

2-2019

ZERGA

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO

ZERGAK

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

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

2019
2

ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Miren Itziar Agirre Berriotxo (Lehendakaria/Presidenta)
Ane Etxenautia Aramburuzabala (Zuzendaria/Directora)
M^a José Perea Urteaga, José Rubí Cassinello, M^a Victoria Zabala Fernández

ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

José Ramón Martínez Martínez (Eusko Jaurlaritz/Gobierno Vasco), Javier Armentia Basterra (Arabako Foru Aldundia/Diputación Foral de Álava), Gemma Martínez Bárbara (Bizkaiko Foru Aldundia/Diputación Foral de Bizkaia), 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, n^o 15 – 1007 Vitoria-Gasteiz
Telefona/Teléfono: 945/016770 – Faxe/Fax: 945/016771

ARGITARATZAILEA/EDITA

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

AZALA/PORTADA

José Luis Robertson Mendizabal

MAKETAZIOA ETA MUNTAIA/MAQUETACIÓN Y MONTAJE

Juan Carlos Escudero de la Hera

LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93

ISSN – 2253 - 7805

hac-tributos@euskadi.eus

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

- Bina kopia posta elektronikoz bidaliko da, adieraziko helbidera.
- 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, telefona eta NAN zenbakia bidaliko ditu.
- Idazlanak EAEko edozein hizkuntzatan, hots euskaraz zein gaztelaniaz, idatz daitezke.
- Artikuluak hizkuntza inklusiboa erabiliz idatziko dira, irudirik eta genero-estereotipoak gabe.

Erredatzio Kontseilua beretzat gordetzen du jasotako artikulua argitaratzeko eskubidea, auzer ebaluatzaile anonimo baten edo bat-zuen iritzia ezagutuko duelarik. Era berean, bereziki gomendatzen eta baloratzen du datuak sexuaren arabera bereiztea, bai eta egindako azterketetan genero-ikuspegia txertatzea ere.

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

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

- Se remitirá una copia del trabajo mediante e-mail a la dirección de correo indicada.
- 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.
- Se incluirá la autoría con 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.
- Los artículos se redactarán utilizando un lenguaje inclusivo sin imágenes ni estereotipos de género.

El Consejo de Redacción se reserva el derecho de publicar los artículos que reciba, previo sometimiento a un proceso de evaluación anónima. Asimismo recomienda y valora especialmente la desagregación de datos por sexo así como la incorporación de la perspectiva de género en los análisis efectuados.

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

E ditorial

5

A ctualidad Fiscal

Actualidad Álava

25

Actualidad Bizkaia

30

Actualidad Gipuzkoa

42

Actualidad Unión Europea: Informe sobre Fiscalidad de la UE junio-diciembre/2019. **Amaia Beloki González y Luis Elizondo Lopetegui** (Delegación de Euskadi para la UE)

46

E studios y Colaboraciones

La participación de las Instituciones Vascas en el nuevo orden tributario internacional: pasado, presente y futuro.

José Rubí Cassinello.

Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia

77

Obligación de comunicar los mecanismos de planificación fiscal agresiva

Javier Armentia Bastera.

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

119

Aproximación al análisis de los tributos y beneficios fiscales desde una perspectiva de género

Paloma Villota.

Profesora Titular de Economía Aplicada

131

Situación actual del Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el Territorio Histórico de Álava.

Aplicación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017: Análisis desde la óptica de distintos pronunciamientos judiciales: Inaplicación revisora a liquidaciones tributarias ya firmes. Improcedencia de devolución de ingresos indebidos. Improcedencia de la impugnación indirecta de valores catastrales aplicados. Irretroactividad de la nueva ponencia de valores a devengos del impuesto anteriores a su publicación

Ricardo Solaun.

Letrado del Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz

159

M onográfico

JORNADA CURSOS DE VERANO UPV 19.7.2019: "OCTE. 30 años de armonización fiscal en Euskadi"

30 años de OCTE: Balance.

Juan Miguel Bilbao Garay.

Inspector de Finanzas de la Hacienda Foral de Bizkaia. Presidente del OCTE en los períodos 1995-2009 y 2013-2017

183

Principios del sistema de armonización fiscal.

Íñigo Balerdi Iizarralde.

Jefe del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de la Hacienda Foral de Gipuzkoa

193

Armonización fiscal y competencia de las instituciones forales

Javier Armentia Bastera.

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

205

Nuevos retos en la coordinación y armonización fiscal.

Ane Etxenausia Aramburuzabala.

Directora de Administración Tributaria. Dpto. de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco

215

Balance y cierre de la jornada.

Gemma Martínez Bárbara.

Jefa de Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia

225

R eferencias

DOCUMENTOS DE INTERÉS

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

233

• Información más relevante relativa al proyecto conjunto TicketBAI ([enlace web](#))

233

• Información más relevante relativa al la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal ([enlace web](#))

233

CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2019.3.3.2. – IRPF: Tratamiento tributario de las retribuciones abonadas por una administración pública a los mutualistas en caso de maternidad y paternidad.
- CONSULTA 2019.4.5.2. – IS: Determinación del volumen de operaciones de una sociedad pública en aras a calificarla como microempresa a efectos del Impuesto sobre Sociedades: tratamiento de las cantidades facturadas por la propia sociedad pública a los comercializadores en concepto de peajes que posteriormente deben ser transferidos a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC).
- CONSULTA 2019.5.3.1. – IVA: Aplicación de la figura de la inversión de sujeto pasivo en determinadas operaciones inmobiliarias.
- CONSULTA 2019.5.3.2. – IRPF, IRNR: Tratamiento fiscal aplicable al abono de las cantidades derivadas del cumplimiento de sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en relación con determinadas retribuciones por la carrera profesional reconocidas a las personas trabajadoras del Ente Público: imputación temporal de las cantidades, porcentaje de integración, supuestos específicos de perceptores de territorio común y de personas con incapacidad permanente absoluta reconocida, retenciones.

CONSULTAS CCEN

- CONSULTA 2019.4.6.1. – IRPF: Trabajos realizados en el extranjero.

ESTADÍSTICAS

Recaudación por Tributos Concertados de la CAPV ene-oct/2019. Previsión cierre 2019 y estimación 2020. Igor Guinea Palacios

Normativa Tributaria

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

235

239

251

259

265

269

277



Zergak aldizkariaren aurreko zenbakia-
ren editorialean gogorazi zen bezala,
2019an, 30 urte bete ziren Euskadiko Zerga
Koordinaziorako Organoa (EZKO) –aldizkari ho-
nen argitaratzailea– sortu zenetik, Eusko Lege-
biltzarraren maiatzaren 30eko 3/1989 Legearen
babespean (Zergapideen elkar-egokitasun,
erakidetasun eta lankidetasunari buruzkoa). Ha-
laber, editorial horretan jakinarazten zen 2019ko
uztailaren 19an jardunaldi bat egingo zela Eus-
kal Herriko Unibertsitateko Udako Ikastaroetan,
Donostian, «EZKO: 30 urteko zerga-harmoniza-
zioa Euskadin» izenburupean. Jardunaldian,
errepasoa egin zitzaion EZKOren lanaren iragan,
orain eta etorkizunari. Horretarako, Euskadiko
zerga-eremuko koordinazio-, harmonizazio- eta
lankidetzaz-ageretokian aktore nagusi izan dire-
nek parte hartu zuten.

Zergak aldizkariako erredakzio-batzordeak lan-
kidetzaz-eskaera egin zien jardunaldi horietako
hizlariak, eta dokumentu labur bana bidali dute,
bakoitzak bere hitzaldiari buruzko giltzarriak ai-
patuz. Horri esker, atal berezi bat egin ahal izan
dugu aldizkariaren zenbaki honetan, eta EHUKo
udako ikastaroetako jardunaldian zuen izenburu
bera ipini diogu monografikoari: «EZKO: 30 urteko
zerga-harmonizazioa Euskadin».

Monografikoa da beritasun nagusia Zergak al-
dizkariaren 58. zenbakian, eta «Azterlanak eta
Kolaborazioak» ataleko lau artikuluen ondoren
txertatu da. Honako hauek izan dira partai-

Tal como se recordaba en el editorial del nú-
mero anterior de Zergak, en 2019 se cumpli-
ron 30 años desde que en el marco de la Ley
3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coor-
dinación y Colaboración Fiscal, del Parlamento
Vasco se crease el Órgano de Coordinación Tri-
butaria de Euskadi (OCTE), editor de esta revista.
Asimismo, se informaba en dicho editorial de la
celebración, el 19 de julio de 2019, de una jorna-
da en los Cursos de Verano de la Universidad del
País Vasco, en Donostia-San Sebastián, en la que
bajo el título "OCTE: 30 años de armonización fis-
cal en Euskadi", se había realizado un recorrido
sucesivo por el pasado, el presente y el futuro de
la labor del OCTE, contándose con la participa-
ción de los principales actores en el escenario de
la coordinación, armonización y colaboración
en el ámbito tributario en Euskadi.

Las personas ponentes en esa jornada han res-
pondido a la solicitud de colaboración que se les
ha cursado desde el Consejo de Redacción de
Zergak y cada una de ellas ha enviado un bre-
ve documento con las claves de su intervención,
lo que nos ha permitido completar una sección
especial en este número de la revista, un mono-
gráfico que hemos titulado del mismo modo que
la jornada de los cursos de verano de la UPV en
la que participaron: "OCTE: 30 años de armoni-
zación fiscal en Euskadi".

El monográfico es la principal novedad en la es-
tructura del número 58 de Zergak y se incluye tras
los cuatro artículos de la sección de "Estudios y
Colaboraciones". Han participado en su elabo-

deak: Juan Miguel Bilbao, Bizkaiko Foru Ogasuneko Finantzen ikuskatzailea eta EZKOren presidentea 1995-2009 eta 2013-2017 aldietan («30 años de OCTE: Balance»); Iñigo Balerdi, Gipuzkoako Foru Ogasuneko Araugintzako eta Lege Aholkularitzako Zerbitzuko burua («Principios del sistema de armonización fiscal»); Javier Armentia, Arabako Foru Aldundiko Zerga Araudiaren Zerbitzuko burua («Armonización fiscal y competencia de las instituciones forales»); Ane Etxenautia, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Saileko Zerga Administrazioako zuzendaria («Nuevos retos en la coordinación y armonización fiscal») eta Gemma Martínez Bárbara, Bizkaiko Foru Ogasuneko Zerga Politikako Zerbitzuko burua (jardunaldiaren azken azterketa egin zuen).

Hitzaldietan ikusi ahal izan da Euskadin daukagun zerga-eremuko koordinazio-, harmonizazio- eta lankidetzaz-ereduak zenbait ahultasun dituela, baina, oro har, monografiko honetan parte hartu duten pertsonak ados daude honetan: EZKOren jarduerak balantze positiboa izan du bere ibilbideko 30 urteetan, eta eragin handia izan du bereziki harmonizatutako zergen foru-sistemak zehazteko.

Gaia aldatuz, zerga-iruzurra borrokatzeko erakunde-lankidetzaren esparruan, 2019. urtearen bigarren erdian aurrerapauso handiak egin dira urte anitzeko baterako bi proiektutan. Aldizkariaren beste zenbaki batzuetan ere aipatu ditugu proiektu horiek, eta funtsezkoak dira prebentzio-estrategien arloan.

Batetik, **tributu- edo zerga-hezkuntzaren** programa dugu, kontzientziazio fiskal handiagoa sustatu nahi du-eta, haurrengandik hasita, hezkuntza-inguruan. «Intereseko dokumentuak» atalean, berriro nabarmentzen da, esteka edo lotura espezifiko baten bidez, zerga-hezkuntzako gunera sartzeko bidea, Eusko Jaurlaritzaren Ogasun eta Ekonomia Sailaren webgunean baitago. Programaren informazio eguneratua dauka, eta haren bitartez irits gaitezke, era berean, hiru foru-ogasunetako bakoitzak

ración Juan Miguel Bilbao, Inspector de Finanzas de la Hacienda Foral de Bizkaia y Presidente del OCTE en los periodos 1995-2009 y 2013-2017 («30 años de OCTE: Balance»); Iñigo Balerdi, Jefe del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento jurídico de la Hacienda Foral de Gipuzkoa («Principios del sistema de armonización fiscal»); Javier Armentia, Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava («Armonización fiscal y competencia de las instituciones forales»); Ane Etxenautia, Directora de Administración Tributaria del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco («Nuevos retos en la coordinación y armonización fiscal») y Gemma Martínez Bárbara, Jefa de Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia que realizó el balance final de la jornada.

Sin perjuicio de que las ponencias hayan podido poner de manifiesto algunas debilidades del modelo de coordinación, armonización y colaboración del que nos hemos dotado en el ámbito tributario en Euskadi, en líneas generales hay una gran coincidencia de las personas que han colaborado en este monográfico sobre el balance positivo de la actividad del OCTE a lo largo de sus 30 años de trayectoria y sobre su destacada influencia para perfilar unos sistemas tributarios forales esencialmente armonizados.

En otro orden de cosas, en el ámbito de la colaboración institucional en la lucha contra el fraude fiscal, durante la segunda mitad de 2019 han evolucionado de forma muy activa los dos proyectos plurianuales conjuntos que hemos venido destacando en anteriores números de la revista y que son clave en el área de las estrategias preventivas.

Por una parte, el programa de **educación tributaria**, que trata de promover una mayor concienciación fiscal desde una edad temprana, en el entorno educativo. Volvemos a destacar, en la sección de «Documentos de interés», el acceso, mediante enlace específico, al área de educación tributaria en la web del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco, en el que se contiene información actualizada del programa y a través del cual se direcciona a su vez a los enlaces que dan acceso a las unidades

ekonomiari eta zerga-sistemari buruz prestatu duen unitate didaktikoetara. Unitate didaktiko horietan oinarritzen da ikastetxeetan ematen den programa.

Gogorarazi nahi dugu honelaxe erabaki zirela zerga-hezkuntzaren proiektua ezartzeko baterako izaera eta baldintzak: Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazio Orokorrak eta Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako foru-aldundiek hitzarmena sinatu zuten Euskal Autonomia Erkidegoan ekonomiari eta zergei buruzko unitate didaktiko komun bat ezartzen duen hezkuntza-programa garatzeko. Hitzarmena 2017ko uztailaren 7an sinatu zen, eta jarraian luzatu zen beste hiru ikasturtetarako, 2021era arte, proiektuari egonkortasuna emateko. Erakundearteko akordioaren barruan, laguntza-zerbitzuetarako kontratu bat formalizatu zen 2018ko bigarren seihilekoan, programa ezartzeko. Arrakasta handia izan zuen 2018/2019 ikasturteko programak: 165 ikastetxetan eman zen, eta 5.379 ikaslek hartu zuten parte («Intereseko dokumentuak» atalean, 2018/2019 ikasturteko emaitzen azken memoriaren laburpen bat erantsi da).

2019ko bigarren seihilekoan, nabarmendu egin da 2019/2020 ikasturterako ikastetxe berriak erakartzeko kanpainan. Maiatzean hasi zen, eta kontratuaren adjudikazioa duen enpresarekin batera definitu ziren ikasturte berrian programa hasteko giltzariak. Era berean, arrakasta handia izan dute estaldura-indizeak hobetu eta proiektua sendotzearen egin diren programa hedatzeko jarduerak, kontuan hartzen badugu, behin-behineko erregistroen arabera, zenbat ikastetxek bete duen izena emateko formularioa: 233 ikastetxek eman zuten izena 2019aren erdialdean. Kopuru hori behin-behinekoa da eta, beraz, handitu egin daiteke. Hala ere, nabarmen gaitzitzen du, dagoeneko, 2019/2020 ikasturterako ezarri zen 201 ikastetxeren kopurua.

Bada, beste gai hau ere aipatu behar dugu orain, hezkuntza-eremuarekin zerikusia duelako: Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Sailak

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.

Recordamos que el carácter conjunto y las condiciones para la implantación del proyecto de educación tributaria se acordaron mediante el "Convenio entre la Administración General de la Comunidad Autónoma de Euskadi y las Diputaciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa para el desarrollo de un programa educativo consistente en la implantación de una unidad didáctica común sobre economía y fiscalidad en los centros escolares de la Comunidad Autónoma de Euskadi". El convenio se suscribió el 7 de julio de 2017 y fue prorrogado posteriormente para su continuidad durante otros tres cursos escolares, hasta 2021 con el fin de dar estabilidad al proyecto. En el marco de dicho convenio interinstitucional, en el segundo semestre de 2018 se formalizó un contrato de servicios de apoyo para la implantación del programa. El programa correspondiente al curso 2018/2019 se cerró con éxito, impartándose en 165 centros escolares a un alumnado de 5.379 personas (en la sección de "Documentos de interés" se anexa un extracto de la Memoria Final de resultados del curso 2018/2019").

Durante el segundo semestre de 2019 se ha insistido en la campaña de captación de centros escolares para el curso 2019/2020, que se puso en marcha en el mes de mayo, y se han definido junto con la empresa adjudicataria del contrato las claves para el inicio del programa del nuevo curso. Las actuaciones de difusión del programa con el objetivo de mejorar los índices de cobertura y consolidar el proyecto también han sido exitosas a tenor de los registros provisionales de centros escolares que han cumplimentado el formulario de inscripción, que a mediados de 2019 ascendían a 233. Esta cifra, aún provisional y susceptible por tanto de incrementarse, rebasa ampliamente el objetivo inicial de 201 centros fijados para el curso 2019/2020.

