía preverse al tiempo de tomar la decisión de acogerse a la reserva de capitalización en el ejercicio 2014-2015.

CUESTIÓN PLANTEADA

La cuestión tributaria sobre la que se plantea la presente consulta tributaria vinculante es el eventual incumplimiento del requisito de mantenimiento del patrimonio neto a efectos fiscales.

Como ya se ha mencionado anteriormente, el grupo fiscal FIH, S.L. ha venido cumpliendo con ese compromiso adquirido en dicho ejercicio.

Ahora bien, el mero hecho de tener que amortizar el fondo de comercio de consolidación disminuye muy significativamente los fondos propios consolidados, situación que puede llevar a distorsiones y efectos muy perjudiciales, como son a modo de ejemplo que:

- El grupo no sea capaz de generar resultados positivos consolidados por encima de esa cifra, y en el tal caso el patrimonio neto disminuya, mientras el nivel individual se incremente.

Es decir, si el resultado contable a nivel individual ascendiera a 1 millón de euros (cifra nada despreciable), y los patrimonios netos individuales lo hicieran de la misma forma, sin embargo el patrimonio neto consolidado descendería, al contabilizar una amortización del fondo de comercio de consolidación superior (1.514.615 euros).

- A pesar de generar resultados positivos e incrementar los patrimonios netos individuales, no puede computar un nuevo incremento de su patrimonio neto a efectos de ulteriores dotaciones a la reserva para la capitalización empresarial según el artículo 51 NFIS.

- Si se repartieran resultados (para lo cual se observarían las limitaciones y requisitos legales a nivel individual), o se realizaran inversiones en activos que debieran excluirse del patrimonio neto (i.e. elementos afectos a exención por reinversión, participaciones en entidades que dieran derecho a la exención según el artículo 33 NFIS), el patrimonio neto fiscal se vería aún más disminuido pudiendo llevar a un incumplimiento del requisito de mantenimiento. Y ello a pesar de que, a nivel individual y a salvo del fondo de comercio de consolidación, los patrimonios netos agregados serían superiores.

Por ello, cabe plantearse que la amortización del fondo de comercio de consolidación, que, en ningún caso aparece reflejada en los balances ni en los resultados individuales, debiera ser un componente del resultado contable consolidado que no debiera ser considerado para calcular el patrimonio neto consolidado a efectos de compromiso de mantenimiento adquirido por la aplicación de este incentivo.

En opinión de esta parte, la interpretación anterior sería coherente con la finalidad del incentivo fiscal de la reserva de capitalización, que persigue fomentar la capitalización de las empresas.

En este sentido, el artículo 51 NFIS entiende esta parte que pretende penalizar, esto es, obligar a regularizar la reducción aplicada en ejercicio anteriores, cuando la sociedad hace disposición de incremento del patrimonio neto a efectos fiscales que generó el derecho al incentivo.

En este caso, la amortización del fondo de comercio de consolidación, que no tiene reflejo a nivel individual, no puede entenderse que implique una distribución o disposición del patrimonio neto.

Del mismo modo, el incentivo pretende premiar la capitalización de las empresas a través del mantenimiento de sus recursos propios, situación que mi representada y su grupo estaría cumpliendo estrictamente. Sin embargo, y por aplicación de una norma contable específica que afectaría a sus cuentas consolidadas, dicho incremento se vería inutilizado y se vería privada de acceder al incentivo en las mismas condiciones que otros contribuyentes.

Lo anterior, de nuevo, pondría en evidencia una contradicción como es que las entidades del grupo de tributar a nivel individual no verían perjudicada la determinación de sus bases imponibles individuales por aplicación de esta reserva pero, sin embargo, por elegir aplicar el régimen de consolidación fiscal se encontrarían perjudicadas por la mera aplicación de una norma contable distinta a nivel consolidado en la medición de sus patrimonios netos.

Dichas cuentas consolidadas, por otro lado y como se ha expuesto, no tendrían ninguna incidencia a efectos fiscales ya que el régimen de consolidación parte de una "agregación" de las bases imponibles.

Adicionalmente, la interpretación anterior también sería acorde con el principio de seguridad jurídica plasmado en el artículo 9.3 de la Constitución Española, puesto que en el momento de aplicación del incentivo fiscal la normativa contable no contemplaba la amortización del fondo de comercio de consolidación, por lo que la previsión de esta parte era que el patrimonio neto consolidado estaría formado por:

- La suma de los resultados consolidados de ambas sociedades.
- Las incorporaciones y eliminaciones correspondientes.

Es por ello que, ante la previsión de la buena marcha futura de las dos sociedades y la generación de resultados, esta parte preveía que sería posible el mantenimiento de los fondos propios y la generación de nuevos resultados y reservas,

cumpliendo en todo momento con el compromiso de mantenimiento del patrimonio neto.

Teniendo en consideración lo anteriormente expuesto, requerimos de esta administración que confirme si es correcto el entendimiento en el sentido de que la amortización del fondo de comercio consolidado impuesto por la nueva normativa (i), no debe tenerse en cuenta a la hora de computar el resultado contable consolidado (ii), en todo caso no debe penalizar el mantenimiento del patrimonio neto fiscal a los efectos del cumplimiento del requisito de mantenimiento establecido por el artículo 51 de la Norma Foral del IS.

CONTESTACIÓN

El artículo 51 de la Norma Foral 2/2014, del Impuesto sobre Sociedades, dentro del Capítulo V dedicado a las correcciones en materia de aplicación del resultado, regula la compensación para fomentar la capitalización empresarial:

"1. Los contribuyentes podrán deducir de la base imponible una cantidad equivalente al 10 por 100 del importe del incremento de su patrimonio neto a efectos fiscales respecto al del ejercicio anterior. En tal caso, deberán destinar una cantidad igual al citado incremento a una reserva indisponible por un plazo mínimo de cinco años desde el final del período impositivo correspondiente a su deducción, salvo en la parte de ese incremento que se hubiera incorporado al capital.