Resulta oportuno traer a colación en este punto, porque también están relacionadas con el ámbito educativo, sendas iniciativas divulgativas del

Ekonomia Ituna gizarteratzeko ekimen bi sustatu ditu 2019ko azken hilabeteetan: i) batetik, Ekonomia Itunari buruzko unibertsitate-lehiaketa bat egin da, «Quizz 41» izenekoa, Euskal Herriko Unibertsitateko, Deustuko Unibertsitateko eta Mondragon Unibertsitateko 400 ikasle inguruk hartu duela parte, eta, ii) bestetik, KONEKO V izeneko bideo-jokoa garatu da, umeentzat, Ekonomia Itunera ohitu daitezen eta, jokoaaren bitartez, lehenengo ideia gara dezaten gure finantza- eta zerga-harremanen eredu bereziak duen funtzionamenduari buruz.

Prebentzioaren alorreko bigarren proiektuakoa, baterakoa eta urte anitzekoa hura ere, foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak iruzurraren aurkako batzordean adostua, jarduera ekonomikoak egiten dituzten pertsonen edo entitateen zergak kontrolatzeko sistema integralak ezartzean datza.

Aldizkariaren beste editorial batzuetan aipatu den bezala, **TicketBAI proiektuaz** ari gara, xedezat baitu jarduera ekonomikoak egiten dituzten pertsona eta erakunde guztiek euren salmenta-eragiketa guztiak aitortzen dituztela bermatzea. Inguruko herrialdeek esparru horretan duten esperientzia oinarritzen da, eta bat egiten du Ekonomiako Lankidetza eta Garapenerako Erakundearen (ELGE) 2013. eta 2017. urteetako txostenetako gomendioekin («Salmenten eza-batze elektronikoa: zerga-sarrerentzako mehatxua» eta «Ihes eta iruzur fiskalari aurre egiteko bitarteko teknologikoak», hurrenez hurren), zeinei gehitu behar diegu 2019ko martxoaren 28an argitaratutako txosten berriena, «Implementing Online Cash Registers: Benefits, Considerations and Guidance» izenburua duena.

Urte anitzeko proiektu honen esparruan aurreikusi da betebeharrak juridiko eta teknikoak ezartzea zerga-administrazioak jarduera ekonomikoaren diru-sarrerak kontrolatzea ahalbidetzeko, eta, bereziki, diru-sarrerak ezkutatzeko joera duten sektoretako jarduerak kontrolatu ahal izateko (ondasunak edo zerbitzuak azken kontsumitzaileei entregatzen dizkiete, gehienetan esku-dirutan ordainduta).

Concierto Económico promovidas por el Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco en los últimos meses de 2019: i) un concurso universitario sobre el Concierto Económico, "Quizz 41", en el que participaron cerca de 400 estudiantes de la Universidad del País Vasco, Universidad de Deusto y Mondragon Unibertsitatea y ii) el desarrollo de un videojuego, KONEKO V, dirigido al público infantil, con la pretensión de que se familiarice con el Concierto Económico y, a través del juego, tenga una primera idea sobre cómo funciona nuestro singular modelo de relaciones financiero-tributarias.

El segundo proyecto clave incardinado entre las actuaciones de orden preventivo, también de carácter conjunto y plurianual, acordado por las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco en el seno de la Comisión de Lucha contra el Fraude es el dirigido a la implantación de sistemas de control integral de la tributación de las personas o entidades que desarrollan actividades económicas.

Como ya se ha señalado en anteriores editoriales de la revista, se trata del **proyecto denominado "TicketBAI"** que, inspirado en la experiencia de los países de nuestro entorno en este ámbito y de acuerdo con las recomendaciones contenidas en los informes de la OCDE de los años 2013 y 2017 de títulos "Supresión electrónica de ventas: una amenaza para los ingresos fiscales" y "Herramientas tecnológicas para abordar la evasión fiscal y el fraude fiscal", respectivamente, (a los cuales debemos añadir el informe más reciente publicado con fecha 28 de marzo de 2019, de título "Implementing Online Cash Registers: Benefits, Considerations and Guidance") tiene por objeto asegurar la declaración de todas las operaciones de venta realizadas por las personas y entidades que desarrollan actividades económicas.

En el marco de este proyecto plurianual se ha previsto el establecimiento de una serie de obligaciones legales y técnicas que permitan a la Administración tributaria el control de los ingresos de todas las actividades económicas y, en particular, de aquellas actividades enmarcadas en sectores proclives a la ocultación de los mismos en la medida que realizan entregas de bienes o

2019ko bigarren seihilekoan, proiektua garatzeko osatu zen erakundearteko lantaldeak (foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak osatua), batez ere, beharrezko arau-moldaketak garatu ditu kontrol-sistema hau ezartzeko, eta azken akaberak egin ditu proba pilotua ezartzeko, fakturazioko informatika-prozesuetan inplementatutako zehaztapenak praktikan nola erantzuten duten egiaztatzeko. Softwarea garatzen duten 131 enpresak hartu dute parte, apirila eta azaroa bitartean, proba pilotuan; horrela, beharrezkoak diren enkriptatze-errekerimenduak dituzten fitxategi informatikoak sortu eta Ogasunera helarazi dituzte, betiere ezarrita dauden segurtasun-baldintzak betez. Proba pilotuaren esperientziari esker, TicketBAI sistemaren zehaztapen tekniko eta funtzionalen definizioa amaitu ahal izan da (aldizkariaren intereseko dokumentuen artean sartu dugu), eta laster islatuko dira alor hori garatzen duen foru-arautegian.

«Zergak gaur egun» atalean, zehatz-mehatz adierazita dago foru-erakundeek, aldizkari honen erreferentzia-aldian (uztaila-abendua), zer jarduerak izan duten zerga alorreko araugintzan. Halaber, foru-aldundietako zerga-araudiaren edo zerga-politikaren zerbitzuek gaurkotasunagatik edo esanahi bereziagatik nabarmendu dituzten xedapen batzuen iruzkina ere egin da. Zergapideen elkar-egokitasun, erakidetasun eta lan-ekidetasunari 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. Hainbat aldaketa egin dira zerga-sistema foraletan, hala arauetan nola erregelamenduetan, eta, horien artean, bereizketa hau egin dezakegu: batetik, foru-erakundeen araugintza-eskumenaren mende daudenak, eta, bestetik, Ekonomia Itunaren arabera Estatuaren arauen arabera zuzendu beharreko zergak. Hain zuzen ere, 2019ko biga-

prestaciones de servicios a las y los consumidores finales, cobrados en gran medida en efectivo.

Durante el segundo semestre de 2019, la actividad del grupo de trabajo interinstitucional que se constituyó para el desarrollo del proyecto, con participación de las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco, se ha desarrollado especialmente en el ámbito de las adaptaciones normativas necesarias para la implantación de este sistema de control y en la ultimación de la prueba piloto realizada para verificar el comportamiento en la práctica de las especificaciones implementadas en los procesos informáticos de facturación. Han sido 131 las empresas desarrolladoras de software que entre abril y noviembre han participado en la prueba piloto en la que han generado archivos informáticos con los requerimientos de encriptación necesarios y los han transmitido a Hacienda cumpliendo con los requisitos de seguridad establecidos. La experiencia del piloto ha servido para ultimar la definición de las especificaciones técnicas y funcionales del sistema TicketBAI –que incorporamos entre los documentos de interés de la revista– y que deberán tener su reflejo próximamente en el desarrollo normativo foral regulador de esta materia.

La actividad normativa de las instituciones forales en materia tributaria durante el periodo de referencia de esta revista (julio - diciembre) 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, algunas de estas disposiciones ya habían sido informadas previamente, en fase de proyecto, por el Órgano de Coordinación Tributaria. De entre los diversos cambios introducidos en los sistemas tributarios forales, tanto de rango normativo como reglamentario, podemos diferenciar entre aquellos sobre los que se dispone de competencia normativa foral y por tanto discrecionalidad para su regulación, y aquellos otros que afectan

rrren seiñilekoan, foru-erakundeen arau-jarduera erregelamenduen alorrekoa izan da batez ere, eta aipatu diren bi kategorietako lehenengoari eragin dio gehien, hau da, foru-erakundeen araugintza-eskumenaren mendekoei. Urriago izan dira foru-arauaren mailako xedapenen bitartez onestea behar izan duten ekimenak, eta urriak izan dira, baita ere, Estatuko araudian sartutako aldaketan edo Erkidego mailako aginduen ondorioz foru-arauaren bat aldatzeko beharrak eragindakoak.

Euskadik Bruselan duen Ordezkaritzako langileek prestatutako Europar Batasuneko zerga-aldaketen kronikak 2019ko bigarren seiñilekoan gertatutako zerga-gairik garrantzitsuenen berri ematen du, bederatzi atal handitan egituratuta, eduki honekin:

1. Sarrera

- 1.1. Finlandiaren lehendakaritza: 2019ko uztailaren 1a – abenduaren 31

2. Sozietateen fiskalitatea

- 2.1. Sozietateen gaineko zergaren zerga-oinarri komuna
- 2.2. Jokabide-kodea izeneko taldea sozietateen gaineko zergari buruz
- 2.3. Ekonomia digitalaren fiskalitatea

3. Balio Erantsiaren gaineko Zerga

- 3.1. BEZaren behin betiko sistema
- 3.2. BEZ-moten aldaketa.
- 3.3. Merkataritza elektronikoa BEZa aplikatzeko paketea
- 3.4. BEZa egiteko beharrezko ordainketei buruzko informazioaren derrigorrezko transmisioa eta informazio-trukea
- 3.5. Enpresa txikientzako BEZaren arauak sinplifikatzea

4. Zerga bereziak

- 4.1. Zerga berezien erregimen orokorra
- 4.2. Alkoholaren eta edari alkoholadunen gaineko zerga berezien egiturak
- 4.3. Zerga bereziak EBren defentsarako ahaleginari dagokionez
- 4.4. Energiaren fiskalitatea

a tributos que, según regula el Concierto Económico, han de regirse por las mismas normas establecidas por el Estado. En concreto, durante el segundo semestre de 2019 la actividad normativa foral ha sido preferentemente de orden reglamentario y enmarcada en la primera de las dos categorías mencionadas –la de competencia normativa foral– siendo más escasas las iniciativas que han requerido su aprobación mediante disposiciones con rango de norma foral y también las que vienen motivadas por la necesaria adaptación de la normativa foral a cambios incorporados en la normativa del Estado o a prescripciones de ámbito comunitario.

La crónica de la actualidad fiscal en la Unión Europea que elabora el personal de la Delegación de Euskadi en Bruselas da cuenta de lo más significativo en materia de fiscalidad acontecido durante el segundo semestre de 2019, estructurándose en nueve grandes apartados con el siguiente contenido:

1. Introducción

- 1.1. Presidencia de Finlandia: 1 julio – 31 diciembre 2019

2. Fiskalitatea 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. Fiskalitatea de la economía digital

3. Impuesto sobre el Valor Añadido

- 3.1. Sistema definitivo del IVA
- 3.2. Reforma de los tipos de IVA
- 3.3. Paquete de aplicación del IVA sobre el comercio electrónico
- 3.4. Transmisión obligatoria e intercambio de información sobre pagos pertinentes a efectos del IVA
- 3.5. Simplificación de las normas del IVA para las pequeñas empresas

4. Impuestos Especiales

- 4.1. Régimen general de los impuestos especiales
- 4.2. Estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas
- 4.3. Impuestos especiales en lo que respecta al esfuerzo de defensa de la UE
- 4.4. Fiskalitatea de la energía

5. Finantza-transakzioen gaineko zerga
6. Administrazio-lankidetzak
 - 6.1. Zerga-arloko jurisdikzio ez-kooperatiboek buruzko EBko zerrenda
 - 6.2. Zerga-auziak ebazteko mekanismoak buruzko Zuzentaraua
7. Arau-hausteetarako prozedurak
 - 7.1. Sarrera
 - 7.2. Epatze-gutunak
 - 7.3. Irizpen arrazoituak
 - 7.4. Artxibatutako gaiak
 - 7.5. Europar Batasuneko Justizia Auzitegiari igortzea
8. Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren epaiak
9. Txostenak eta argitalpenak
 - 9.1. BEZaren arrakala 2017an
 - 9.2. Beste txosten eta argitalpen batzuk

«Azterlanak eta Kolaborazioak» atalean, lau artikulua ditugu oraingo honetan. 1995etik Bizkaiko Foru Aldundiko Ogasuna eta Finantzak Saileko idazkari nagusi teknikoa den José Rubí Cassinellok ireki du atala, EAEko erakundeek nazioarteko zerga-ordena berrian duten partaidetzari buruzko lan bikain batekin.

Artikuluaren idazleak eskarmentu handia du EAEn ordezkaria izaten ECOFIN Kontseiluko lan-taldeetako Espainiako ordezkaritzan, 2011ko apiriletik aurrera partaidetza hori gaitu zenetik. Horrenbestez, leku pribilegiatua du gaiari heltzeko erabiltzen duen ikuspegi integralerako: atzera begirako batekin hasten du artikulua; ondoren, egungo egoera deskribatzen du, eta, amaitzeko, nazioarteko zerga-sistemaren eremuko etorkizuneko erronkak aipatzen ditu Ekonomia Itunaren ikuspegitik.

Egin duen lankidetzaren laburpen gisa, hona hemen sarrerako kapituluaren aurreratzen duena: *“Lan honen helburua da aipatutako lan-taldeetan parte hartu duten EAEko ogasunetako ordezkariek ia bederatzi urte hauetan metatu duten esperientzia deskribatzea, eta esperientzia horren balorazioa egitea, indargune, ahulezia eta gabezia nagusiak identifikatuz, ikuspegi batiatik: EAEko administrazioek partaidetza horren erronka onartzeko izan duten jarraitzearen ikuspegi-*

5. Impuesto sobre las Transacciones Financieras
6. Cooperación Administrativa
 - 6.1. Lista de la UE sobre jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal
 - 6.2. Directiva relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales
7. Procedimientos de Infracción
 - 7.1. Introducción
 - 7.2. Cartas de emplazamiento
 - 7.3. Dictámenes motivados
 - 7.4. Asuntos archivados
 - 7.5. Remisiones al Tribunal de Justicia de la UE
8. Sentencias del Tribunal de Justicia de la UE
9. Informes y Publicaciones
 - 9.1. Brecha del IVA en 2017
 - 9.2. Otros informes y publicaciones

La Sección de “Estudios y Colaboraciones” se compone en esta ocasión de cuatro artículos. Abre la sección un excelente trabajo de José Rubí Cassinello, Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia desde 1995, sobre la participación de las Instituciones Vascas en el nuevo orden tributario internacional.

El autor del artículo acumula una larga experiencia como representante del País Vasco en la delegación española en los grupos de trabajo del ECOFIN, desde que se habilitó dicha participación a partir de abril de 2011. Se encuentra por tanto en una posición privilegiada para el enfoque integral con que aborda la cuestión, iniciando su relato con una visión retrospectiva, que precede a la descripción del estado actual de la situación y que culmina con los retos de futuro desde el punto de vista del Concierto Económico en el ámbito de la fiscalidad internacional.

Sirva como reseña resumen de su colaboración el comentario del capítulo introductorio en el que anticipa que el *“trabajo tiene como objeto hacer una descripción de la experiencia acumulada en estos casi nueve años en los que los representantes de las haciendas vascas han participado en los señalados grupos de trabajo así como ofrecer una valoración de la misma, identificando sus principales fortalezas y sus puntos débiles y carencias, tanto desde el punto de vista de la actitud*

tik eta jarrera hori praktikan gauzatzeko moduaren ikuspegitik. Horretarako, lanaren lehenengo zatian, sarrera gisa, nazioarteko foro fiskaletan EAEko ordezkariak parte hartzea justifikatzen duten arrazoi praktikoak eta oinarri juridikoak aztertuko dira. Bigarren zatian, atzera begirako bat egingo da, 1986. urtean Espainia Europako Ekonomia Erkidegoan sartu zenetik eta Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoaren akordioa 2010ean aplikatu zen arte foru-administrazioek aurkitu dituzten arazo nagusiak identifikatuz. Hirugarren zatian, bederatzi urteko esperientzia horretan EAEko ordezkariak izan duten partaidetza deskribatuko dugu, eta balantzea egin. Amaitzeko, azken zatian, nazioarteko ordena fiskal berria definitu eta aplikatzean foru-administrazio fiskalek aurkitu dituzten erroka nagusiak identifikatuko ditugu. Era berean, gure finantzaketa-sistema berezia arrakasta-bermeekin ordena berri horretan naturaltasunez integratu ahal izan dadin gure ustez zein neurri hartu ahal izango den eta hartu beharko den aipatuko dugu; horrela, Ekonomia Itunak 140 urte baino gehiagoko historian erakutsi duen egokitze gaitasunaren beste adierazgarri bat izango da honako hau".

Jakinarazi beharreko mugaz gaindiko mekanismoei lotuta fiskalitatearen arloan informazio-truke automatikoa egin beharrari buruzko Kontseiluaren 2018ko maiatzaren 25eko (EB) 2018/822 Zuzentaraua (Administrazio-lankidetzari buruzko 6. zuzentaraua) da Europar Batasunak zerga-garintasunaren eremuan hartu duen azken ekimenetako bat. Zuzentaru horren helburuak dira (i) estatu kideetako zerga-agintaritzek informazio osoa eskuratu dezatela "agresiboak izan daitezkeen zerga-mekanismoei" buruz eta (ii) informazio hori aipatutako estatuen artean trukatu ahal izan dadila.

Zergak aldizkariko zenbaki honetako bigarren artikulua bitartez, Javier Armentia Basterra Arabako Foru Aldundiko Zerga Araudiaren Zerbitzuko buruak, aipatutako zuzentaraua aztertzen du,

con la que las administraciones vascas han asumido el reto de esa participación como desde el de la forma en que la misma se ha articulado en la práctica. Para ello, la primera parte del trabajo, a modo de introducción, examinará las razones prácticas y fundamentos jurídicos que justifican la participación vasca en los foros fiscales internacionales. La segunda parte realizará una mirada retrospectiva identificando los principales problemas a los que las administraciones forales han debido enfrentarse desde la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea en 1986 hasta la efectiva aplicación del acuerdo de la Comisión Mixta de Concierto Económico de 2010. En la tercera parte, abordaremos la descripción de la participación vasca en los nueve años de experiencia acumulada y el balance de la misma. Por fin, en la última parte, identificaremos los principales retos a los que se enfrentan las administraciones fiscales forales en la definición y aplicación del nuevo orden fiscal internacional, así como las medidas que entendemos pueden y deben ser adoptadas con vistas a que nuestro peculiar sistema de financiación se enfrente con garantías de éxito al reto de integrarse con naturalidad en el mismo, en una muestra más de la capacidad de adaptación que ha demostrado el Concierto Económico a lo largo de sus más de 140 años de historia".

La Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, referida al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, conocida como DAC 6, constituye una de las últimas iniciativas de la Unión Europea en el ámbito de la transparencia fiscal y tiene como objetivo (i) que las autoridades tributarias de los estados miembros obtengan información completa sobre los denominados "mecanismos fiscales potencialmente agresivos" y (ii) que esta información pueda ser objeto de intercambio entre los referidos estados.

A través del segundo artículo de este número de Zergak, su autor, Javier Armentia Basterra, Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava, analiza esta Directiva desde

ikuspegi bereziki praktiko batetik, irakurleak erraz uler ditzan arrazoiak eta ondorioak. Artikuluan zehar, Administrazio-lankidetzari buruzko 6. zuzentarauak erantzun nahi dituen funtsezko galderak planteatzen ditu eta, jarraian, Zuzentarauak gai bakoitzean ematen duen erantzuna azaltzen du: Zer proposatzen du Zuzentarauak zerga-plangintza agresiboa eragozteko? Nork eman behar du agresiboak izan daitezkeen zerga-mekanismoei buruzko informazioa? Zeren berri eman behar du? Zein mekanismoren bidez eta zein edukirekin? Noiz eman behar da informazioa?

Artikulua amaitzeko, aipatzen du lurralde historikoetako zerga-sisteman txertatu behar dela Zuzentaruak, eta 2019aren amaiera baino lehen egin behar dela transposizioa, 2020ko uztailaren 1ean indarrean sartzeko.

Zergak aldizkariko zenbaki honetako hirugarren artikulua izenburua "Aproximación al análisis de los tributos y beneficios fiscales desde una perspectiva de género" da, eta egilea Paloma de Villota, Ekonomia Aplikatuak irakasle titularra Madrilgo Unibertsitate Konplutentsean. Artikulua bat dator aldizkariko erredakzio-batzordearen konpromisoarekin (2018ko lehenengo zenbakian iragarri zen konpromiso hori): lehenetsuna emango zaio zerga-politiken diseinu eta ebaluazioan genero-ikuspegia duten artikuluei eta lankidetzaren hedapenari, eta serie luze bat hasiko da genero-ikuspegiari eta berdintasun-politikei arreta berezia eskaintzen dieten zerga-aldurreko lanekin.

Egilea aditua da ekonomia genero-ikuspegitik aztertzen, eta ibilbide zabal eta aitordua du gai honetan. Artikuluaren hasieran, agerian jartzen du harreman bat dagoela baliabide ekonomiko publikoen eta bizitza-zikloan zehar pertsonen zaintza eskubidea kontuan hartzen duen ongizatearen eredu sozial baten garapenaren artean, "lagunkoiagoa" dena genero-ikuspegitik.

Bada, gaur egungo lehenetsun sozialetatik hurbilago dagoen eredu horretara igarotzea erraz-

una perspectiva eminentemente práctica que permitirá al lector una fácil comprensión de su motivación y sus consecuencias. A lo largo del trabajo va planteando las preguntas clave a las que trata de responder la DAC 6 y sucesivamente refiere las respuestas que la Directiva da a cada cuestión: ¿Qué se propone la Directiva para atacar la planificación fiscal agresiva? ¿Quién debe facilitar la información sobre los mecanismos fiscales potencialmente agresivos? ¿Sobre qué debe informar? ¿Mediante qué mecanismo y con qué contenido? ¿Cuándo hay que informar?

El artículo finaliza con una referencia a la incorporación de la Directiva al sistema tributario de los Territorios Históricos, tomando en consideración que la trasposición debe realizarse antes del final de 2019 y su entrada en vigor se ha fijado el 1 de julio de 2020.

El tercer artículo de este número de Zergak, titulado "Aproximación al análisis de los tributos y beneficios fiscales desde una perspectiva de género" y autoría de Paloma de Villota, Profesora Titular de Economía Aplicada en la Universidad Complutense de Madrid, está alineado con el compromiso del Consejo de Redacción de la revista que ya anunciara en el primer número de 2018 en el sentido de priorizar la divulgación de artículos y colaboraciones que incorporen la perspectiva de género en el diseño y la evaluación de las políticas tributarias e iniciar una serie larga de trabajos de ámbito tributario con una especial atención a la perspectiva de género y las políticas de igualdad.

La autora, especialista en el ámbito del análisis de la economía desde la perspectiva de género y con una amplia y reconocida trayectoria en esta materia, comienza su artículo poniendo de manifiesto la interrelación existente entre recursos económicos públicos y el desarrollo de un modelo social de Bienestar en el que se incluya el derecho del cuidado de las personas a lo largo del ciclo vital, haciéndolo por tanto más "amigable" desde la perspectiva de género.

Para facilitar la transición hacia ese modelo que considera más acorde con las preferencias so-

teko, egilearen ustez ezinbestekoa da eredu hori ezartzeak beharko lukeen ahalegin ekonomikoa neurtzeko lan bat egitea aurretiaz, eta zerga-presioaren indizea nabarmentzen du azterketarako tresna egoki gisa, bai denboraren ikuspegitik bai konparazio-ikuspegitik. Azterketarako tresna horren laguntza metodologikoarekin eta ikerketa-azterlan batzuetarako erreferentzia eginez, egileak dio harreman bat dagoela zerga-bilketaren (BPGd, barne-produktu gordinari dagokionez) eta ongizatearen eredu sozial ezberdinen artean, eta zergek eta transferentzia sozialek birbanaketa-papera dutela berdintasun ekonomiko handiagoa lortzeko helburuan.

Lanaren bigarren erdian, pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga (PFEZ) aztertzen du, eta azterlan batzuetako emaitzak mahaigaineratzen ditu horretarako: horietan, nabarmendu egiten da progresibitatea handitzeak (2008an hasi zen atzeralditik eratorritako diru-sarrera publikoen krisiei erantzuteko zergak izan zuen tarifa-tasen igoerak eraginda) nabarmen eragiten duela generoen arteko desoreka. Desoreka hori gizonezkoen kalterako izaten da, emakumeek baino lan-errenta handiagoak jasotzen dituztelako lan-merkatuan, bai balio absolutuetan, bai balio proportzionaletan. Era berean, azaleko azterketa enpiriko baten bitartez, egiaztatu egiten du PFE-Zaren murrizketa eta kenkari fiskal gehienek, bai lurralde erkidean bai foru-lurraldean, generoen arteko desoreka ukalezina dutela, gizonezkoen aldekoagoa, kasu honetan. Beraz, idazlearen ustez, zalantzakoa da zergaren neutraltasuna, eta aukera ematen du ikusteko desoreka androzentriko argia izan zuela sortu zenean: *“ez du ikusten egoera sozioekonomiko ezberdinetan bizi direlako gizonezkoengan eta emakumezkoengan duen eragina ezberdina dela”*.

Hiri-lurren balio-gehikuntzaren gaineko zerga (HLBGZ) arautzeko parametroak nabarmen aldatu ziren Konstituzio Auzitegiak 2017ko lehenengo hilabeteetan emandako ondoz ondoko epaiekin; izan ere, epai horien bitartez deklaratu zen zerga arautzen duen araudiko zenbait artikuluko konstituzioaren aurkakoak eta deusezak zirela, baina ez modu erradikal eta absolutuan, baizik eta partzialki, soilik lurren balio-gehikuntzarik ga-

ciales actuales, ve indispensable un trabajo previo de medición del esfuerzo económico que requiere su implantación, destacando el índice de presión fiscal como la herramienta de análisis adecuada tanto desde una perspectiva temporal como comparativa. Con el apoyo metodológico de esta herramienta de análisis y referencias a diversos estudios de investigación, concluye la existencia de una correlación entre la recaudación impositiva (con respecto al Producto Interior Bruto, PIB), y los diferentes modelos sociales de Bienestar, así como el papel redistributivo de los tributos y de las transferencias sociales en la consecución de una mayor igualdad económica.

Centra la segunda parte de su trabajo en el análisis del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y trae a colación los resultados obtenidos en estudios en los que se resalta cómo el aumento de la progresividad, generado por la subida de los tipos de tarifa del tributo en reacción a la crisis de ingresos públicos derivada de la recesión iniciada en 2008, muestra un irrefutable sesgo de género, desfavorable para los varones, debido a la percepción de rentas laborales superiores a las de las mujeres en el mercado de trabajo, tanto en valores absolutos como proporcionales. Constata igualmente, mediante la realización de un somero análisis empírico, que la mayoría de las reducciones y deducciones fiscales del IRPF, tanto en el ámbito de territorio común como en territorio foral, encierran un indiscutible sesgo de género que favorece más a los varones. Lo que en su opinión pone en entredicho la neutralidad del tributo y permite descubrir un claro sesgo androcéntrico en su elaboración, *“ciego al diferente impacto ocasionado en los varones y en las mujeres al vivir en situaciones socioeconómicas disímiles”*.

Los parámetros regulatorios del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se vieron alterados de forma significativa con las sucesivas sentencias del Tribunal Constitucional dictadas en los primeros meses de 2017 declarando la inconstitucionalidad y nulidad de varios artículos de la normativa reguladora del Impuesto, si bien, no de una forma radical y absoluta, sino parcial-

beko egoerak zergapean jartzen zituzten neurrian.

Jurisprudentzia hori eta, bereziki, Zergari buruzko Arabako Lurralde Historikoaren Foru Aravari buruzko Konstituzio Auzitegiaren 2017ko martxoaren 1eko Epaia, behar bezala aztertu zen aldizkari honetan aurretik argitaratutako lankidetzaren batean¹. Hala ere, aipatutako erabakiaren ondoren, hainbat epai osagarri eman dira gai berari buruz, eta berpiztu egin da zergaren gaineko doktrina-etzabaida polemikoa. Testu-guru horretan, *Zergak* aldizkariaren zenbaki honen laugarren lankidetzak gai bera azpimarratzen du, egoera eguneratuz, 2017ko martxoaren 1eko epaiaren ondorengo jurisprudentzia berria sartuz.

“Situación actual del Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el Territorio Histórico de Álava” izeneko lana Ricardo Solaun Gasteizko Udaleko abokatuak sinatu du. Lehenik eta behin, erabaki judizialen ikuspegitik, 3/2017 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuaren bitartez Arabako Lurralde Historikoan zerga arautzeko erregulazioan egindako arau-egokitzapenen aurretiazko azterketa egin du, eta, ondoren, bere lanaren hainbat atal eman ditu zenbait alderdi garrantzitsu sakontzeko, zerga arautzen duen agertoki berriaren aplikazio eraginkorrari buruzko zalantzak argitzeko: i) zergaren zerga-oinarriaren kalkulu-metodo alternatiboak ez aplikatzea, ii) zergapekoari dagokio lurzuaren balio-gutxitzearen gaineko frogaren karga, iii) Konstituzio Auzitegiaren martxoaren 1eko 37/2017 Epaia irismena eta araubide iragankorraren aplikazioa, iv) likidazioaren aurkako errekurtsoa dela-eta zentsuaren kudeaketa-egintzen zeharkako aurkaratzearen desgokitasuna eta v) balore-txostenen atzeraeraginik eza plusbalioaren gaineko zergaren sortzapen-datetan, zerga onetsi aurretik.

¹ “La plusvalía municipal: antecedentes, situación actual y perspectivas de futuro”, Ester Urruzola Arabako Foru Ogasuneko Zerga Araudiko Zerbitzuko teknikaria. *Zergak* aldizkariaren 53. zenbakian argitaratu zen (2017ko urtarrila).

mente, únicamente en la medida que sometían a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor de los terrenos.

Dicha jurisprudencia, y en particular la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017, referida a la Norma Foral del Impuesto del Territorio Histórico de Álava, ya fue objeto de oportuno análisis en una colaboración publicada anteriormente en esta revista¹. Sin embargo, tras el pronunciamiento referido, han sido numerosas las sentencias complementarias dictadas sobre la misma cuestión y se ha reavivado el polémico debate doctrinal sobre el Impuesto. En este contexto, la cuarta colaboración de este número de *Zergak* reincide sobre el mismo asunto, actualizando su estado de situación mediante la incorporación al análisis de la nueva jurisprudencia posterior a la Sentencia de 1 de marzo de 2017.

Firma el trabajo, titulado “Situación actual del Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el Territorio Histórico de Álava”, Ricardo Solaun, letrado del Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz. Aborda en primer lugar, desde la óptica de los distintos pronunciamientos judiciales, un análisis preliminar de las adaptaciones normativas en la regulación del Impuesto en el Territorio Histórico de Álava realizada mediante el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017 y dedica seguidamente sucesivos apartados de su trabajo a profundizar sobre diversos aspectos concretos relevantes para despejar dudas sobre la aplicación efectiva del nuevo escenario regulador del Impuesto: i) la inaplicación de métodos de cálculo alternativos de la base imponible del Impuesto, ii) la carga de la prueba sobre la existencia de decremento de valor del suelo corresponde al obligado tributario, iii) el alcance del fallo de la STC 37/2017 de 1 de marzo y la aplicación del régimen transitorio, iv) la improcedencia de la impugnación indirecta del acto de gestión censal con ocasión del recurso contra la liquidación y v) la irretroactividad de las ponencias de valores

¹ “La plusvalía municipal: antecedentes, situación actual y perspectivas de futuro”, Ester Urruzola, Técnica del Servicio de Normativa Tributaria de la Hacienda Foral de Álava. Publicado en *Zergak* nº 53, 1-2017.

«Azterlanak eta Kolaborazioak» atala osatzen duten lau artikuluen ondoren, lehen aipatu den atal berezia sartu da: «EZKO: 30 urteko zerga-harmonizazioa Euskadin» izeneko monografikoa. Bertan, 2019ko uztailaren 19an Euskal Herriko Unibertsitateko Udako Ikastaroetan Donostian antolatutako jardunaldian parte hartu zuten hizlari nagusien lankidetzak bana jasotzen da.

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

1) Lehenengoan, «Intereseko dokumentuak» izenekoan, hiru dokumentu-arlo aukeratu dira: horietako batzuk aipatuak ditugu jada editorial honen hasieran, eta aldizkari honetan bertan agertzen diren esteka edo loturen bidez eskura daitezke nagusiki.

i) Lehenengoa, foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak garatu duten zerga-arloko hezkuntza-programarekin dago lotuta, Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratuan nabarmendutako prebentzio-jardueren esparruan. Bi esteka ditu. Lehenengoak 2018/2019 ikasturteko emaitzen memoriaren laburpen batera bideratzen du. Bigarren estekak, aldiz, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Sailaren webgunera bideratzen du, eta bertan, proiektuan parte hartzen duten beste erakunde batzuen webguneetan dauden dokumentu interesgarri batzuetara bideratzen gaitu (foru-aldundiek egindako unitate didaktikoak, adibidez).

ii) Bigarrena, TicketBAI sistemaren zehaztapen tekniko eta funtzionalen dokumentua da. Izan ere, esan dugun bezala, foru-aldundien zerga-araudiak jardura ekonomikoetako diru-sarrerak kontrolatzeko sistema berri hau ezartzetik eratorri diren zerga-betebeharren arabera egokitzeko

a fechas de devengo del Impuesto de plusvalía anteriores a su aprobación.

A continuación de los cuatro artículos que integran la sección de “Estudios y Colaboraciones” se incluye la sección especial a la que se ha hecho referencia anteriormente: el monográfico que, bajo el título “OCTE: 30 años de armonización fiscal en Euskadi”, recoge una colaboración de cada uno de los principales ponentes que participaron el 19 de julio de 2019 en la jornada organizada en los Cursos de Verano de la Universidad del País Vasco, en Donostia-San Sebastián.