Durante ese período de cinco años debe permanecer constante o aumentar el importe del patrimonio neto a efectos fiscales de la entidad, salvo que se produzca una disminución derivada de la existencia de pérdidas contables.

En caso de entidades de nueva creación, durante el primer ejercicio, se tomará como patrimonio neto a efectos fiscales del ejercicio anterior el importe medio del patrimonio neto a efectos fiscales correspondiente al período de tiempo transcurrido desde la constitución de la entidad.

No dará derecho a aplicar lo dispuesto en este artículo el incremento del patrimonio neto a efectos fiscales derivado de la dotación a reservas que tenga carácter obligatorio por disposición legal o estatutaria.

2. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se entiende por patrimonio neto a efectos fiscales el concepto regulado en el apartado 2 del artículo 47 de esta Norma Foral, sin excluir del mismo el resultado del ejercicio, pero sin tomar en consideración el importe de los instrumentos financieros compuestos ni las cantidades que hayan sido objeto de dotación a las reservas especiales a que se refieren los artículos 52 y 53 de esta Norma Foral.

No obstante, se reducirá el importe resultante de lo dispuesto en el párrafo anterior en el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales:

a) Valores representativos de la participación en fondos propios de entidades a cuyas rentas resulte de aplicación el régimen establecido en el apartado 1 del artículo 33 o en el apartado 1 del artículo 34 de esta Norma Foral.

b) Los préstamos participativos concedidos por la entidad respecto de los que resulte de aplicación lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 39 de esta Norma Foral.

c) Elementos afectos a un establecimiento permanente en el extranjero a cuyas rentas resulte de aplicación el régimen establecido en el artículo 35 de esta Norma Foral.

d) Elementos patrimoniales en los que se haya materializado la reinversión de beneficios extraordinarios disfrutada como consecuencia de la enajenación de otros elementos por aplicación de lo dispuesto en el artículo 36 de esta Norma Foral.

e) Elementos patrimoniales radicados en el extranjero que produzcan rentas que no estén sujetas a tributación en territorio español por aplicación de lo dispuesto en un tratado internacional.

f) Otros elementos patrimoniales no afectos al desarrollo de la actividades económicas de la entidad, o que no produzcan regularmente rendimientos sujetos a tributación en territorio español.

g) El importe de las aportaciones de los socios, que posean una participación directa o indirecta en la entidad, que hubieran aplicado lo dispuesto en este artículo durante el plazo de cinco años desde la finalización del período impositivo en el que el socio hubiera aplicado esta reducción.

3. La reducción del patrimonio neto a efectos fiscales de la entidad antes de transcurrir el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo, o la disposición de la reserva mencionada en el mismo dentro de ese plazo, implicará que debe integrarse en la base imponible del período impositivo en el que se produzca esa circunstancia una cuantía equivalente a la parte proporcional de la deducción practicada correspondiente a la reducción del patrimonio neto a efectos fiscales o a la cantidad dispuesta de la reserva dada, adicionando a la cuota resultante los correspondientes intereses de demora.

(.../...)"

Por su parte, el artículo 89.4 de la mencionada Norma Foral dispone, en relación a la determinación de la base imponible del grupo fiscal, lo siguiente:

"4. A los efectos de calcular el importe de las correcciones en materia de aplicación del resultado establecidas en el Capítulo V del Título IV de esta Norma Foral del grupo fiscal, las magnitudes relativas al grupo fiscal se calcularán por relación a las cuentas anuales consolidadas del grupo fiscal correspondientes al último día del período impositivo.

No obstante, la dotación de las reservas se realizará por cualquiera de las entidades del grupo.

A los grupos fiscales no les resultará de aplicación en ningún caso lo dispuesto en el primer pá-

rrafo del apartado 5 del artículo 51 ni lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 4 del artículo 52 de esta Norma Foral".

Por otro lado, el Real Decreto 602/2016 modificó el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, en su Norma de Registro y Valoración 5º, adaptándose, de este modo, a la nueva redacción dada por la Ley 22/2015, de auditoría de cuentas al artículo 39.4 del Código de Comercio:

"2. Valoración posterior.

Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida y, por lo tanto, deberán ser objeto de amortización sistemática en el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa.

Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, sin perjuicio de los plazos establecidos en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En todo caso, al menos anualmente, deberá analizarse si existen indicios de deterioro de valor para, en su caso, comprobar su eventual deterioro".

En la medida en que la modificación introducida en el Código de Comercio, así como en el Plan General de Contabilidad exige la amortización del fondo de comercio, y el artículo 89.4 de la Norma Foral 2/2014 aclara que a efectos de la aplicación de las correcciones en materia de aplicación del resultado, el cálculo de las magnitudes relativas al grupo fiscal se realiza por relación a las cuentas anuales consolidadas, este Servicio concluye que la amortización del fondo de comercio de consolidación deberá ser tenido en cuenta a efectos del cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 51 de la Norma Foral 2/2014, y por lo tanto, influirá en el mantenimiento del patrimonio neto consolidado a efectos fiscales que debe permanecer constante o aumentar durante un periodo de cinco años. Ello

sin perjuicio de que si como consecuencia de la mera contabilización de la amortización del fondo de comercio (sin hacer ningún reparto de dividendos) se produjera una disminución del patrimonio neto a efectos fiscales del grupo, se entenderá que dicha disminución deriva de la existencia de pérdidas contables.