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, algunas de las cuales ya se han avanzado en las líneas introductorias de este editorial y a las que se accederá preferentemente mediante los enlaces facilitados en la propia revista.

i) La primera de ellas, relacionada con el programa de educación tributaria desarrollado por las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco en el marco de las actuaciones preventivas destacadas en el Plan Conjunto de lucha contra el fraude, incluye dos enlaces. El primero de ellos dirige a un extracto de la Memoria de Resultados correspondiente al curso 2018/2019 y el segundo enlace dirige a la web del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco, desde el cual se facilita 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.

ii) La segunda, el documento con las especificaciones técnicas y funcionales del sistema TicketBAI, que como hemos señalado deberán incorporarse próximamente en el conjunto de disposiciones necesarias para la adaptación de la normativa tributaria foral a las obligaciones fiscales derivadas

egin beharko diren xedapenen artean sartu beharko dira laster.

- iii) Hirugarren dokumentu-arloa zerga-iruzurraren kontrako batzordearen jarduerarekin lotuta dago. Batzorde hori Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren barruan eratu zen, 2013ko urriaren 14an, Eusko Legebiltzarrak lehendik hala eskatuta, eta hartan foru-aldundiek eta Eusko Jaurilaritzak hartzen dute parte. Alde bateatik, 2018ko EAEko iruzur fiskalaren urteroko txosten integratuak, urte horretan Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratuak izan zituen emaitzak biltzen ditu, eta bigarrenak, Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratuak, 2019. urteko irizpide orokorrak eta egin beharreko jarduera bateratuak aurkezten ditu. Dokumentu biek in lotuta, *Zergak* aldizkariaren zenbaki honetan dokumentuak osotasunean irakurtzeko bi esteka daude. Hain zuzen ere, dokumentu bi horiei buruzko informazioa emateko, iruzurraren aurkako batzordeko kideek agerrialdia egin zuten, 2019ko irailaren 25ean, Eusko Legebiltzarrean.

2) Bigarren azpiatala, «EZKO kontsultak» izenekoa, Euskadiko Zerga Koordinaziorako 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: «*Lurralde historikoetako zerga-administrazioek darabiltzaten irizpideen koordinazioa lortzeko begira, kontsulta lotesleak Zerga Koordinaziorako Organoaren txostenaren ondoren argituko dira (...)*».

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

de la implantación de este nuevo sistema de control de los ingresos de las actividades económicas.

- iii) La tercera área documental se refiere a la actividad de la Comisión de lucha contra el fraude fiscal participada por representantes de las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco, que fue creada en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi mediante acuerdo del 14 de octubre de 2013, según había instado previamente el Parlamento Vasco. Se trata, por una parte, del Informe Anual Integrado sobre el fraude fiscal en la CAE en 2018, que computa los resultados de las actuaciones del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal realizadas durante ese año y, por otra, del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal en el País Vasco, que contiene los criterios generales y las actuaciones coordinadas a realizar durante el año 2019. En relación con los dos documentos, este número de *Zergak* incluye sendos enlaces desde los que se puede acceder a los textos íntegros. Precisamente para informar en relación con estos dos documentos comparecieron el 25 de septiembre de 2019 en el Parlamento Vasco los miembros de la Comisión de Lucha contra el fraude.

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

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

| Kontsultaren gaia |
|---|
| <p>PFEZa. – Administrazio publiko batek mutualistei amatasunagatik eta aitatasunagatik ordaindutako ordainsarien zerga-tratamendua, bereziki:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Funtzionario mutualistei ordaindutako baimen ordainduen salbuespena. 2. Gizarte Segurantzako Erregimen Orokorri atxikitako funtzionarioei ordaindutako soldata-osagarrien salbuespena. |
| <p>SZ. – Sozietate publiko baten eragiketa-bolumena zehaztea, sozietateen gaineko zergaren ondorioetarako mikroenpresa gisa kalifikatzeko: sozietate publikoak berak merkaturatzaileei bidesari gisa fakturatutako zenbatekoen tratamendua, ondoren Merkatuaren eta Lehiaren Batzorde Nazionalari (MLBN) transferitu behar zaizkionak</p> |
| <p>BEZa. – Subjektu pasiboaren inbertsioaren figura aplikatzea zenbait higiezin-eragiketatan:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Urbanizazio-gastuen ordainketari lotutako lursailak edo partzelak erosteko eragiketak, baldin eta eragiketa horietan erabakitzen bada saltzaileak hartzen duela bere gain urbanizazio-gastuen gainerako ordainketa. 2. Eskubide erreal batek berme gisa atxikitako higiezinak eskuratzea, nahiz eta eskualdatzearen helburua ez izan eskualdatzaileak bermea betearaztea, eta nahiz eta higiezin ez transmititu bermatutako zorra guztiz edo partzialki azkentzearen truke edo eskuratzaileak zorra azkentzeko duen betebeharraren truke. |
| <p>PFEZa-EEZa. – Euskal Autonomia Erkidegoko Justizia Auzitegi Nagusiaren epaia betetzearen ondoriozko zenbatekoen ordainketari aplikatu beharreko zerga-tratamendua, erakunde publikoko langileei karrera profesionalagatik aitortutako zenbait ordainsari dagokienez: zenbatekoen denbora-egozpena, integrazio-ehunekoa, lurralde erkideko hartzaileen eta ezintasun iraunkor absolutu aitortua duten pertsonen kasu espezifikoak, atxikipenak.</p> |

3) Ekonomia Itunaren III. kapituluko 2. atalean Araugintza Koordinatzeko eta Ebaluatze Batzordeari esleitutako eginkizunen artean dago «Ekonomia Itun honetan aipatutako lotura-puntuen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea». Beraz, kontsulta horiek Estatuko Administrazioak eta Euskal Autonomia Erkidegoko erakunde eskudunek adostutako erabakien bidez ebatzen dira, Batzordean alde biak ordezkaturik baitaude. Bada, Ekonomia Itunaren 63. artikulua dioenez, Araugintza Koordinatzeko

| Asunto objeto de la consulta |
|--|
| <p>IRPF. – Tratamiento tributario de las retribuciones abonadas por una administración pública a los mutualistas en concepto de maternidad y paternidad, en particular:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Exención de los permisos retribuidos abonados al personal funcionario mutualista. 2. Exención de los complementos salariales abonados al personal funcionario adscrito al Régimen General de la Seguridad Social. |
| <p>IS. – Determinación del volumen de operaciones de una sociedad pública en aras a calificarla como microempresa a efectos del Impuesto sobre Sociedades: tratamiento de las cantidades facturadas por la propia sociedad pública a los comercializadores en concepto de peajes que posteriormente deben ser transferidos a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC).</p> |
| <p>IVA. – Aplicación de la figura de la inversión de sujeto pasivo en determinadas operaciones inmobiliarias:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Operaciones de compra de terrenos o parcelas afectas al pago de gastos de urbanización, en las que se acuerde que es el vendedor quien asume el pago restante de los gastos de urbanización. 2. Adquisiciones de inmuebles afectos por un derecho real en garantía aún en los supuestos en los que la finalidad de la transmisión no es la ejecución de la garantía por parte del transmitente ni el inmueble se transmite a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente. |
| <p>IRPF-IRNR. – Tratamiento fiscal aplicable al abono de las cantidades derivadas del cumplimiento de sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en relación con determinadas retribuciones por la carrera profesional reconocidas a las personas trabajadoras del Ente Público: imputación temporal de las cantidades, porcentaje de integración, supuestos específicos de perceptores de territorio común y de personas con incapacidad permanente absoluta reconocida, retenciones.</p> |

3) Entre las funciones atribuidas a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa regulada en la Sección 2ª del Capítulo III del Concier-to Económico se contempla la de “Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concier-to Económico”. Este tipo de consultas son por tanto resueltas de manera consensuada entre la Administración del Estado y las instituciones competentes del País Vasco, al estar ambas partes representadas en esta Comisión. Tal como

eta Ebaluatzeko Batzordea Estatuko Administrazioaren, Eusko Jaurlaritzaren eta hiru foru-aldundien ordezkariak osatzen dute; eta kontsulta horiek ebazteko prozedura Itunaren 64.b) artikulua dago araututa.

2019ko bigarren erdian, izaera horretako hainbat kontsulta egin dira eta administrazioek kontsulton inguruko erantzun- eta ohar-proposamenak helarazi dituzte. Kontsulten artean, i) kasuren batean irekita dago izapidetzea, eta akordioa lor daiteke oraindik, ii) baina beste kasu batzuetan, ordeza, desadostasuna egiaztatu eta Arbitraje Batzordeari helarazi diote desadostasun hori eraginpeko administrazioek, eta organo horri dago- kio, orain, gatazka ebaztea, eta iii) 2019ko lehenengo sei hilekoko kasu bakar batean, estatuko administrazioarekin adostu da zelan erantzun kontsultari.

Azken kontsulta horri, adostasunaren xede izan den kontsultari, dagokienez, «Erreferentziak» atal barruko azpiatal honetan Ekonomia Itunaren lotura-puntuaren aplikazioari buruz egindako kontsultari emandako ebazpenaren testua dago jasota, horretan zehazki eragindako agenteen nortasun-datuak ezabatuta. Gai honi buruzkoa da kontsulta, hain zuzen ere:

| Kontsultaren gaia |
|---|
| <p>PFEZa- Atzerrian egindako lanak.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. PFEZaren araudi erregulatzaileen aurreikusitako salbuespena aplikatzea atzerrian benetan egindako lanengatik jasotako lan-etekinei dagokienez. 2. Konturako atxikipena egiteko betebeharra. Administrazio eskuduna. |

4) Ekonomia Itunaren III. kapituluko 3. atalak Arbitraje Batzordearen (EIAB) osaketa, eginkizunak eta akordioaren erregimena arautzen ditu. Batzorde horrek Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean sortzen diren zergen arloko gatazkak ebaztea du helburu. Zergak aldizkariaren

se regula en el artículo 63 del Concierto, componen la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa representantes de la Administración del Estado, del Gobierno Vasco y de las tres Diputaciones Forales y el procedimiento para la resolución de estas consultas viene regulado en el artículo 64, letra b) del Concierto.

Durante la segunda mitad de 2019 se han formulado varias consultas de esta naturaleza y las administraciones se han trasladado propuestas de respuesta y observaciones respecto a dichas consultas. De entre estas consultas, i) en algún caso se encuentra abierta su tramitación y aún es factible el acuerdo, ii) 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 y iii) en solamente en un caso del primer semestre de 2019 se ha acordado con la Administración del Estado el texto de contestación a la consulta planteada.

En relación con esta última, la consulta que ha sido objeto de acuerdo, en este apartado de la sección de "Referencias" se incluye el texto de la resolución de la consulta planteada sobre la aplicación de puntos de conexión contenidos en el Concierto, una vez eliminados los caracteres identificativos de los agentes concretamente afectados en ella. En concreto, la consulta versa sobre la siguiente cuestión:

| Asunto objeto de la consulta |
|--|
| <p>IRPF – Trabajos realizados en el extranjero.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Aplicación de la exención prevista en la normativa reguladora del IRPF en relación con los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero. 2. Obligación de practicar retención a cuenta. Administración competente. |

4) El Capítulo III del Concierto Económico en su sección 3ª regula la composición, funciones y el régimen de los acuerdos de la Junta Arbitral (JACE), órgano que tiene atribuida la misión de resolver los conflictos de naturaleza tributaria planteados entre la Administración del Estado

zenbaki honetan ez da sartu «Erreferentziak» ataleko ohiko apartatu bat, alegia: «Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen ebazpenak». Kontuan izan behar da arbitraje-organoa eraginkortasunik gabe geratu dela gatazkak ebazteko, aldi baterako, 2018ko urriaren 17ko bileraz geroztik, bertako arbitro bat, Isaac Merino jauna, Auzitegi Gorenaren Administrazioarekiko Auzien Salako magistratu izendatu dutelako eta, horrenbestez, baja hartu duelako ElABeko kidearen eginkizunean. Horrez gain, 2019ko irailean, Arbitraje Batzordeko presidente Gabriel Casadok bi administrazioei jakinarazi zien bere eginkizunetan ordeztu zezatela nahi zuela. Aldizkariaren aurreko zenbakietan adierazi bezala, orain Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoari (ElBM) dagokio bi lanpostu hutsak betetzeko pertsona berriak izendatzea eta ElAB berraktibatzea. Espero dugu aldizkariaren hurrengo zenbakia argitaratzen den egunean Arbitraje Batzordearen osaketa berriaren berri eman ahal izatea, eta ordurako erabat aktibo egotea, bere eginkizunak betez.

5) Azkenik, «Estatistikak» atalak, Igor Guinea Palacios Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Saileko Diru-sarrerak Kudeatzeko eta Bilketa Aztertzeako Zerbitzuko teknikariak egin baitu, gai hauek jaso ditu *Zergak* aldizkariaren zenbaki honetan: i) foru-aldundiek zerga itunduen bidez egindako bilketari buruzko informazioa, 2019ko urtarrila-urria epeari dagokiona (12.744,6 milioi euroko erregistratutako bilketa, 2018ko denboratarte berean kontabilizatutakoa baino % 2,4 handiagoa) eta ii) 2019ko itxieraren bilketaren aurreikuspenari buruzko informazioa eta 2020rako zerga itunduen bidez bilduko denaren kalkulua, Herri Dirubideen Euskal Kontseiluak 2019ko urriaren 11n onartutakoaren arabera. 2019ko itxieraren aurreikuspenari dagokionez, kalkulatu da foru-aldundien bilketa bateratua, itxieran, ehuneko 2,7 puntu gehiago izango litzatekeela aurreko ekitaldikoa baino, hau da, 15.386 milioi euroko bilketa, balio absolututan. Halaber, 2020ko zerga-sarrerekin lotuta, foru-aldundiek zerga itunduengatik guztira 15.767,8 milioi euro bilduko di-

y las Diputaciones Forales. En este número de *Zergak*, no se incluye el habitual apartado de la sección "Referencias" destinado a informar sobre las "Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico". El motivo es que el órgano arbitral, desde finales de 2018, ha quedado transitoriamente inoperativo para la adopción de acuerdos de resolución de conflictos, 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. Adicionalmente, en septiembre de 2019 el presidente de la Junta Arbitral, Gabriel Casado, comunicó a ambas administraciones su deseo de ser relevado en sus funciones. Como apuntábamos en números anterior de la revista, corresponde ahora a la Comisión Mixta del Concierto Económico (CMCE) acordar el nombramiento de nuevas personas para cubrir las dos vacantes y reactivar la JACE. Esperemos que en la fecha de publicación del próximo número de revista podamos ya hacernos eco de la nueva composición de la Junta Arbitral y que ésta se encuentre para entonces plenamente activa, ejerciendo sus funciones.

5) Por último, el apartado "Estadísticas" elaborado por Igor Guinea Palacios, técnico del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio en el Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco, incluye en este número de *Zergak*: i) información sobre la recaudación por tributos concertados de las Diputaciones Forales correspondiente al periodo enero-octubre de 2019 (12.744,6 millones de euros de recaudación registrada que suponen un incremento del 2,4% sobre la recaudación contabilizada en el mismo periodo de 2018) y ii) información sobre la previsión de recaudación de cierre de 2019 y la estimación de recaudación por tributos concertados para 2020, aprobadas por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas de 11 de octubre de 2019. Respecto a la previsión de cierre de 2019, se estimó que la recaudación consolidada de las Diputaciones Forales cerraría 2,7 puntos porcentuales por encima de la del ejercicio pasado, es decir, con una recaudación en valores absolutos de 15.386 millones de euros. Por otra parte, en

tuztela kalkulatu da. Zifra horrek esan nahi du urte arteko igoera % 2,5 izango dela, 2019ko itxieraren aurreikuspenarekin alderatuta.

Aldizkariaren bukaerako «Zerga Arauak» atalean, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Saileko Zerga Administrazioako Zuzendaritzak egindako hileko buletinetan sartzeko helbidea daukaze. 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) argitaratutakoen laburpena ere.

Foru-tributuen gaiari buruzko informazio baliagarria osatzeko interesa duten pertsonak gonbidatzen ditugu EAEko hiru lurralde historikoen webguneetan xede horretarako jarritako ataletan (www.araba.eus, www.bizkaia.eus, www.gipuzkoa.eus) eta Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Sailaren webgunean sartzera (www.euskadi.eus/eusko-jaurlaritzako-ogasun-finantza-saila/hasiera/). Horien bidez sar daiteke hiru lurralde historikoen zerga-araudiaren bertsio integratua eskaintzen duen «Foru Zerga Kodea» aplikazioan. Ekonomia Ituna bultzatzeko eta haren zabalkundean jarduteko Ad Concordiam elkarteak sustatutako webgunean sartzea aholkatzen dugu, <http://www.conciertoeconomico.org/eu/>, bai eta Ekonomia Itunaren eta Foru Ogasunen Dokumentazio Agiritegiak argitaratutako Ituna buletin elektronikoan ere, honako helbide honetan: <https://www.ituna.eus/> eta Pedro Luis Uriartek sustatutako Ekonomia Itunaren inguruko dibulgaziozko webgunea: Egi-leak berak egindako *El Concierto Económico. Una visión personal* izeneko lana hartzen 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 irakurteraza du ezaugarri Itunari lehendabizikoz heltzen diotenentzat, eta barnean hartzen duen material zabalak irakurleari

relación con los ingresos tributarios en 2020 se ha estimado que las Diputaciones Forales recaudarán por tributos concertados un total de 15.767,8 millones de euros. Esta cifra supone un incremento interanual del 2,5% respecto de la previsión de cierre de 2019.

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

Invitamos a las personas interesadas en completar la información útil sobre materia tributaria foral, a que accedan 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 <https://www.ituna.eus/> 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 carac-

erakunde honen gaineko edozein zalantza argitzen lagunduko dio.