No obstante, la presente contestación se realiza únicamente en atención y de acuerdo con los hechos, circunstancias y datos expresados por el consultante en su escrito, teniendo efectos sólo respecto de ellos. La existencia de otras circunstancias previas y posteriores a la operación descrita que no hayan sido mencionadas en su escrito pueden tener influencia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que su concurrencia podría alterar el juicio al que se ha llegado en la contestación.

CONSULTA 2018.7.3.3. IRPF, IVA: Obligación de practicar retención a cuenta del IRPF y tributación en el IVA en relación con las rentas percibidas por persona física residente en territorio foral cuya actividad se enmarca en el sector audiovisual y publicitario, por la prestación de una batería de servicios de diversa índole que tienen como destinatarias empresas situadas tanto en territorio común como foral, así como en terceros países, comunitarios y extracomunitarios.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante presta los siguientes servicios:

- Locuciones en estudios de grabación con cesión de los derechos de explotación de la voz siendo destinatarios de los servicios empresas de GPS con domicilio fiscal en Irlanda, Alemania y/o Bélgica.
- Grabaciones de voz para anuncios publicitarios (A, empresa establecida en territorio de aplicación del Impuesto) con cesión temporal de los derechos de la explotación de la voz.
- Grabación de locución on-line (estudio situado en Álava) de spots publicitarios para su emisión en medios de comunicación (radio, televisión e internet) con la finalidad de promocionar el turismo en Chile siendo cliente una agencia de turismo de dicho país, sin cesión de derechos de explotación de la voz.
- Colaboraciones para la Televisión Española (locuciones en directo) y EITB (grabaciones de voz).

CUESTIÓN PLANTEADA

Retención aplicable en cada uno de los casos en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios descritos.

CONTESTACIÓN

A. Tributos Directos:

La consultante, al momento de realizar la consulta tiene residencia fiscal en España, y en concreto en Álava, y figura inscrita en el epígrafe 8990002 del Impuesto de Actividades Económicas, que corresponde a "Otros profesionales relacionados con los servicios a que se refiere esta división", y ya que en dicha división no se especifica ningún grupo de profesionales, es una profesional, que no realiza actividad industrial ni artística.

Teniendo en cuenta las bases establecidas en el párrafo anterior, en los casos consultados, deberán retenerle de siguiente manera:

1.- Locuciones en estudios de grabación, con cesión de derechos de explotación de la voz, siendo destinatarios de estos servicios, empresas de GPS y servicios de navegación, con domicilio fiscal en Irlanda, Alemania y/o Bélgica.

A pesar de que las sociedades destinatarias finales o usuarias de los servicios de voz presados por Ud., puedan ser empresas residentes en Irlanda Alemania o Bélgica, el único contrato que ha presentado como documentación complementaria a nuestra solicitud, es el de una empresa con residencia fiscal en Bélgica.

La empresa para la que usted trabaja es una empresa extranjera que reside en Estado miembro de la Unión Europea, que mantiene convenio tendente a la evitación de la doble imposición y de la defraudación fiscal con el Reino de España, por lo que habrá de estarse a lo que manifieste el convenio en cuanto a rendimientos profesionales.

El Convenio entre España y Bélgica tendente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y Protocolo, hecho en Bruselas el 14 de junio de 1995, y del Acta que lo modifica, hecha en Madrid el 22 de junio de 2000 dispone en su artículo 14.1 lo siguiente:

“1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que ese residente disponga de manera habitual de una base fija en el otro Estado contratante para la realización de sus actividades. Si dispone de dicha base fija, tales rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a esa base fija.”

Por lo que en ningún caso deben retenerle cantidad alguna para el pago de impuestos a Bélgica, dado que no tiene una base fija en dicho país. Para que la empresa contratante, actúe correctamente en aplicación del convenio, deberá adjuntar a su factura, documento en el que se especifique esa circunstancia y certificado de residencia fiscal en España, en el ejercicio inmediatamente anterior al de la facturación.

La empresa Belga para la que Ud., trabaja no tiene en España establecimiento permanente, ni obtiene rentas sujetas al Impuesto de no Residentes en España, por lo que conforme a lo establecido en el artículo 79 del Decreto Foral 40/2014 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tampoco está obligada a retenerle cantidad alguna para el impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, para ingresarla en España, por su calidad de profesional.

2.- Grabaciones de voz para anuncios publicitarios (A), con cesión temporal, hasta la finalización del contrato, de derechos de la explotación de la voz.

El contrato por Ud. aportado respecto a la grabación de Spot A, manifiesta en primer lugar que los contratantes son de una parte Ud., y de la otra BP S.L., productora de publicidad situada en Madrid.

Dado que el domicilio fiscal de la empresa contratante y por tanto pagadora de sus servicios, se encuentra en Territorio Común, deberá aplicar la normativa y los criterios interpretativos de la Administración del Estado, ya que tal y como

lo dispone el apartado Uno del artículo 8 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo de Concierto Económico con el país Vasco, la competencia para estos casos, corresponde a la Administración del Estado.

En su virtud, deberá dirigirse a la Administración del Estado para realizar la consulta de este punto.

3.- Grabación de locución on-line (estudio situado en Álava) de spot publicitario para su emisión en medios de comunicación, radio, televisión e internet, con la finalidad de promoción de turismo en Chile, siendo cliente la Agencia de Turismo de dicho país. No se han cedido los derechos de explotación de la voz.

En este caso en primer lugar ha de atenerse a lo establecido en el Convenio entre el Reino de España y la República de Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 7 de julio de 2003, que no trata los rendimientos de profesionales de forma individualizada pero que en su artículo 20.1 dispone lo siguiente:

“1. Las rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que sea su procedencia, no mencionadas en los artículos anteriores de este Convenio, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.”

Por lo que en ningún caso deben retenerle cantidad alguna para el pago de impuestos a dicho país. Para que el pagador actúe correctamente en aplicación del convenio, deberá adjuntar a su factura, documento en el que se especifique esa circunstancia de no residente fiscal en Chile y certificado de residencia fiscal en España, en el ejercicio inmediatamente anterior al de la facturación.

Se entiende que la Agencia de Turismo de Chile, es un Organismo del Estado Chileno, por lo que no tiene obligación de retenerle cantidad alguna para su ingreso en España a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya

que en ningún caso puede ser establecimiento permanente en España, ni obtener rendimiento de actividad económica en este país.

4.- Colaboraciones para Televisión Española (locuciones en directo) y EITB (grabaciones de voz).

En el caso de Televisión Española que tiene su domicilio fiscal en Madrid, dado que el domicilio fiscal de la empresa contratante y por tanto pagadora de sus servicios, se encuentra en Territorio Común, deberá aplicar la normativa y los criterios interpretativos de la Administración del Estado, tal y como lo dispone la competencia para estos casos en el apartado Uno del artículo 8 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo de Concierto Económico con el país Vasco.

En su virtud, deberá dirigirse a la Administración del Estado para realizar la consulta de este punto.

En las grabaciones de voz para EITB, se entiende que las grabaciones se realizan para su posterior emisión, la Ley Orgánica 1/1982 de protección Civil del derecho al honor a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, establece en su artículo 7.6, que “tendrán la consideración de *intromisión ilegítimas en el ámbito de protección de la presente Ley la utilización del nombre, de la voz y de la imagen de una persona para fines publicitarios, comerciales y de naturaleza análoga*”.

Así el uso de la voz tiene para esta Ley la misma protección que el derecho de imagen, por lo que jurídicamente se calificarían de la misma manera.

En esta ocasión, existe una grabación de voz que va a ser utilizada posteriormente es una utilización de unos derechos, que son jurídicamente calificados como derechos de imagen. El apartado 2.b) del art. 77 del Decreto Foral 40/2014 de 1 de agosto, establece que dichos derechos están sujetos a retención, siendo aplicable en este caso, el tipo del 24%, tal y como se dispone en el apartado 1 del artículo 98 de la misma Orden Foral.

B. Tributos Indirectos:

Las reglas de localización de las prestaciones de servicio se contienen en los artículos 69, 70 y 72 del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma).

El artículo 69 de la Norma establece:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Norma, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

(...).”.

En los casos consultados no resulta de aplicación ninguna de las reglas de localización contempladas en los artículos 70 y 72 de la Norma.

En consecuencia:

1.- Los servicios prestados para las empresas de GPS establecidas en Irlanda, Alemania o Bélgica no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto estando, consiguientemente, no sujetos al citado tributo.

Como operaciones intracomunitarias deberán incluirse en las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias, modelo 349, según lo dispuesto en el artículo 79 del Decreto Foral 124/1993, de 19 de enero, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadi-

do. Asimismo deberá darse de alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios utilizando el modelo censal 037.

2.- Los servicios para anuncios publicitarios que presta a una empresa establecida en territorio de aplicación del Impuesto, se entenderán realizados en dicho territorio y, por tanto, sujetos a dicho tributo, por lo que la consultante deberá proceder a su repercusión y a su inclusión en las declaraciones-liquidaciones que deberá presentar trimestralmente a esta Diputación Foral de Álava.

3.- Los servicios de grabación on-line de spots publicitarios para una agencia de turismo no establecida en la Comunidad Europea (Chile) no se entenderán realizados en territorio de aplicación del Impuesto y, por tanto, no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Los servicios que presta a La Corporación de Radio y Televisión Española, S.A y a EITB es se entenderán realizados en dicho territorio y, por tanto, sujetos a dicho tributo, por lo que la consultante deberá proceder a su repercusión y a su inclusión en las declaraciones-liquidaciones, según lo señalado en el apartado 2.

Por último, a ninguno de los servicios sujetos en territorio de aplicación del Impuesto consultados les resulta de aplicación la exención contemplada en el artículo 20.Uno.26º de la Norma.

CONSULTA 2018.7.3.4. IRPF, ISD, GESTIÓN CATASTRAL: Tratamiento tributario de la transmisión, de padres a hijos, de varios bienes inmuebles, mediante pacto sucesorio con eficacia de presente con cláusula limitativa que contempla supuesto de revocación.

HECHOS PLANTEADOS

FVC y su esposa se plantean transmitir, mediante un pacto sucesorio con eficacia de presente, una serie de fincas rústicas a sus dos hijos. Según se señala en la consulta, los transmitentes son titulares de otros bienes y derechos que no serían objeto de la transmisión con efectos de presente.

Adjuntan a la consulta borrador de escritura notarial en la que se formalizan las siguientes cláusulas:

- a) Los transmitentes ceden y entregan a cada uno de sus hijos, en concepto de pacto sucesorio, el pleno dominio de los derechos que les corresponden sobre un determinado número de fincas rústicas;
- b) Los hijos aceptan las cesiones realizadas en su favor;
- c) El pacto sucesorio se efectúa con efecto de presente por lo que se confiere a los cesionarios instituidos la titularidad de los bienes transmitidos, pactando expresamente instituyentes e instituidos que éstos últimos podrán disponer libremente de los bienes adquiridos sin que sea preciso el consentimiento de los instituyentes; y
- d) Sin perjuicio de las anteriores disposiciones, los cónyuges se legan mutuamente el usufructo universal y vitalicio de su herencia y nombran herederos universales, por mitad e iguales partes, a sus dos hijos.