Azkenik, gogoratu behar dugu Ekonomia Ituna eta Euskadiko Kupoaren zehazteko metodologia hiru hizkuntzetan (euskaraz, gaztelaniaz eta ingelesez) zabaldu dela Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Sailaren webgunearen estekaren bidez, [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/eu_def/adjuntos/EI%20\(testu%20bateratua\).pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/eu_def/adjuntos/EI%20(testu%20bateratua).pdf). Itunari buruzko terminoen glosario batez osatua, ingelesezko azalpen didaktiko batekin, eta terminoen euskarazko eta gaztelaniazko baliokide terminologikoekin. Hiru hizkuntzako bertsioa EZKOren ekimenez landuta, erakunde-lankidetzaren esteko testuinguruan garatu da, eta, hizkuntzaren alorreko adituez gain, tributu-zuzenbide foraleko adituek ere hartu dute parte. Nabarmentzekoa da Eusko Jaurlaritzaren Itzultzaile Zerbitzu Ofizialak lan zehatz eta arduratsua egin duela, Deustuko Unibertsitateko Zuzenbideko doktore eta Finantza eta Tributu Zuzenbideko irakasle titular Alberto Atxabal Radaekin lankidetzan –tributu-alorreko aditu eza-guna eta Euskararen Aholku Batzordearen Terminologia Batzordeko kidea, batzorde hori sortu zenez geroztik–, eta emaitza izan da bi testuen –Itunaren eta Kupoaren– euskarazko bertsio harmonizatu, kohesionatu eta eguneratu bat, aintzat hartu dituen bai 2017ko lege-erreformak, bai euskararen alorreko azken aurrerapen terminologikoak.

Bestalde, testuen ingelesezko bertsioak –funtsezkoa testuak nazioartean zabaltzeko– egile du Bizkaiko Foru Aldundiko Zerga Politikako Zerbitzuko buru Gemma Martínez Bárbara, gai horretan esperientzia luzea eta aitortua duen pertsona; izan ere, aditua da bi alor horietan, ingelesezko hizkuntzalaritzan eta tributu-zuzenbide foralean. Ekonomia Itunaren eta Kupoaren zehazteko metodologiaren testuen ingelesezko bertsioa eguneratzeaz gain, Ekonomia Itunari buruzko terminoen glosarioa ere sortu du, zeinak, beste

teriza 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.

Por último, recordamos la puesta en difusión – a través del siguiente enlace en la web del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco [http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/es_def/adjuntos/CE%20\(texto%20consolidado\).pdf](http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/es_def/adjuntos/CE%20(texto%20consolidado).pdf)– de 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. Para la elaboración de esta versión trilingüe, desarrollada a iniciativa del OCTE en el marco de una estrecha colaboración institucional, se 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 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 como a los últimos avances terminológicos de la lengua vasca.

Por su parte, la autoría de la versión de los textos en inglés, fundamental para su divulgación exterior, corresponde a Gemma Martínez Bárbara, Jefa del Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia y 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. Además de encargarse de la actualización de la versión en inglés de los textos del Concierto y de la Metodología de señalamiento del Cupo,

elementu batzuen artean, termino horien ingelesezko azalpen didaktikoa eta euskarazko eta gaztelaniazko baliokideak hartuko baititu. Glosarioa hiru hizkuntzako testuekin batera dago, irakurtzeko eta ulertzeko lagungarri.

ella es la autora del 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. El glosario acompaña a los textos en trilingüe como herramienta útil de apoyo a su lectura y comprensión.



ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE 7/2019 A 12/2019

DECRETO FORAL 34/2019, del consejo de gobierno foral de 23 de julio. aprobar diversas modificaciones en el decreto foral 3/2011, de 25 de enero, que regula el censo de los contribuyentes y las obligaciones censales y en el Decreto Foral 111/2008, de 23 de diciembre, que regula la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros, así como sobre bienes y derechos situados en el extranjero. (BOTH A nº 8 de 31-7-2019 (GT))

El presente Decreto Foral tiene por objeto modificar el Reglamento que regula el censo de los contribuyentes y obligaciones censales aprobado por Decreto Foral 3/2011, de 25 de enero, y el Reglamento que regula la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros, así como sobre bienes y derechos situados en el extranjero aprobado por Decreto Foral 111/2008, de 23 de diciembre.

En lo que se refiere al Reglamento que regula el censo de contribuyentes y obligaciones censales, se hace necesario regular las nuevas opciones que tienen determinados sujetos pasivos para que sus servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión efectuados a consumidores finales, tributen siempre en el Estado miembro de consumo aunque la persona o entidad que presta estos servicios no haya superado los 10.000 euros

anuales en el ámbito comunitario durante el año natural, de acuerdo con las nuevas reglas de tributación del IVA para dichos servicios, cuando el destinatario no sea un empresario, empresaria o profesional actuando como tal.

Por otra parte, al objeto de evitar problemas de gestión derivados de duplicidad en la aportación de la información a la Administración tributaria sobre operaciones de transmisión de derechos de suscripción, se introduce una modificación en el artículo 7 del Reglamento que regula la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros, así como sobre bienes y derechos situados en el extranjero para centralizar todo el suministro informativo sobre operaciones con derechos de suscripción en la entidad depositaria, de forma que sólo en ausencia de entidad depositaria

en España, surgirá la obligación de informar para el intermediario financiero, o para el fedatario público que intervenga en la operación.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 1/2019, del consejo de gobierno foral de 30 de julio. Aprobar la adaptación a la normativa tributaria alavesa de diversas modificaciones introducidas por el estado en varios impuestos. (BOTH A nº 92 de 12-8-2019 (IVA, IIEE, IAJ))

El Concierto Económico, establece en sus artículos 26, 33 y 36 que el Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre Actividades de Juego son Impuestos con-

certados que, con excepciones de materias específicas, se regirán por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

En virtud de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, el Impuesto especial sobre la Electricidad deja de configurarse como un Impuesto sobre la fabricación para pasar a ser un Impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos persiguiéndose con esta modificación una reducción de costes administrativos, tanto para los distintos actores del mercado eléctrico, como para la Administración, adaptándose la normativa a lo establecido en el Directiva de la Unión Europea.

Mediante el acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 19 de julio de 2017 se acuerda, entre otras adecuaciones del Concierto, la actualización de los preceptos relativos al Impuesto sobre la Electricidad. Fruto de esta concertación se modifica el Concierto Económico por Ley 10/2017, de 28 de diciembre.

Por el presente se adaptan a la normativa tributaria alavesa dichas modificaciones, así como las que posteriormente se han operado en dicho Impuesto en virtud de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 y del Real Decreto Ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Actividades de Juego se adapta la normativa a las modificaciones operadas por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

En cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido se incorporan las modificaciones operadas por el Real Decreto Ley 26/2018, de 28 diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía y por el Real Decreto Ley 27/2018 de 28 diciembre que adopta determinadas medidas en materia tributaria y catastral.

Por último, se establece con carácter urgente la neutralidad fiscal de las reclasificaciones de participaciones o acciones de instituciones de inversión colectiva.

Por la necesidad de dar cumplimiento a lo dispuesto en los mencionados artículos 26, 33 y 36 del Concierto Económico se hace necesario introducir en nuestro ordenamiento tributario las modificaciones aludidas.

Por otra parte, como se ha dicho anteriormente, es urgente aprobar las disposiciones fiscales necesarias para lograr la neutralidad fiscal de las reclasificaciones de participaciones o acciones de instituciones de inversión colectiva.

ORDEN FORAL 438/19, de 4 de septiembre, de aprobación de las normas de desarrollo de los artículos 27, 101, 102, 110 del reglamento de los impuestos especiales. (BOTH A nº 106 de 13-09-2019 (IIEE))

De conformidad con el artículo 33 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, los Impuestos Especiales de Fabricación tienen carácter de tributos concertados que se regularán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en el territorio de régimen común, sin perjuicio de la competencia de las Diputaciones Forales para aprobar los modelos de declaración de los impuestos especiales y señalar los plazos de ingreso.

Por su parte la disposición adicional primera del referido Concierto Económico establece que hasta tanto se dicten por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos las disposiciones necesarias para la aplicación del Concierto Económico, se aplicarán las normas vigentes en territorio común, las cuales, en todo caso tendrán carácter de derecho supletorio.

Si bien las Instituciones competentes del Territorio Histórico de Álava aprobaron el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero, por el que se adapta a la normativa tributaria alavesa la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de

Impuestos Especiales, hasta el momento presente no ha sido aprobado un desarrollo reglamentario de dicha regulación, por lo que en base a lo dispuesto en la mencionada disposición adicional primera, resulta de aplicación supletoria la regulación contenida en el Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, vigente en cada momento en territorio común.

Dicho Reglamento ha sido objeto de modificación por el Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, en particular el artículo 27 que regula el procedimiento de ventas en ruta.

Conforme a lo dispuesto en este artículo, la salida de productos de fábrica, depósito fiscal o almacén fiscal podrá efectuarse por el procedimiento de ventas en ruta siempre que se haya devengado el impuesto con aplicación de un tipo impositivo ordinario o reducido y se cumplan las condiciones previstas en este precepto.

En estos supuestos, con carácter previo a la expedición, y con una antelación no superior a los siete días naturales anteriores a la fecha de inicio de la circulación, el expedidor cumplimentará electrónicamente un borrador de albarán de circulación, y lo enviará a la Administración tributaria para su validación por ésta, a través de un sistema informatizado que cumpla las instrucciones contenidas en las disposiciones de desarrollo del Reglamento de los Impuestos Especiales.

La Administración tributaria verificará por vía electrónica los datos del borrador del albarán de circulación, y si son válidos, asignará al albarán de circulación un Código de Referencia Electrónico.

En el momento de la entrega de producto a cada destinatario, se emitirá una nota de entrega, con cargo al albarán de circulación, ajustada al Modelo que se apruebe.

Tan pronto como se retorne al establecimiento de origen, y en todo caso, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la terminación de la circulación, el expedidor deberá comunicar a la

Administración tributaria, por vía electrónica y conforme al procedimiento aprobado la información contenida en las notas de entrega con cargo al albarán de circulación.

Al objeto de desarrollar las anteriores condiciones, se lleva a cabo lo dispuesto en el artículo 27 del Reglamento de los Impuestos Especiales, mediante la aprobación de las instrucciones necesarias para la cumplimentación y transmisión a la Administración tributaria del borrador del albarán de circulación, la aprobación de los Modelos de notas de entrega a expedir por cada suministro con cargo al albarán de circulación, y las instrucciones para la cumplimentación de las notas de entrega y la comunicación a la Administración tributaria, por vía electrónica, de la información contenida en las mismas, así como en los casos de indisponibilidad del sistema informático de la Administración tributaria las condiciones en las que se cumplimentará electrónicamente el albarán de circulación, con posterioridad al inicio de la circulación.

Por su parte, el artículo 101 del Reglamento de los Impuestos Especiales establece que en los avituallamientos de carburantes a aeronaves, la exención prevista en el artículo 51.2.a) del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, del Consejo de Diputados de 16 de febrero, que regula los Impuestos Especiales, Norma de Impuestos Especiales, se justificará mediante los comprobantes de entrega que se ajustarán al Modelo que se apruebe y que en estos avituallamientos, el suministrador presentará en el plazo y por los medios y procedimientos electrónicos, informáticos o telemáticos que se determine la información contenida en los comprobantes de entrega.

En relación con esta previsión, se aprueba el Modelo de comprobante de entrega y el desarrollo del procedimiento de declaración a la Administración tributaria de la información contenida en los comprobantes de entrega.

Finalmente, el artículo 110 del Reglamento de los Impuestos Especiales prevé que en los suministros que originan el derecho a la devolución, se utili-

zarán los recibos de entrega, que se ajustarán al Modelo aprobado.

En este sentido, se desarrolla el citado artículo 110 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobando el Modelo de recibo de entrega aplicable en estos suministros.

DECRETO FORAL 51/2019, del consejo de gobierno foral de 19 de noviembre. Aprobar la modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOTH A nº 137 de 27-11-2019 (IRPF))

El presente Decreto Foral tiene por objeto introducir determinadas modificaciones en el Decreto Foral 40/2014, de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En concreto, se modifica su artículo 12 dedicado a la exención de ayudas públicas prestadas por las Administraciones Públicas Territoriales, cuya determinación reglamentaria se establece en el número 27 del artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La novedad más destacada es la extensión de la exención a determinadas ayudas prestadas por el Gobierno Vasco, concretamente a las ayudas de copago farmacéutico, a determinadas prestaciones económicas de la vivienda, a las becas de internacionalización del programa BEINT y a las ayudas para personas investigadoras visitantes en determinadas Universidades extranjeras.

NORMA FORAL 19/2019, de 20 de noviembre, de determinación de los efectos de la Norma Foral 10/2019, de 27 de marzo, de modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOTH A nº 138 de 29-11-2019 (IRPF))

La sentencia 1462/2018 del Tribunal Supremo, de 3 de octubre de 2018, estableció, como doctrina legal, que determinadas prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social se encontraban exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Consecuencia de esta sentencia del Tribunal Supremo, y entre las diferentes opciones que ca-

bía adoptar tanto cara a futuro, como respecto de los hechos imponible ya devengados en el pasado, las Juntas Generales de Álava optaron, por la especial trascendencia y protección que merece la maternidad, ampliar la exención de las prestaciones de maternidad y paternidad reguladas en la legislación general de la Seguridad Social. Esta nueva regulación se recogió en la Norma Foral 10/2019, de 27 de marzo, de modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Además, dicha norma foral otorgaba, a una parte de su regulación, efectos retroactivos respecto de los ejercicios anteriores al iniciado el 1 de enero de 2019 que no estuvieran prescritos.

Razones de justicia, equidad y sobre todo de igualdad hacen necesario especificar que los efectos retroactivos previstos en la Norma Foral 10/2019, de 27 de marzo, de modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, han de alcanzar a todas y a todos los contribuyentes de este impuesto con independencia de que los actos administrativos que les afecten sean firmes en vía administrativa.

ORDEN FORAL 658/2019, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 12 de diciembre, de modificación de la Orden Foral 651/2007, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 17 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOTH A nº 146 de 20-12-2019 (IRPF))

Por Orden Foral 651/2007, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 17 de diciembre, se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos del trabajo, de actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta, así como los diseños físicos y lógicos del mismo.

Por la presente orden foral se da nueva redacción a las instrucciones de varios campos de los diseños de soporte del modelo.

NORMA FORAL 21/2019, de 11 de diciembre, de Presupuesto de las Juntas Generales para el año 2020. (BOTH A nº 149 30-12-2019 (PR))

La Comisión de Reglamento y Gobierno Interior de estas Juntas Generales, en sesión celebrada el día 11 de diciembre de 2019, con capacidad normativa plena, ha aprobado la siguiente norma foral:

NORMA FORAL 22/2019, de 13 de diciembre, de medidas tributarias. (BOTH A nº 149 30/12/2019 (NFGT, IRPF, IS, IBI, IAE))

La presente Norma Foral tiene por objeto introducir diversas modificaciones en la normativa básica y de determinados tributos que conforman el sistema tributario de Álava.

Por lo que respecta a la Norma Foral General Tributaria se introduce, entre otras cosas, una modificación en la regulación de las obligaciones formales, así como el concepto de prestación patrimonial de carácter público.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se modifica el régimen de las opciones que han de ejercitarse con la presentación de la autoliquidación señalándose que la o el obligado tributario podrá modificar las opciones realizadas mientras no exista un requerimiento previo de la Administración. Igual modificación se introduce en el Impuesto sobre Sociedades y en la normativa de régimen fiscal de las cooperativas.

También en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se procede a deflactar en un 1,5 por ciento la tarifa aplicable sobre la base liquidable general y se actualizan, en igual porcentaje, la reducción por tributación conjunta y las deducciones personales y familiares. Por otra parte se crean dos nuevas deducciones de la cuota relacionadas, la primera, con la participación de las personas trabajadoras en su empresa siempre que exista una participación efectiva de las o los mismos en la toma de decisiones de ésta y, la segunda, por la constitución de entidades por las personas trabajadoras.

En relación con este tributo se deroga, en momentos temporales distintos según la materia de que se trate, la Norma Foral 1/2019, de 16 de enero, que introducía modificaciones en los límites de la obligación de declarar y daba una nueva configuración a la deducción por edad y por descendientes.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, además del régimen de opciones a que se ha hecho referencia anteriormente, se procede a introducir diversas modificaciones en el régimen aplicable a las sociedades patrimoniales, así como a especificar la aplicación del régimen de reinversión de beneficios extraordinarios en el caso de transmisión de vehículos.

Otra novedad que presenta este tributo es la regulación de la deducción por la participación en la financiación de proyectos de investigación, desarrollo o innovación tecnológica, realizándose diversos ajustes, en relación con esta deducción, respecto de las Agrupaciones de Interés Económico.

También se introducen determinadas precisiones respecto a los obligados a efectuar el pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades.

En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles se introducen modificaciones en relación con la repercusión de este tributo y la aplicación del recargo sobre bienes inmuebles de uso residencial.

En el Impuesto sobre Actividades Económicas se procede a modificar determinados epígrafes a fin de dar cumplimiento al Concierto Económico que determina la obligación de disponer de la misma clasificación de actividades que la contenida en territorio de régimen común.