CUESTIÓN PLANTEADA

Respecto al IRPF, se formula consulta tributaria sobre la existencia o no de ganancia o pérdida

patrimonial para los transmitentes en caso de materializarse la operación planteada.

¿Es necesario que el pacto sucesorio incluya la totalidad de los bienes y derechos del matrimonio para que la fiscalidad sea la que se ha expuesto? En el caso que se adjunta, quedan fuera a priori vivienda habitual, cuentas en bancos y otros activos financieros/participaciones en sociedades.

¿Conviene a efectos prácticos elevar a público un pacto sucesorio de futuro/post-mortem sobre la totalidad de los bienes y que dentro del mismo se recoja el pacto sucesorio de presente en cuestión, para que éste pacto sucesorio goce de la fiscalidad que se plantea?

¿Qué otras consecuencias fiscales o impuestos afectarían a la operación planteada?

También se plantea la repercusión de un pacto sucesorio con eficacia de presente en el catastro.

CONTESTACIÓN

A. Tributos Directos:

El artículo 40 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que: "Son ganancias y pérdidas patrimoniales la 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".

No obstante, el artículo 41.2 siguiente matiza que:

"Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

...

b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente, incluso

cuando la transmisión lucrativa se efectúe... por cualquier título sucesorio con eficacia de presente.

A estos efectos, son títulos sucesorios los previstos en el artículo 7 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones".

Por su parte, el artículo 46 de la misma Norma Foral añade, en su segundo párrafo, que: "En las adquisiciones lucrativas por título sucesorio con eficacia de presente a que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 41 de la Norma Foral, se tomará como valor de adquisición para el adquirente de los bienes a efectos de futuras transmisiones el que tuvieran en el momento de la entrega de los bienes por parte del donante al donatario, excepto que el donatario transmita los bienes antes de que se produzca el fallecimiento del donante, en cuyo caso el donatario se subrogará, respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes, conservando los que tuviera éste con anterioridad al pacto sucesorio con eficacia de presente".

En consecuencia, de acuerdo con los preceptos transcritos, respecto a la cuestión planteada relativa al IRPF, habría que diferenciar dos supuestos:

a) Si, se determina que, de conformidad con la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la transmisión con efectos de presente objeto de la consulta se efectúa en virtud de un título sucesorio, no existirá ganancia o pérdida patrimonial para los transmitentes a efectos del IRPF.

En tal supuesto, resultará aplicable la regla prevista en el antes citado segundo párrafo del artículo 46 de la Norma Foral 33/2013 en caso de posterior enajenación por los adquirentes de los elementos patrimoniales transmitidos con efectos de presente.

b) Si, se determina que, de conformidad con la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la transmisión con efec-

tos de presente objeto de la consulta se efectúa en virtud de un negocio jurídico gratuito "inter vivos", se pondrá de manifiesto para los transmitentes una ganancia o pérdida patrimonial a efectos del IRPF.

B. Tributos Indirectos:

En el borrador de la escritura aportada, donde comparecen los esposos como instituyentes y los hijos de éstos como instituidos, se inventariarán una serie de bienes inmuebles de carácter ganancial y privativo, que van a ser objeto de pacto sucesorio con transmisión de presente de bienes en los siguientes términos:

- En las cláusulas primera, segunda y tercera, los instituyentes ceden y entregan en concepto de pacto sucesorio de presente los inmuebles inventariados, aceptando dicha cesión los instituidos. Asimismo, hacen constar en todas ellas :

"Revocación de pacto sucesorio: Además de los casos previstos en el artículo 108 de la Ley de derecho civil vasco, los instituyentes se reservan de forma expresa como causa de la revocación de la cesión efectuada la necesidad de los instituyentes para cubrir sus necesidades vitales."

- En la cláusula cuarta se establece que:

"dichas cesiones se realizan con el fin de ordenar la presente sucesión de los instituyentes, de modo que transmiten a sus hijos la titularidad de todos los bienes transmitidos que constituyen su patrimonio."

- En la cláusula quinta se recoge que:

"el pacto sucesorio así efectuado lo es con eficacia de presente, confiriendo a los cesionarios instituidos la titularidad de los bienes transmitidos, pactando expresamente instituyente e instituidos que los instituidos podrán disponer libremente de los bienes adquiridos en virtud del presente pacto sucesorio, sin que sea preciso el consentimiento de la instituyente".

- En la cláusula séptima se ordena la sucesión de manera que los instituyentes

"se legan mutuamente el usufructo universal y vitalicio de su herencia y nombran herederos universales, por mitad e iguales partes, a sus hijos, sustituidos vulgarmente por sus respectivos descendientes."

- Por último, en la cláusula octava se manifiesta que:

"Del presente pacto sucesorio dada su naturaleza de acto de disposición y ordenación sucesoria, el Notario autorizante dará el correspondiente parte al Registro de Actos de Última Voluntad."

De conformidad con lo establecido en el artículo 7 apartado 1.a) de la Norma Foral 11/2005, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, constituye el Hecho Imponible del citado impuesto la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, teniendo esta consideración, entre otros, los contratos o pactos sucesorios, independientemente del momento en que opere su eficacia.

"A estos efectos, la designación sucesoria con transmisión de presente de bienes y derechos, para que sea considerada como título sucesorio a efectos tributarios requerirá la constatación de la voluntad del titular de los bienes y derechos de ordenar su sucesión.

Se autoriza al reglamento de este Impuesto para determinar supuestos en los que se considere que consta, o no, dicha voluntad de ordenar la sucesión.

En el supuesto que no conste la voluntad de ordenar la sucesión, el pacto sucesorio con eficacia de presente tendrá la consideración de negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos".

En los supuestos a que se refiere la presente letra b') en los que se produzca la reversión de los bienes o derechos, o de algunos de ellos, se devengará nuevamente este impuesto, respecto a

los bienes y derechos objeto de la reversión, por el concepto a que se refiere la letra b) del apartado 1 de este artículo, salvo que sea de aplicación otro impuesto."

Por tanto, el pacto sucesorio se configura como una disposición de última voluntad, teniendo por ello una naturaleza hereditaria. A través del pacto sucesorio se pretende dejar disciplinada una sucesión *mortis causa*, designando el sucesor de bienes.

No cabe otorgar la calificación de pacto sucesorio con eficacia de presente a un negocio jurídico en el que lo único que se produce es la transmisión a título lucrativo de un bien singular, y ello porque lo que subyace tras la figura del pacto sucesorio es la designación de sucesor y no una mera transmisión gratuita *inter vivos*.

Por tanto, cuando una transmisión lucrativa intervivos de un bien singular va incorporada a un pacto sucesorio en el que hay designación sucesoria, dicha transmisión fiscalmente deja de tener el carácter de donación, siendo considerada en este caso como transmisión *mortis causa* (título sucesorio). Es por ello que las escrituras de pacto sucesorio con eficacia de presente que se formalicen deberán comprender un nombramiento de sucesor (esta es la esencia del pacto sucesorio).

En el borrador de la escritura objeto de la consulta se concreta la voluntad por parte de los instituyentes de ordenar su sucesión, designando a sus hijos como herederos universales. Asimismo, recoge la cesión con eficacia de presente de una serie de inmuebles a cada uno de sus hijos.

No obstante, en la citada escritura, como se ha puesto de manifiesto anteriormente, se establecen limitaciones en el pacto sucesorio con eficacia de presente, esto es, la revocación del pacto sucesorio transcrita anteriormente. Por tanto, al prever esa posibilidad de reversión de los inmuebles objetos del presente pacto, no se está trasladando plenamente el derecho a los instituidos, por lo que se puede concluir que el pacto sucesorio con eficacia de presente recogido en el

borrador de la escritura presentada no tendrá la consideración de título sucesorio a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

C. Tributos Locales:

En este caso el artículo 9.1 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, indica que son titulares catastrales las personas naturales y jurídicas dadas de alta en el Catastro Inmobiliario por ostentar, sobre la totalidad o parte de un bien inmueble, la titularidad de alguno de los siguientes derechos:

- a) Derecho de propiedad plena o menos plena.
- b) Concesión administrativa sobre el bien inmueble o sobre los servicios públicos a que se halle afecto.
- c) Derecho real de superficie.
- d) Derecho real de usufructo.

Por tanto, todos los cambios en el derecho de propiedad de los bienes inmuebles catastrados que sean legalmente recogidos en el documento, público o privado, en el que se lleve a efecto el citado pacto sucesorio con eficacia de presente tendrán su reflejo en el registro catastral, previa comprobación de que tal hecho haya tributado correctamente por los conceptos oportunos.

RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto	Acceso a texto resolución
5/2018	8/2012	Administración competente para la exacción y recaudación de las cuotas del IVA repercutidas a una sociedad por su proveedor no residente. Conflicto sobre si el proveedor del obligado tributario actúa mediante establecimiento permanente y por tanto puede repercutir IVA en concepto de operaciones interiores a éste o, por el contrario, debió operar la inversión de sujeto pasivo.	res_1805_c.pdf
6/2018	15/2012	La exacción de las retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos del trabajo prestado a bordo de un buque, corresponde a la Administración competente por razón del lugar donde radique el puerto base al que dicho buque esté adscrito.	res_1806_c.pdf
7/2018	23/2012	Administración competente para la exacción del IVA. 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.	res_1807_c.pdf
8/2018	89/2011	Cómputo de los pagos anticipados en la determinación del volumen de operaciones a efectos del IS, aunque no hayan computado como ingresos en el resultado contable. Aplicación al caso de un obligado tributario con domicilio fiscal en territorio foral que opera en exclusiva en territorio común.	res_1808_c.pdf
9/2018	35/2017	Cómputo de los pagos anticipados en la determinación del volumen de operaciones a efectos del IS, aunque no hayan computado como ingresos en el resultado contable. Aplicación al caso de un obligado tributario con domicilio fiscal en territorio foral que opera en exclusiva en territorio común.	res_1809_c.pdf
10/2018	10/2013	Discrepancia sobre el domicilio fiscal de una persona jurídica. El grueso de los elementos determinantes de dónde está efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, lo sitúan en territorio común.	res_1810_c.pdf

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto	Acceso a texto resolución
11/2018	19/2014	Competencia respecto a actuaciones de comprobación e investigación a efectos del IS, previas al momento en que mediante resolución de la JACE se declarase el domicilio fiscal del obligado tributario en el territorio de la administración actuante. Las actuaciones se limitaron a comunicar un planteamiento de conflicto relativo al domicilio fiscal, no constituyendo invasión competencial.	res_1811_c.pdf
12/2018	22/2012	Competencia respecto a actuaciones de comprobación e investigación a efectos del IS, promovidas por la Administración no competente, estando pendiente que la JACE resuelva conflicto sobre el domicilio fiscal del obligado tributario. Se resuelve que la Administración actuante carecía de competencia e invadió la competencia inspectora exclusiva de la otra Administración en conflicto.	res_1812_c.pdf
13/2018	22/2012	Administración competente para la exacción y recaudación de las cuotas del IVA repercutidas a una sociedad por su proveedor no residente. Conflicto sobre si el proveedor del obligado tributario actúa mediante establecimiento permanente y por tanto puede repercutir IVA en concepto de operaciones interiores a éste o, por el contrario, debió operar la inversión de sujeto pasivo.	res_1813_c.pdf
14/2018	20/2013	Conflicto sobre el domicilio fiscal de la persona física. No siendo posible determinar el lugar de la residencia habitual por aplicación del criterio de la permanencia en territorio común o en territorio foral, procede acudir a la segunda de las reglas previstas en el artículo 43. Uno del Concierto Económico, cual es el criterio del principal centro de intereses económicos.	res_1814_c.pdf
15/2018		Acumulación de dos conflictos. Actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Administración competente frente a un grupo fiscal de normativa común, que tienen repercusiones en entidades vinculadas sometidas a normativa foral. Participación en el procedimiento de la Administración no competente afectada. Terminación y archivo del expediente por coincidencia de los criterios de valoración entre ambas administraciones.	res_1815_c.pdf