NORMA FORAL 25/2019, de 20 de diciembre, de medidas tributarias para 2020. (BOTH A nº 149 30-12-2019 (NFGT, IRPF, IS, IBI, IAE))

La presente Norma Foral tiene por objeto introducir diversas modificaciones en la normativa básica y de determinados tributos que conforman el sistema tributario de Álava.

Por lo que respecta a la Norma Foral General Tributaria se modifica la regulación de las obligaciones formales y se realizan, asimismo, modificaciones al objeto de simplificar y agilizar el reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto y se prevé la existencia de un procedimiento específico para la ejecución de deudas tributarias de menor cuantía y declaración de fallido.

En relación con la lucha contra el fraude se crea una nueva obligación de información para las personas o entidades que intervengan en operaciones con trascendencia tributaria.

Por último, se amplía el plazo de responsabilidad en relación a las obligaciones tributarias pendientes de sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas y se extiende, en materia de medidas cautelares, la responsabilidad de la o del obligado tributario al importe de las costas.

En lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades se modifica la deducción por incentivos para el fomento de la cultura en lo que respecta a la deducción por inversiones en producciones de largometrajes cinematográficos o de series audiovisuales.

Se modifica también la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio en lo que se refiere a los requisitos para la exención de bienes afectos a actividades económicas y de determinadas participaciones ampliándose a los supuestos en que la o el contribuyente tenga una participación directa o indirecta igual al 25 por ciento del capital de la entidad.

Igualmente, se modifican diversas Normas Forales tributarias como consecuencia de Directivas de la Unión Europea.

Por último, se actualizan los valores catastrales mediante la aplicación del coeficiente de 1,015.

ACTUALIDAD BIZKAIA

PUBLICACIONES DESDE 6/2019 A 12/2019

ORDEN FORAL 1235/2019, de 18 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 119 de 24-06-2019)

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 94ter, 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 1258/2019, de 20 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban las normas de cumplimentación del documento administrativo electrónico interno y el modelo 525 «Documento de acompañamiento de emergencia interno», aplicables en la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en el ámbito territorial interno. (BOB nº 123 de 28-06-2019)

De conformidad con el artículo 33 del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, los Impuestos Especiales de Fabricación tienen carácter de tributos concertados que se regularán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en el territorio de régimen común, sin perjuicio de la competencia de las Diputaciones Forales para aprobar los mo-

delos de declaración de los impuestos especiales y señalar los plazos de ingreso.

El 1 de abril de 2010 entró en funcionamiento el sistema EMCS (Excise Movement and Control System) sistema automatizado que permite el control y monitorización de los movimientos de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que circulan en régimen suspensivo entre los diferentes Estados miembros de la Unión Europea, de acuerdo con la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE. Mediante este sistema electrónico se permite la transmisión del documento administrativo previsto en el Reglamento (CE) número 684/2009, de la Comisión, de 24 de julio de 2009.

A través del Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, por el que se modificó el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (en adelante RIE), se definió en el artículo 1.4 el documento administrativo electrónico como el documento electrónico establecido por la Directiva 2008/118/CE, del Consejo y por el Reglamento (CE) número 684/2009, de la Comisión, de 24 de julio de 2009, con las adaptaciones y excepciones previstas en el Reglamento de los Impuestos Especiales y en su normativa de desarrollo, que además de amparar la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo, se utilizará también para amparar la circulación de productos tanto en régimen suspensivo o con aplicación de una exención o tipo reducido, con origen y destino en el ámbito territorial interno.

La Orden Foral 2537/2013, de 10 de diciembre, desarrolló lo dispuesto en el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobando las normas de cumplimentación del documento administrativo electrónico, y el modelo 525 «Documento de acompañamiento de emergencia interno» aplicables en la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en el ámbito territorial interno, así como las instrucciones y procedimientos relativos a la elaboración y presentación de los mensajes electrónicos co-

respondientes a dichos documentos, ampliando además su utilización obligatoria a otros regímenes de envíos con exención o tipos impositivos reducidos en determinados supuestos.

El tiempo transcurrido desde la implantación, en el ámbito interno del documento administrativo electrónico, aconseja revisar y adaptar a las nuevas herramientas informáticas las normas relativas a la cumplimentación y elaboración de los mensajes electrónicos relativos al documento administrativo electrónico, para adecuarlas a los sistemas actualmente disponibles para los operadores y para la Administración Tributaria.

En este sentido, se modifican las normas y procedimientos para la presentación de los correspondientes mensajes electrónicos.

El Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica entre otros el Reglamento de los Impuestos Especiales, ha introducido modificaciones que afectan a determinadas operaciones incluidas en el ámbito de aplicación del documento administrativo electrónico.

La nueva redacción del artículo 29 apartado B) 1.c), también referido a la circulación con origen o destino en el ámbito territorial interno, permite al expedidor poner a disposición de la persona que acompañe los productos sujetos a los impuestos especiales una copia del documento administrativo electrónico o cualquier otro documento comercial que identifique el transporte y que mencione de forma claramente identificable el ARC (código administrativo de referencia), sin que necesariamente se trate de una copia impresa en papel. Dicho documento deberá estar disponible ante las autoridades competentes, siempre que así lo requieran, durante toda la circulación en régimen suspensivo de impuestos especiales.

También la nueva redacción del artículo 102 del Reglamento de los Impuestos Especiales, regula los documentos a utilizar en el supuesto de avituallamientos de carburantes a embarcaciones, por lo que, con carácter general, para estos avituallamientos, será necesario el documento

administrativo electrónico, salvo que se realicen a través del sistema de ventas en ruta. En consecuencia, resulta necesario habilitar las casillas necesarias en el documento administrativo electrónico para cumplimentar los datos correspondientes a estos avituallamientos, que con anterioridad al 1 de julio de 2019 no se realizaban al amparo de este documento.

El Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, de modificación parcial, entre otros, del Reglamento de Impuestos Especiales, da una nueva redacción a las letras a) y c) del apartado 2 de la letra B) del artículo 29 del citado Reglamento, en materia de circulación con origen y destino en el ámbito territorial interno, cuando el destinatario no esté obligado a inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora, en primer lugar eliminando la obligación de la impresión de los ejemplares de documento electrónico y también previendo la comunicación electrónica, por el procedimiento que se establezca en la normativa de desarrollo, por parte del expedidor a la Administración Tributaria de la falta de recepción del ejemplar que debería ser diligenciado por el destinatario.

Este mismo Real Decreto de diciembre de 2018, modifica el artículo 37 del Reglamento de Impuestos Especiales, al prever como supuesto especial de circulación los suministros de carburantes a aeronaves por parte de los almacenes fiscales que operan con autorización de los órganos competentes de la gestión aeroportuaria.

Por último, se introducen pequeñas modificaciones de carácter técnico en las normas de cumplimentación del documento administrativo interno y se adapta el modelo del documento de acompañamiento de emergencia a las modificaciones anteriormente indicadas.

Finalmente, y de conformidad con la aprobación del Reglamento de Ejecución (UE) 2018/503 de la Comisión, de 7 de marzo de 2018, por el que se modifica el Reglamento (CE) 684/2009 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo en lo que respecta a los procedimientos informatizados

aplicables a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, en el ámbito intracomunitario (publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea 28 marzo), se hace necesario actualizar el documento administrativo electrónico interno al citado reglamento comunitario.

En esta modificación de la normativa de la Unión Europea básicamente se mejora la coherencia y la calidad de los datos presentados por los operadores, cuando el destino de la circulación, la identidad del destinatario o el modo de transporte hayan cambiado, permitiendo actualizar la información sobre la garantía de circulación. También se actualiza la descripción de los elementos de datos del peso bruto y la definición del grado alcohólico por volumen de un producto sujeto a impuestos especiales indicándose, como porcentaje en volumen a la temperatura de 20° C. En este sentido se aprovecha la modificación del sistema de EMCS nacional, para adecuar la estructura de datos comunes de los documentos administrativos electrónicos exigidos en la circulación interna y en la intracomunitaria.

ORDEN FORAL 1266/2019, de 21 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 27, 101, 102 y 110 del Reglamento de los -Impuestos Especiales. (BOB nº 125 de 02-07-2019)

De conformidad con el artículo 33 del Concier-to Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, los Impuestos Especiales de Fabricación tienen carácter de tributos concertados que se regularán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en el territorio de régimen común, sin perjuicio de la competencia de las Diputaciones Forales para aprobar los modelos de declaración de los impuestos especiales y señalar los plazos de ingreso.

El Real Decreto 1075/2017, de 29 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 modi-

ficado el artículo 27 del citado Reglamento de los Impuestos Especiales, que regula el procedimiento de ventas en ruta.

Conforme a lo dispuesto en este artículo, la salida de productos de fábrica, depósito fiscal o almacén fiscal podrá efectuarse por el procedimiento de ventas en ruta siempre que se haya devengado el impuesto con aplicación de un tipo impositivo ordinario o reducido y se cumplan las condiciones previstas en este precepto.

En estos supuestos, con carácter previo a la expedición, y con una antelación no superior a los siete días naturales anteriores a la fecha de inicio de la circulación, el expedidor cumplimentará electrónicamente un borrador de albarán de circulación, y lo enviará a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para su validación por ésta, a través de un sistema informatizado que cumpla las instrucciones contenidas en las disposiciones de desarrollo del Reglamento de los Impuestos Especiales.

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria verificará por vía electrónica los datos del borrador del albarán de circulación, y si son válidos, asignará al albarán de circulación un Código de Referencia Electrónico.

En el momento de la entrega de producto a cada destinatario, se emitirá una nota de entrega, con cargo al albarán de circulación, ajustada al Modelo que se apruebe por el Ministro de Hacienda y Función Pública.

Tan pronto como se retorne al establecimiento de origen, y en todo caso, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la terminación de la circulación, el expedidor deberá comunicar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por vía electrónica y conforme al procedimiento aprobado por el Ministro de Hacienda y Función Pública, la información contenida en las notas de entrega con cargo al albarán de circulación.

Al objeto de desarrollar las anteriores condiciones, se lleva a cabo lo dispuesto en el artículo 27 del Reglamento de los Impuestos Especiales, me-

dante la aprobación de las instrucciones necesarias para la cumplimentación y transmisión a la Administración Tributaria del borrador del albarán de circulación, la aprobación de los Modelos de notas de entrega a expedir por cada suministro con cargo al albarán de circulación, y las instrucciones para la cumplimentación de las notas de entrega y la comunicación a la Administración Tributaria, por vía electrónica, de la información contenida en las mismas, así como en los casos de indisponibilidad del sistema informático de la Administración Tributaria las condiciones en las que se cumplimentará electrónicamente el albarán de circulación, con posterioridad al inicio de la circulación.

Por su parte, el artículo 101 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, establece que en los avituallamientos de carburantes a aeronaves, la exención prevista en el artículo 51.2.a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, se justificará mediante los comprobantes de entrega que se ajustarán al Modelo que se apruebe por el Ministro de Hacienda y Función Pública, y que en estos avituallamientos, el suministrador presentará en el plazo y por los medios y procedimientos electrónicos, informáticos o telemáticos que determine el Ministro de Hacienda y Función Pública la información contenida en los comprobantes de entrega.

En relación con esta previsión, se aprueba el Modelo de comprobante de entrega y el desarrollo del procedimiento de declaración a la Administración Tributaria de la información contenida en los comprobantes de entrega.

Finalmente, el artículo 110 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, prevé que en los suministros que originan el derecho a la devolución, se utilizarán los recibos de entrega, que se ajustarán al Modelo aprobado por la persona titular del departamento de Hacienda y Finanzas.

En este sentido, se desarrolla el citado artículo 110 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de

julio, aprobando el Modelo de recibo de entrega aplicable en estos suministros.

ORDEN FORAL 1487/2019, de 23 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones, prestaciones gratuitas de servicios, aportaciones y disposiciones. (BOB nº 146 de 02-08-2019)

La Orden Foral 2996/2007, de 30 de noviembre, aprobó el modelo 182 de declaración informativa de donativos, aportaciones y disposiciones, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

La recientemente aprobada Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, dispone en su artículo 26 que la efectividad de los donativos, donaciones, aportaciones y prestaciones gratuitas de servicios deducibles se justificará a través de la presentación por parte de la entidad beneficiaria del modelo informativo que se apruebe al efecto por medio de Orden Foral de la persona titular del Departamento de Hacienda y Finanzas, habiendo hecho necesaria las modificaciones introducidas por la citada Norma Foral en lo que a la fiscalidad aplicable a las actividades de mecenazgo se refiere, la actualización del modelo 182 al que la misma hace referencia.

En base a lo anterior, mediante la presente Orden Foral se aprueba un nuevo modelo de declaración 182, en el que se adapta el contenido del anterior modelo vigente a las novedades introducidas por la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo y por el reglamento que la desarrolla, y se deroga el modelo aprobado por la Orden Foral anteriormente citada.

DECRETO FORAL 6125/2019, de 21 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, se desarrolla el régimen fiscal de la fase final de la UEFA

Euro 2020 y se modifican el Reglamento de desarrollo de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de revisión en vía administrativa, el Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades. (BOB nº 160 de 23-08-2019)

El presente Decreto Foral aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, desarrolla el régimen fiscal de la fase final de la "UEFA Euro 2020", e introduce modificaciones en cuatro reglamentos: el Reglamento de desarrollo de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de revisión en vía administrativa aprobado por Decreto Foral 228/2005, de 27 de diciembre; el Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 5/2012, de 24 de enero; el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre.

Este Decreto Foral se estructura en 3 capítulos comprensivos de 13 artículos, una disposición transitoria, una disposición derogatoria y dos disposiciones finales.

El capítulo I aprueba un nuevo Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia. A continuación se exponen los hitos que han impulsado la regulación del nuevo texto y las principales novedades que se introducen en el mismo.

La Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, constituye el marco jurídico del sistema tributario de Bizkaia en el que se encuadran las normas que regulan tanto los aspectos generales, como los procedimientos administrativos necesarios para una correcta aplicación de los tributos.

Durante su dilatada vigencia, esta Norma Foral ha sido objeto de diversas modificaciones, siendo una de las más destacables, la llevada a efecto por medio de la Norma Foral 2/2017, de 12 de abril, de reforma parcial de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Esta Norma Foral supuso una amplia reforma del marco jurídico de nuestro sistema tributario. Se perseguían, entre otros objetivos, facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas contribuyentes, el incremento de la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos sin menoscabo de la seguridad jurídica de las y los obligados tributarios, el reforzamiento de las medidas de lucha contra el fraude, o el fomento del uso de medios electrónicos en las relaciones de la Administración Foral.

La citada reforma tributaria debía completarse con el desarrollo reglamentario que la Norma Foral invocaba en parte de su articulado para la regulación de determinadas cuestiones, encontrándose, entre ellas, aquellas relacionadas con los procedimientos de recaudación.

Adicionalmente, el texto reglamentario ha sido objeto de múltiples modificaciones, la última de ellas operada por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 144/2014, de 2 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia y otros Reglamentos tributarios, que introdujo cambios de diversa índole destacando, entre ellos, la adaptación del Reglamento a las nuevas funciones encomendadas al Servicio de Inspección Recaudatoria.

Esto ha ocasionado que su contenido haya quedado en cierta medida desconexión y con algunas carencias desde el punto de vista técnico y que proceda la articulación de un nuevo texto reglamentario completo más moderno, armonizado y con un lenguaje acorde con la perspectiva de género.

El Reglamento que se aprueba en este Decreto Foral encuentra su habilitación normativa tanto

en las remisiones específicas que efectúa la propia Norma Foral, como en su Disposición Final Primera, que autoriza a la Diputación Foral a dictar cuantas disposiciones sean necesarias para su desarrollo y aplicación.

En cuanto a su estructura, el Reglamento de recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia consta de 102 artículos estructurados en cinco títulos, una disposición adicional y cuatro disposiciones transitorias.

El primer Título, de disposiciones generales, se divide en cuatro capítulos que desarrollan las normas comunes, los órganos de recaudación y sus facultades, y como novedad, en el Capítulo IV, dedicado a las entidades colaboradoras en la recaudación, se actualiza la regulación contenida en el Capítulo II del Decreto Foral 54/1995, de 6 de junio, de Entidades financieras colaboradoras con la Diputación Foral de Bizkaia, y se sistematiza su colaboración con la Administración Foral.

En el Título II, dedicado a la deuda, encontramos modificaciones sustanciales. En primer lugar, se amplían los medios de pago, incluyendo las tarjetas de crédito y débito. Asimismo, destaca la previsión de que el pago de la deuda pueda realizarse mediante transferencia bancaria o cargo en cuenta, cuando así se autorice por Orden Foral del diputado o diputada foral de Hacienda y Finanzas.

En materia de aplazamiento o fraccionamiento del pago de las deudas, se actualiza la tramitación de la solicitud y se establece que dicha solicitud deberá realizarse en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia. A este respecto, cabe señalar que a las personas físicas que no ejerzan actividades económicas les será de aplicación un régimen transitorio por el que sólo deberán hacer la solicitud de aplazamiento en sede electrónica a partir del 1 de enero de 2021. El nuevo Reglamento amplía, además, los supuestos en los que se puede solicitar un aplazamiento y define las condiciones para su concesión. También modifica los órganos competentes para la resolución de las solicitudes de aplaza-

miento o fraccionamiento del pago de deudas en función del importe de la deuda y del plazo contemplado para su pago.