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto	Acceso a texto resolución
16/2018		Normativa del Impuesto sobre Sociedades aplicable en operación de fusión por absorción en la que participan sociedades sujetas a diferente normativa, común y foral. Cada una de las sociedades intervenientes en la operación de fusión por absorción debe aplicar la normativa del IS, común o foral, a la que esté sujeta en ese momento y cada Administración es competente para contestar a la consulta y verificar la correcta aplicación del régimen de neutralidad respecto a la entidad sujeta a su normativa.	res_1816_c.pdf

I.- PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN DE CIERRE DE 2018 Y PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN PARA 2019 EN LA CAE

En la reunión del 11 de octubre de 2018 el Consejo Vasco de Finanzas Públicas aprobó la previsión de cierre recaudatorio para 2018 y la previsión de recaudación por tributos concertados para 2019. En los párrafos siguientes se presentan los rasgos generales de las previsiones aprobadas.

En 2018 la recaudación hasta agosto había reflejado un notable ritmo de crecimiento (5,0%), que habría sido aún mayor (7,9%) si no se hubiesen tenido en cuenta los ingresos contabilizados en mayo de 2017 (249,9 millones de euros) derivados de la regularización de los cupos del periodo 2007-2016 (Acodos. CMCE 17-05-17). La positiva evolución de la recaudación se había fundamentado pues en la robusta expansión de la economía vasca durante los ocho primeros meses de 2018 ya que las escasas reformas de la normativa tributaria aprobadas no habían tenido efectos recaudatorios significativos.

El dinamismo del consumo de los hogares, la creación de empleo y la aceleración de precios y salarios habían propiciado importantes incrementos recaudatorios en los principales impuestos. Así, tanto los **ingresos por IRPF como por IVA** (excluida en 2017 la cuantía derivada de los Acodos CMCE 17-05-17) habían aumentado hasta agosto un 8,0%.

En lo que resta de año se esperaba que a medida que el crecimiento de la economía vasca fuese ralentizándose, la recaudación en sintonía con dicha tendencia iría moderando su ritmo de avance hasta cerrar 2018 con una tasa de

incremento del 1,6% (6,0% excluida la cuantía de 599,9 millones de euros contabilizada en 2017 a raíz de los Acodos. de la CMCE 17-05-2017).

Por lo que respecta al presupuesto de 2019, la ligera desaceleración prevista en el ritmo de crecimiento de la economía vasca se verá reflejada en la tasa de incremento de la recaudación por tributos concertados prevista para 2019 (3,8%) que será inferior a la que se prevé registrar para el cierre del presente año (6,0%). Así, se estima que las Diputaciones Forales recaudarán por tributos concertados un total de 15.265.376 miles de euros, es decir, 558.879 miles de euros más que en 2018.

PREVISIONES DE EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN: Cierre 2018 y Presupuesto 2019

	2017	Prev. cierre 2018	%Δ	Prev. 2019	%Δ
IRPF	5.132.194	5.409.300	5,4	5.458.600	0,9
Is/ Sociedades	1.111.661	1.349.600	21,4	1.299.600	(3,7)
IVA	5.436.476	5.687.403	4,6	6.015.600	5,8
IVA (Ac. CMCE 17/5/17)	599.850				
IIE e IE de Electricidad	1.431.701	1.431.379	(0,0)	1.637.651	14,4
Otros Impuestos	762.046	828.815	8,8	853.925	3,0
Recaudación Total	14.473.928	14.706.497	6,0	15.265.376	3,8

II.- RECAUDACIÓN ACUMULADA EN 2018

La recaudación por tributos concertados de las diputaciones forales correspondiente al cierre de 2018 ascendió a **14.981.544 miles de euros (m€)**. Esta cifra, supera en 275 millones de euros la previsión de cierre inicialmente estimada por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas de octubre de 2018 y representa un incremento del **3,5%** respecto a la recaudación registrada en 2017.

En la tabla siguiente, con el mismo contenido que la informada al Parlamento Vasco, se recoge el detalle de la recaudación por impuestos.

RECAUDACIÓN C.A.P.V. ene-dic/2018

(en euros)