Finalmente, y en relación a la garantía de la deuda, se establece una nueva regulación de la dispensa e introduce nuevas variables como la insuficiencia sobrevenida de garantías.

El Título III, sobre el procedimiento de apremio, ordena las actuaciones en tres capítulos dedicados a cada una de sus fases: inicio, desarrollo y terminación, destacando, como principal novedad, la sistematización de los procedimientos de enajenación de bienes o derechos sobre los que se haya constituido una garantía.

Cada procedimiento de enajenación se regula en un artículo diferente y permite una mejor articulación de las especificidades de cada uno de ellos. Así pues, la subasta, la adjudicación directa, la enajenación a través de personas o entidades especializadas, y el concurso son regulados en los artículos 80 a 83. Una nueva Sección 5ª completa lo relativo al procedimiento de apremio con concreción de las actuaciones posteriores a la adjudicación.

El Título IV aborda la reclamación de tercerías y, finalmente, el Título V, se centra en los procedimientos concursales y otros procedimientos de ejecución.

Por lo que respecta a la parte final, en la disposición adicional única sobre la anotación preventiva, se incorpora la posibilidad de que la Administración foral pueda exceptuar de la obligatoriedad de la práctica de dicho trámite en determinados supuestos. Por último, el Reglamento contiene cuatro disposiciones transitorias aplicables a la sede electrónica, a los medios de pago en efectivo que podrán ser utilizados cuando se autorice por Orden Foral, a la forma de presentación de una solicitud de aplazamiento en el supuesto de personas físicas que no ejerzan actividades económicas, y a los procedimientos en tramitación a los que será de aplicación el presente Reglamento.

A continuación, el capítulo II del presente Decreto Foral regula el régimen fiscal de la fase final de la "UEFA Euro 2020". La disposición adicional primera y la disposición final segunda de la Norma Foral 7/2018, de 12 de diciembre, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, han establecido el marco para que la Diputación Foral de Bizkaia realice las adaptaciones necesarias en los impuestos sobre los que las instituciones competentes del Territorio Histórico de Bizkaia disponen de autonomía normativa, conforme a lo previsto en el Concierto Económico, a los efectos de formalizar los compromisos adquiridos por el Reino de España de cara a que Bilbao sea una de las sedes de la fase final de la "UEFA Euro 2020".

Ahora bien, como la regulación fiscal que se debe acometer para dar cumplimiento a esos compromisos abarca también impuestos sobre los que las instituciones forales deben mantener en cada momento las mismas normas sustantivas y formales que las que estén vigentes en el Estado, como el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes para contribuyentes que operen sin mediación de establecimiento permanente, el Decreto Foral Normativo 1/2019, de 19 de febrero, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y por el que se completa el régimen fiscal de la fase final de la "UEFA Euro 2020", procedió a trasponer a nuestro ordenamiento el contenido que respecto a los mencionados impuestos se había establecido en territorio de régimen común por medio de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral.

Por lo tanto, en ejercicio de la habilitación normativa establecida para que la Diputación Foral de Bizkaia desarrolle el régimen fiscal de la fase final de la "UEFA Euro 2020", en el Capítulo II de este Decreto Foral se procede a establecer las normas precisas para cumplir los compromisos adquiridos por parte del Reino de España con la

UEFA para el desarrollo de esa importante competición deportiva internacional.

Por ello, se determina, por una parte, el ámbito de aplicación personal al que resultan de aplicación las medidas que se aprueban, incluyendo los diferentes supuestos de personas físicas y jurídicas que se contemplan en los requerimientos para la organización de la "UEFA Euro 2020".

En segundo término, se prevé la exención de rentas vinculadas a la celebración del acontecimiento deportivo internacional en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes para contribuyentes que operan con mediación de establecimiento permanente y en los tributos locales. Asimismo, se habilita al Director General de Hacienda para que configure un equipo funcional especializado para la gestión y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y para la práctica de las correspondientes liquidaciones administrativas correspondientes. Y, por último, se determina igualmente la vigencia temporal de las medidas fiscales que se aprueban, que concluirá el 31 de diciembre de 2020.

De esta forma, la Diputación Foral de Bizkaia ejercita plenamente y en un solo instrumento normativo la habilitación normativa establecida en las disposiciones citadas y completa el cumplimiento de los compromisos adquiridos para la organización de la fase final de la "UEFA Euro 2020".

En el capítulo III, se introducen diversas modificaciones en otros reglamentos tributarios.

En referencia al Reglamento de desarrollo de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de revisión en vía administrativa, las modificaciones introducidas completan y desarrollan los cambios operados en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia por la ya mencionada Norma Foral 2/2017, de 12 de abril, de reforma parcial de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo.

A continuación se mencionan las principales novedades en materia de revisión en vía administrativa recogidas en el artículo 10 del presente Decreto Foral.

En primer lugar, 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 responsable debe comunicar dicha circunstancia al órgano revisor. Asimismo, se establecen reglas concretas para el establecimiento de las cuantías en las reclamaciones económico-administrativas y se regulan directamente los criterios de cuantificación de costas y se establece que estas se cuantificarán en un porcentaje del 2 por ciento de la cuantía de la reclamación con un mínimo de 300 euros.

Adicionalmente, la mencionada Norma Foral 2/2017, de 12 de abril introdujo algunas mejoras de carácter eminentemente técnico en relación al recurso de anulación, por un lado encuadrando su regulación en un artículo propio e independiente, a la vista de su entidad y, por otro, ampliando a tres meses el plazo de resolución de dicho recurso, por lo que ahora en el texto reglamentario se crea un artículo 49 bis ubicado en una sección nueva, la Tercera, dentro del Capítulo II del Título IV para desarrollar el recurso de anulación.

Además, y en coordinación con las modificaciones introducidas en el Reglamento de Recaudación, en los supuestos de interposición en tiempo y forma del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa y de suspensión de la ejecución del acto impugnado, sin necesidad de solicitar la suspensión ni de aportar garantías, cuando la deuda tributaria estuviese en período voluntario de pago o se hubiese interpuesto el recurso contra la providencia de apremio, la cuantía que se requiere de deuda pendiente a fin del período voluntario de pago se eleva de 10.000 a 20.000 euros.

Por otra parte, se desarrolla reglamentariamente la tramitación de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en

cumplimiento del mandato legal. También se introduce para los supuestos de obligaciones conexas la previsión legal que exige que, en caso de estimación de un recurso o de 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 quede afectada al reintegro de la correspondiente devolución conexas.

Siguiendo con el artículo 11 de este capítulo III, este se dedica a la modificación del Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 5/2012, de 24 de enero. En el mismo, además de la inclusión de algunas precisiones de carácter técnico, se introducen diversas modificaciones entre las que cabe destacar aquellas referidas a las actuaciones de intervención en materia de Impuestos Especiales de Fabricación. Así, y como novedad, se incluyen las funciones que corresponden a la Intervención de Impuestos Especiales de Fabricación así como las particularidades que afectan al inicio, desarrollo y terminación de sus actuaciones. Se introducen además dos nuevos artículos en relación con la materia en los que se recogen, por un lado, las obligaciones que corresponden a las y los titulares de las actividades y de los locales sometidos al régimen de intervención permanente, y por otro, precisiones relativas a las actuaciones de inspección en materia de Impuestos Especiales de Fabricación.

A continuación, el artículo 12 introduce modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, entre las que destaca la introducción de nuevos supuestos de exención que serán de aplicación a determinadas ayudas prestadas por el Gobierno Vasco dentro del marco de exención de las ayudas públicas prestadas por las Administraciones públicas territoriales a las que se refiere el artículo 9.27 de la Norma Foral del impuesto. Concretamente, afectaría a las ayudas al copago farmacéutico, a la prestación económica de vivienda, a las becas de internacionali-

zación del programa BEINT, a las ayudas para personas investigadoras visitantes en determinadas universidades extranjeras y a las ayudas al alquiler de vivienda del programa Gaztelagun.

Para concluir, en el artículo 13 se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre, con la finalidad fundamental de efectuar ciertas precisiones en relación a la obligación de presentar la información país por país por parte de los grupos de empresas multinacionales que tienen como objeto armonizar el contenido del citado reglamento con lo dispuesto en la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE, en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

ORDEN FORAL 1994/2019, de 24 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 60/2015, de 9 de enero, por la que se aprueba el modelo 20R Comunicación a efectos de la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea. (BOB nº 210 de 04-11-2019)

El artículo 114.3 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que la opción para la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, deberá constar en escritura pública o documento público equivalente y será comunicada a la Administración tributaria en la forma y plazo que reglamentariamente se determinen.

En concreto, el artículo 43 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado median-

te el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre, establece el lugar, los plazos, los obligados a realizar la comunicación de la opción para la aplicación del régimen especial y el contenido de ésta.

En desarrollo de las disposiciones anteriores, se aprobó la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 60/2015, de 9 de enero, por la que se aprueba el modelo 20R Comunicación a efectos de la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

Ahora, y al objeto de obtener una información fiscal lo más precisa y lo más ajustada a la realidad de cada momento, se precisa actualizar el modelo 20R.

Por lo expuesto, la presente Orden Foral tiene por objeto aprobar un nuevo modelo 20R que, como hasta ahora deberá presentarse exclusivamente de forma telemática.

ORDEN FORAL 2050/2019, de 31 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 1634/2009, de 9 de junio, por la que se crea la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia y se establecen sus normas de funcionamiento. (BOB n° 214 de 08-11-2019)

Tal y como establece la Orden Foral 1634/2009, de 9 de junio, del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas, por la que se crea la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia y se establecen sus normas de funcionamiento, uno de los principales objetivos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia es la lucha contra el fraude fiscal, como muestra más patente de la insolidaridad de algunas personas con evidentes perjuicios para el bien común de toda la ciudadanía de Bizkaia.

La experiencia acumulada durante estos años aconseja modificar algunos aspectos relacionados con el funcionamiento de la Comisión a efectos de adelantar la formulación de las directrices del Plan de Lucha contra el Fraude para cada ejercicio y conseguir, de esta manera, un incremento de la eficiencia en la consecución de los objetivos que se fijen. Todo ello, sin perjuicio de las modificaciones que deban realizarse, en su caso, como consecuencia de la aprobación del Decreto de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas que establece la organización del Departamento en esta nueva legislatura que ahora comienza.

ORDEN FORAL 2291/2019, de 27 de noviembre del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban el modelo L13 Solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago, el modelo AS1 Justificante de la aportación de la información y documentación requerida en solicitud de aplazamiento y el modelo PV1 Plan de Viabilidad. (BOB n.º 233 de 05-12-2019)

Por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 125/2019, de 21 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, se desarrolla el régimen fiscal de la fase final de la "UEFA Euro 2020" y se modifican el Reglamento de desarrollo de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de revisión en vía administrativa, el Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, se ha aprobado un nuevo reglamento de Recaudación con efectos desde 1 de enero de 2020.

El nuevo Reglamento introduce modificaciones de diversa índole. En relación con la deuda regulada en el Título II se encuentran cambios sustanciales en materia de aplazamientos y fraccionamientos del pago de las deudas.

Así, se actualiza la tramitación de la solicitud y se establece que dicha solicitud deberá realizarse en la sede electrónica de la Diputación Foral de

Bizkaia. A este respecto, cabe señalar que a las personas físicas que no ejerzan actividades económicas les será de aplicación un régimen transitorio por el que sólo deberán hacer la solicitud de aplazamiento en sede electrónica a partir del 1 de enero de 2021. El nuevo Reglamento amplía, además, los supuestos en los que se puede solicitar un aplazamiento y define las condiciones para su concesión. También modifica los órganos competentes para la resolución de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago de deudas en función del importe de la deuda y del plazo contemplado para su pago.

En concreto, y en relación con los aplazamientos y fraccionamientos de pago el artículo 27.1 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia desarrolla el contenido de la solicitud de aplazamiento de pago que deberá contener entre otros, nombre y apellidos, razón social o denominación, número de identificación fiscal de la persona solicitante y, en su caso, de quien la represente, la identificación de la liquidación o autoliquidación presentada, cuyo aplazamiento se solicita, Plan de viabilidad con el contenido que se determine por Orden Foral del diputado o de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, Cuentas anuales, Plan de pagos propuesto con indicación de las cuotas y términos de amortización, así como la Orden de domiciliación bancaria del cobro de los plazos.

Además, el apartado 2 del artículo 27 establece que la solicitud de aplazamiento también deberá contener necesariamente la información o documentación que a continuación se menciona. Justificación de que la imposibilidad de hacer frente al pago de las deudas es transitoria, incluyendo una descripción y justificación de las causas que han provocado las dificultades de tesorería, garantía que se ofrece, relación detallada de bienes muebles e inmuebles y demás derechos patrimoniales con contenido económico de los que sea titular la persona deudora, etc.

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 27 mencionado, las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago deberán realizarse obligatoriamente a través de la sede electrónica

de la Diputación Foral de Bizkaia exclusivamente a través del modelo L13 que aprueba la presente Orden Foral.

Asimismo, la aportación de la información y documentación que acompañan al modelo de solicitud deberá realizarse obligatoriamente por medios electrónicos a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia en el plazo determinado para ello desde la presentación de la solicitud y dicha aportación será acreditada por medio del modelo AS1 que se aprueba también mediante esta Orden Foral

Finalmente, y en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 27.1 c) del Reglamento de Recaudación mencionado se desarrolla en esta Orden Foral el contenido del Plan de Viabilidad a través del modelo PV1.

Por lo expuesto, la presente Orden Foral tiene por objeto aprobar un nuevo modelo L13 Solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago, el modelo AS1 Justificante de la aportación de la información y documentación requerida en solicitud de aplazamiento y el modelo PV1 Plan de Viabilidad.

DECRETO FORAL 179/2019, de 3 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 2020 (BOB n.º 238 de 13-12-2019)

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 2020, 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 2020.

ORDEN FORAL 2392/2019, de 12 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 2190/2017, de 11 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios. (BOB n.º 241 de 18-12-2019)

La Orden Foral 2190/2017, de 11 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas aprobó el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, actividades económicas y premios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A fin de facilitar la cumplimentación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se precisa la introducción de unas nuevas subclaves en el modelo 190, para identificar con claridad el régimen de contribuyentes acogidos o acogidas al régimen especial de personas trabajadoras desplazadas regulado en el artículo 56 bis de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y algunos ajustes de carácter meramente técnico en la descripción de los diseños lógicos del soporte directamente legible por ordenador del modelo 190.

DECRETO FORAL 194/2019, de 17 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOB n.º 242 de 19-12-2019)

El Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 125/2019, de 21 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, se desarrolla el régimen fiscal de la fase final de la UEFA Euro 2020 y se modifican el Reglamento de desarrollo de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de revisión en vía administrativa, el Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, procedió, en los apartados Dos y Tres de su artículo 12, a la modificación, con efectos 1 de enero de 2019, del régimen aplicable a los rendimientos de trabajo calificados como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, regulado en el artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La conveniencia de dar un tratamiento específico y diferenciado del de los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a la nueva categoría de rendimientos incorporada en la letra h) del apartado 1 del mencionado artículo 14, aconseja que su regulación se produzca mediante la modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siendo el objeto del presente Decreto Foral dejar sin efecto, en consecuencia,

la modificación operada por los apartados Dos y Tres del artículo 12 del Decreto Foral 125/2019, de 21 de agosto.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

PUBLICACIONES DESDE 6/2019 A 12/2019.

NORMA FORAL 8/2019, de 9 de diciembre, por la que se modifica la Norma Foral 3/2019, de 11 de febrero, de aprobación de determinadas medidas tributarias para el año 2019 (BOG 13/12/2019).

El 20 de febrero de 2019 fue publicada la Norma Foral 3/2019, de 11 de febrero, de aprobación de determinadas medidas tributarias para el año 2019, que dedica el apartado uno del ordinal segundo del artículo 1 a modificar la exención en relación a diversas prestaciones familiares recogida en el número 12 del artículo 9 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Esta modificación vino a adaptar la citada la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, a lo dispuesto en la sentencia 1462/2018 del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018, que fijó como doctrina legal que "Las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social están exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

En aras de los principios de equidad, igualdad y justicia, la presente modificación introduce una nueva precisión que afecta al referido apartado uno del ordinal segundo del artículo 1, con el fin de hacer extensible lo dispuesto en la señalada sentencia a aquellos contribuyentes que hubieran tributado por las prestaciones de maternidad y paternidad percibidas en periodos impositivos que no se encontraran prescritos a la fecha de efectos de la citada modificación.

ORDEN FORAL 293/2019, de 19 de junio, por la que se aprueban los precios medios de venta de determinados elementos de transporte no incluidos en la Orden Foral 0662/2018, de 28 de diciembre, 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 el patrimonio (BOG 25/06/2019).

CONVENIO de colaboración entre la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi, la Hacienda Tributaria de Navarra y las Diputaciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa para el desarrollo de un proyecto consistente en el estudio e implantación de instrumentos de control de los sistemas de facturación y cobro - Proyecto TicketBAI / TicketSI-BAI. (BOG 25/06/2019).

ORDEN FORAL 321/2019, de 24 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 27/06/2019).

ORDEN FORAL 315/2019, de 24 de junio. Entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Diputación Foral de Gipuzkoa (BOG 01/07/2019).

DECRETO FORAL 17/2019, de 25 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOG 28/06/2019).