	ARABA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV 2018	CAPV 2017	(%)
IMPUESTOS DIRECTOS						
Impto. s/Renta Personas Físicas:						
Retenc. Rdtos. Trabajo y Activ. Profes.	809.261.670	2.565.926.742	1.616.153.773	4.991.342.185	4.767.619.143	4,7
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	42.022.718	88.627.768	50.069.982	180.720.468	166.782.323	8,4
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	9.414.031	45.267.685	27.223.310	81.905.026	80.995.501	1,1
Retenc. Ganancias Patrimoniales	3.619.677	22.274.370	25.412.305	51.306.352	44.767.907	14,6
Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterías	3.301.326	33.733.301	6.535.041	43.569.668	24.169.375	80,3
Pagos Fracc. Profes. y Empres.	28.566.205	76.066.348	64.298.873	168.931.426	158.760.759	6,4
Cuota Diferencial Neta	(20.974.358)	(69.880.458)	(19.306.081)	(110.160.897)	(110.900.930)	0,7
Total IRPF	875.211.269	2.762.015.756	1.770.387.203	5.407.614.228	5.132.194.078	5,4
Impto. s/Sociedades:						
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	42.022.718	88.627.720	50.069.976	180.720.414	166.782.271	8,4
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	9.414.031	45.267.353	27.223.289	81.904.673	80.995.169	1,1
Retenc. Ganancias Patrimoniales	3.619.677	22.274.365	25.412.304	51.306.346	44.767.900	14,6
Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterías						
Cuota Diferencial Neta	172.511.725	758.302.990	231.263.683	1.162.078.398	819.115.477	41,9
Total I. Sociedades	227.568.151	914.472.428	333.969.252	1.476.009.831	1.111.660.817	32,8
Impto. s/Renta No Residentes	11.209.223	5.734.474	15.494.823	32.438.520	33.233.461	(2,4)
Impto. s/Sucesiones y Donaciones	12.978.522	63.868.872	55.231.475	132.078.869	117.911.768	12,0
I.s/Patrimonio/Riqueza y Grandes Fortuna	22.385.007	83.504.915	78.987.094	184.877.016	163.226.879	13,3
I.s/Depósitos en las Entidades de Crédito	3.286.090	13.621.319	7.657.647	24.565.056	24.822.732	(1,0)
I.s/Producción de energía eléctrica	5.730.452	17.557.352	11.568.960	34.856.764	32.847.043	6,1
I.s/Prod. residuos generados energía nucle.						
I.s/Almacen. combustible/residuos radiactivos						
Impuestos Extinguidos						
Total Impuestos directos	1.158.368.714	3.860.775.116	2.273.296.454	7.292.440.284	6.615.896.778	10,2
IMPUESTOS INDIRECTOS						
IVA Gestión Propia	667.458.654	2.045.005.619	1.347.503.206	4.059.967.479	3.762.183.965	7,9
IVA. Gestión DF	505.509.150	2.653.462.325	900.996.004	4.059.967.479	3.762.183.965	7,9
IVA. Ajuste DDF	161.949.504	(608.456.706)	446.507.202			
Impto. s/Transmisiones Patrimoniales	19.580.148	80.371.407	60.096.273	160.047.828	144.419.792	10,8
Impto. s/Actos Jurídicos Documentados	7.057.368	22.778.670	17.133.894	46.969.932	38.853.794	20,9
I.E. s/Determinados Medios de Transporte	4.592.649	12.669.733	8.810.358	26.072.740	21.733.156	20,0
II.EE. Fabricación propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedio	789.331	2.418.405	1.593.545	4.801.281	7.184.798	(33,2)
Hidrocarburos	212.871.583	652.210.562	429.757.168	1.294.839.313	1.275.038.561	1,6
Labores tabaco	57.918.274	177.453.982	116.928.681	352.300.937	339.427.807	3,8
Cerveza	570.655	1.748.412	1.152.071	3.471.138	2.867.160	21,1
Electricidad	11.155.396	34.178.668	22.521.143	67.855.207	64.835.020	4,7
I.E. s/Carbón						
Impto. s/Primas de Seguros	10.414.541	43.085.008	25.640.271	79.139.820	75.693.696	4,6
Impto. s/Actividades de juego	1.440.981	2.913.541	2.259.135	6.613.657	5.956.573	11,0
I.s/Gases fluorados de efecto invernadero	282.979	1.624.326	1.938.261	3.845.566	4.163.884	(7,6)
Impuestos extinguidos	(1.618.418)	(4.958.620)	(2.827.254)	(9.404.292)	(7.614.925)	(23,5)
Total Impuestos indirectos	992.514.141	3.071.499.713	2.032.506.752	6.096.520.606	5.734.743.281	6,3
TASAS Y OTROS INGRESOS						
Tasas de juego	6.275.901	26.134.285	13.098.437	45.508.623	44.272.097	2,8
Recargos, Demora y Sanciones	4.586.980	39.195.264	29.218.792	73.001.036	62.525.906	16,8
Total Tasas y Otros Ingresos	10.862.881	65.329.549	42.317.229	118.509.659	106.798.003	11,0
TOTAL GESTIÓN PROPIA	2.161.745.736	6.997.604.378	4.348.120.435	13.507.470.549	12.457.438.062	8,4
IVA. Ajuste Aduanas	183.179.479	561.237.856	369.813.072	1.114.230.407	1.098.348.680	1,4
IVA. Ajuste Op. Interiores	108.799.269	333.346.664	219.650.105	661.796.038	1.175.793.339	(43,7)
Total Ajuste IVA	291.978.748	894.584.520	589.463.177	1.776.026.445	2.274.142.019	(21,9)
Ajustes impuestos Especiales:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	7.408.244	22.697.890	14.956.184	45.062.318	41.109.525	9,6
Hidrocarburos	(63.874.147)	(195.701.997)	(128.952.735)	(388.528.879)	(346.352.654)	(12,2)
Labores tabaco	3.423.027	10.487.703	6.910.598	20.821.328	30.070.505	(30,8)
Cerveza	3.401.890	10.422.945	6.867.928	20.692.763	17.520.471	18,1
Total Ajustes Impuestos Especiales	(49.640.986)	(152.093.459)	(100.218.025)	(301.952.470)	(257.652.153)	(17,2)
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	2.404.083.498	7.740.095.439	4.837.365.587	14.981.544.524	14.473.927.928	3,5

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

HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

ZERGAK

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA



ORGANO
DE COORDINACION
TRIBUTARIA DE EUSKADI