El Decreto Foral tiene por objeto incluir diversas modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entre las cuales cabe destacar el desarrollo reglamentario del régimen especial de tributación para personas trabajadoras desplazadas. En este sentido, resulta necesario fijar las condiciones requeridas para que una actividad tenga la consideración de actividad comercial, toda vez que esta es una novedad que la Norma Foral 3/2019, de 11 de febrero, de aprobación de determinadas medidas tributarias para el año 2019, incorpora a la relación de actividades que posibilitan aplicar el régimen especial de tributación.

Unido a lo anterior, se regulan los siguientes aspectos: la documentación a adjuntar a la autoliquidación del impuesto para que las personas trabajadoras desplazadas puedan aplicar el régimen especial; las condiciones requeridas para que una persona trabajadora desplazada con derecho a aplicar el régimen especial que haya residido previamente en otro territorio, común o foral, pueda aplicar dicho régimen especial al trasladar su residencia a Gipuzkoa, y el cómputo del plazo de aplicación en estos casos; y la comunicación de la opción por la aplicación del régimen especial a la persona o entidad empleadora, a los efectos de que no se someta a retención la parte exenta del rendimiento del trabajo.

Por otra parte, en el marco de las ayudas públicas prestadas por las Administraciones públicas territoriales cuya determinación reglamentaria se establece en el número 27 del artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto, se extiende la exención a determinadas ayudas prestadas por el Gobierno Vasco. Concretamente afectaría a las ayudas al copago farmacéutico, a la prestación económica de vivienda, a las becas de internacionalización del programa BEINT y a las ayudas para personas investigadoras visitantes en determinadas universidades extranjeras.

En la imputación temporal de rendimientos se introduce un ajuste técnico como consecuencia de la modificación introducida en esta materia por la Norma Foral 3/2019, de 11 de febrero, de aprobación de determinadas medidas tributarias para el año 2019, en los supuestos de pérdida de la condición de contribuyente del impuesto por cambio de residencia al extranjero.

Se especifican los requisitos que han de cumplir los planes individuales de ahorro sistemático en los que existen mecanismos de reversión, periodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro, para de esta manera garantizar que se alcanza la finalidad perseguida con la creación de dichos planes. Estas especificidades se incluyen en los mismos términos que los aprobados por el Estado en su Real Decreto 1461/2018, de 21 de diciembre. Igualmente, se incluye en los mismos

términos el régimen transitorio de aplicación de tales especificidades.

Ligado al sistema de comunicación a la persona o entidad pagadora de la opción por la aplicación del régimen especial de tributación para personas trabajadoras desplazadas, la disposición adicional única establece que las personas trabajadora desplazadas con derecho a aplicar el régimen especial que hubieran iniciado la relación laboral con anterioridad a la entrada en vigor de este decreto foral, podrán también efectuar dicha comunicación durante el año 2019.

Por último, la disposición final primera adecúa la regulación relativa a las propuestas previas de tributación específicas establecida en la disposición adicional única del 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, a la modificación que se ha llevado a cabo en la Norma Foral 3/2019, de 11 de febrero, de aprobación de determinadas medidas tributarias para el año 2019, respecto a los plazos para realizar la rectificación de opciones ejercitadas en el marco del régimen de opciones tributarias de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades.

DECRETO FORAL 18/2019, de 25 de junio, por el que se modifican el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, y el Reglamento que regula las obligaciones de facturación (BOG 28/06/2019).

El presente Decreto Foral tiene por objeto modificar el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, aprobado por el Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre, y el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, aprobado por el Decreto Foral 8/2013, de 26 de febrero.

En lo que se refiere al Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones

tributarias formales, se hace necesario regular las nuevas opciones que tienen determinados sujetos pasivos para que sus servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y radiodifusión y televisión, efectuados a las y los consumidores finales, tributen siempre en el Estado miembro de consumo aunque la persona o entidad que presta estos servicios no haya superado los 10.000 euros anuales en el ámbito comunitario durante el año natural.

Por otra parte, se modifica el plazo de la opción para la llevanza electrónica de los libros registro del impuesto sobre el valor añadido, pudiendo ejercitarse a lo largo de todo el ejercicio y surtiendo efectos para el primer periodo de liquidación que se inicie después de que se hubiera ejercido la opción.

Finalmente, con el objeto de evitar problemas de gestión derivados de la duplicidad en la aportación de la información a la Administración tributaria sobre operaciones de transmisión de derechos de suscripción, se introduce una modificación en el reglamento para centralizar dicho suministro informativo sobre operaciones en la entidad depositaria, de forma que sólo en ausencia de entidad depositaria en España, surgirá la obligación de informar para la intermediaria financiera o el intermediario financiero, o para la fedataria pública o el fedatario público que intervenga en la operación.

En lo que se refiere al Reglamento que regula las obligaciones de facturación, se modifica su regulación como consecuencia de la transposición de la Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017. Así, desde 1 de enero de 2019, la normativa aplicable será la normativa del Estado miembro de identificación para los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica.

Por otra parte, se actualiza la relación de las operaciones exentas del impuesto sobre el valor añadido por las que será obligatoria la

expedición de factura y se exceptiona, como ya venía sucediendo para entidades aseguradoras y de crédito, a otras entidades financieras de la obligación de expedir facturas por las operaciones de seguros y financieras exentas del impuesto. Así mismo, se establece que la Dirección General de Hacienda, previa solicitud de la persona o entidad interesada, pueda eximir de la obligación de expedir factura, cuando existan razones que lo justifiquen.

Finalmente, se amplía a los servicios de viajes sujetos al régimen especial de las agencias de viajes el procedimiento especial de facturación previsto en la disposición adicional tercera del reglamento.

ORDEN FORAL 324/2019, de 25 de junio, por la que se aprueban las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 27, 101 y 110 del Reglamento de los Impuestos Especiales (BOG 01/07/2019).

DECRETO FORAL 3/2019, de 29 de junio, de determinación de los departamentos de la Diputación Foral de Gipuzkoa, y de sus áreas de actuación y funciones (BOG 01/07/2019).

DECRETO FORAL 19/2019, de 1 de julio, sobre estructura departamental básica de la Diputación Foral de Gipuzkoa (BOG 02/07/2019).

ORDEN FORAL 471/2019, de 9 de octubre, por la que se modifica la Orden Foral 556/2017, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 187 y sus formas de presentación. (BOG 14/10/2019).

ORDEN FORAL 512/2019, de 7 de noviembre, por la que se modifica la Orden Foral 679/2014, de 23 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 036 de declaración censal que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios y el modelo de tarjeta acreditativa del número de identificación fiscal (BOG 12/11/2019).

ORDEN FORAL 512/2019, de 7 de noviembre, por la que se modifica la Orden Foral 679/2014, de 23 de diciembre, por la que se aprueban el

modelo 036 de declaración censal que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios y el modelo de tarjeta acreditativa del número de identificación fiscal (BOG 12/11/2019).

ORDEN FORAL 570/2019, de 29 de noviembre, por la que se modifica la Orden Foral 27/2018, de 21 de enero, por la que se aprueba el modelo 198 «Declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios», y sus formas de presentación (BOG 09/12/2019).

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (JULIO – DICIEMBRE 2019)

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

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Presidencia de Finlandia: 1 jul – 31 dic 2019

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

3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- 3.1. Sistema definitivo del IVA
- 3.2. Reforma de los tipos de IVA
- 3.3. Paquete de aplicación del IVA sobre el comercio electrónico
- 3.4. Transmisión obligatoria e intercambio de información sobre pagos pertinentes a efectos de recaudación del IVA
- 3.5. Simplificación de las normas del IVA para las pequeñas empresas

4. IMPUESTOS ESPECIALES

- 4.1. Régimen general de los impuestos especiales
- 4.2. Estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas
- 4.3. Impuestos especiales en lo que respecta al esfuerzo de defensa de la UE
- 4.4. Fiscalidad de la energía

5. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

6. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

- 6.1. Lista de la UE sobre jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal
- 6.2. Directiva relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales

7. PROCEDIMIENTOS DE INFRACCIÓN

- 7.1. Introducción
- 7.2. Cartas de emplazamiento
- 7.3. Dictámenes motivados
- 7.3. Asuntos archivados
- 7.4. Remisiones al Tribunal de Justicia de la UE

8. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE

9. INFORMES Y PUBLICACIONES

- 9.1. Brecha del IVA en 2017
- 9.2. Otros informes y publicaciones

1. INTRODUCCIÓN

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

Los Estados miembros que ejercen la Presidencia colaboran estrechamente en grupos de tres, llamados "tríos". Este sistema fue instaurado por el Tratado de Lisboa o Tratado de Funcionamiento de la UE (en adelante, TFUE) 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.

El trío actual está integrado por las Presidencias de Rumanía, Finlandia y Croacia, desde el 1 de enero de 2019 hasta el 30 de junio de 2020. En lo referente a la fiscalidad, el trío se ha propuesto como prioridad clave en su programa¹ garantizar una tributación justa y eficaz. Los tres países consideran que existe una necesidad real de adaptar los sistemas tributarios a la era digital. Por esta razón, las tres Presidencias impulsarán el trabajo de la Comisión Europea relativo a la fiscalidad digital, de conformidad con las Conclusiones del Consejo Europeo. Asimismo, se continuará trabajando en el resto de propuestas legislativas pendientes sobre fiscalidad y, en particular, las tres Presidencias harán esfuerzos para alcanzar resultados en relación al nuevo y definitivo sistema de IVA.

1.1. Presidencia de Finlandia: 1 julio – 31 diciembre 2019

Finlandia ha ejercido la Presidencia rotatoria del Consejo de la UE desde el 1 de julio hasta el 31 de

¹ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14518-2018-INIT/es/pdf>

diciembre de 2019, y ha trabajado por alcanzar los objetivos marcados en las prioridades de su programa de trabajo² que fueron presentadas en el Consejo de Ministros de la UE de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN), de 9 de julio³.

En términos generales, la presidencia finlandesa ha puesto el crecimiento económico sostenible en el centro de su programa, destacando la importancia de los incentivos económicos y los recursos fiscales en la transición hacia una economía baja en carbono. En lo que a temas económicos y financieros se refiere, la presidencia finlandesa ha seguido las prioridades que se mencionan a continuación.

- Mercados financieros más sólidos y que funcionen mejor: Finlandia ha trabajado para fortalecer la Unión Bancaria y desarrollar la Unión de Mercados de Capital con el objetivo de mejorar la solidez y la resiliencia del sector bancario europeo e impulsar la inversión transfronteriza.
- Simplificación de la coordinación de la política económica: Finlandia ha reunido las opiniones de los Ministros de finanzas sobre el funcionamiento del marco de coordinación de la política económica de la UE, contribuyendo así a la próxima revisión del "paquete de seis medidas" y del "paquete de dos medidas", concebidos para fortalecer el Pacto de Estabilidad y Crecimiento. En particular, el objetivo ha sido explorar el alcance para simplificar las reglas fiscales.
- Acción mejorada sobre el cambio climático: Finlandia se puso como objetivo colocar la mitigación del cambio climático en el centro de las discusiones del Consejo ECOFIN e integrar este importante tema en el trabajo de los Ministros de finanzas.

² <https://eu2019.fi/documents/11707387/14346258/EU2019FI-EU-puheenjohtajakauden-ohjelma-en.pdf/3556b7f1-16df-148c-6f59-2b2816611b36/EU-2019FI-EU-puheenjohtajakauden-ohjelma-en.pdf>

³ <https://www.consilium.europa.eu/media/40394/st11017-en19.pdf>

- Maximizar el valor añadido de la arquitectura financiera europea para el desarrollo: Finlandia se propuso lograr una orientación política clara sobre el camino a seguir para la arquitectura financiera europea para el desarrollo.

- Presupuesto de la UE con buena gestión financiera: Finlandia ha tratado de alcanzar un acuerdo equilibrado entre el Consejo y el Parlamento Europeo sobre el presupuesto 2020. La Presidencia finlandesa se ha asegurado de que tanto la ejecución del presupuesto de 2019 como el presupuesto de 2020 cumplan con los principios de buena gestión financiera.

En el ámbito de la fiscalidad, la Presidencia finlandesa ha abogado por una fiscalidad simple y efectiva para impulsar el crecimiento económico, la competitividad y el empleo. Además, ha continuado el trabajo sobre la fiscalidad digital, teniendo en cuenta los debates en el seno de la OCDE. Asimismo, Finlandia piensa que la cooperación estrecha dentro de la UE debería permitir tomar medidas efectivas para abordar la planificación fiscal agresiva y la evasión fiscal, y reducir la competencia fiscal perjudicial. Estas medidas crearán un entorno empresarial más justo y predecible. Finalmente, la Presidencia finlandesa se ha centrado en asegurar que los supervisores tengan poderes y capacidades suficientes para combatir el lavado de dinero y la financiación del terrorismo.

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 sociedades⁴ (CCTB, por sus siglas en inglés) y la propuesta de Directiva relativa a una base im-

⁴ https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:50e07d41-9b7f-11e6-868c-01aa75ed71a1.0021.02/DOC_1&format=PDF

ponible común consolidada del impuesto sobre sociedades⁵ (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 disposiciones 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

Desde la presentación de la reforma en 2016, se han venido celebrando periódicamente reunio-

nes técnicas en el grupo de trabajo de fiscalidad directa adscrito al Consejo ECOFIN sobre la propuesta CCTB, coordinadas y lideradas por la Presidencia de turno de la UE.

Tal y como se recoge en informe⁶ del Consejo ECOFIN al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales, de 25 de noviembre, en términos generales, durante estos meses, han continuado creciendo las diferencias entre las delegaciones de los Estados miembros en relación a la posibilidad de ampliar el ámbito de aplicación de la CCTB a todos los contribuyentes sujetos al impuesto de sociedades. La mayoría de los Estados se oponen a esta ampliación, lo que obstaculiza los avances a nivel técnico.

Durante este segundo semestre de 2019, la Presidencia finlandesa ha centrado los trabajos técnicos en las disposiciones que no están directamente relacionadas con la cuestión del ámbito de aplicación, es decir, determinados artículos de los capítulos II (cálculo de la base imponible), III (periodificación y cuantificación), IV (amortización del inmovilizado), VII (relaciones entre el contribuyente y otras entidades), VIII (operaciones entre empresas asociadas) y X (entidades transparentes) y, más concretamente, las cuestiones relativas al arrendamiento financiero y el tratamiento de las entidades transparentes. También ha abordado la necesidad de una disposición sobre los precios de transferencia.

En relación a la tributación de las operaciones de arrendamiento financiero, varias delegaciones se manifestaron a favor de un modelo en el que el derecho a amortizar corresponda en primera instancia al propietario legal y la Presidencia inició un debate sobre el artículo pertinente partiendo de esta base. La Presidencia sugirió también que se estudiase el tratamiento fiscal de determinadas situaciones en las que el propietario económico podría tener derecho a amortizar. Varias delegaciones consideraron que merecía la pena seguir trabajando en este sentido, aunque reconocieron que se tendrían que seguir analizando muchos detalles.

⁵ https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c-9b7d-11e6-868c-01aa75ed71a1.0016.02/DOC_1&format=PDF

⁶ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14349-2019-INIT/es/pdf>

Sobre las entidades transparentes, la Presidencia explicó el contenido de las normas propuestas y los distintos planteamientos en materia de clasificación fiscal con arreglo a los artículos 62 (atribución de las rentas de entidades transparentes a los contribuyentes que posean una participación) y 63 (determinación de la transparencia de entidades de terceros países). Dado que no existe un enfoque uniforme en la legislación nacional de los Estados miembros sobre esta cuestión, algunas delegaciones destacaron la necesidad de seguir estudiando las implicaciones de los enfoques establecidos en la Directiva.

Por lo que se refiere a los ajustes de los precios de transferencia, la Presidencia promovió un debate sobre si la Directiva CCTB debería incluir o no un artículo específico sobre esta cuestión. Varias delegaciones manifestaron la opinión de que es preferible disponer de un artículo o, al menos, una referencia sobre el principio de plena competencia en la Directiva, en consonancia las directrices de la OCDE. Algunas delegaciones consideraban que las disposiciones nacionales eran suficientes.

Asimismo, la Presidencia siguió de cerca los debates sobre fiscalidad internacional y facilitó información actualizada sobre la cuestión en el grupo de trabajo de fiscalidad.

Los resultados de los debates sobre la propuesta CCTB se reflejan en la última versión del texto transaccional⁷ de la Presidencia finlandesa.

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: revisar, modificar y derogar las medidas fiscales que constituyan competencia fiscal perniciosa (desmantelamiento); y abstenerse de promulgar nuevas medidas de este tipo en el futuro (mantenimiento del statu quo).

Los trabajos del Grupo se han extendido últimamente a nuevos ámbitos, como: las medidas de lucha contra las prácticas abusivas; la transparencia y el intercambio de información en el ámbito de los precios de transferencia; las prácticas administrativas; y las relaciones con terceros países. En estos ámbitos, se han acordado varias iniciativas de Derecho indicativo (es decir, normas que no son estrictamente vinculantes pero tampoco carecen de alcance jurídico), como la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales.

Reuniones del Grupo Código de Conducta

Como relata el informe, de 25 de noviembre, del Consejo ECOFIN al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales, entre julio y diciembre de 2019, se han celebrado varias reuniones del Grupo Código de Conducta. En concreto, el Grupo se ha reunido el 10 de julio, el 13 de septiembre, el 24 de octubre y el 14 de noviembre de 2019. Los subgrupos se reunieron el 5 de julio, el 4 de septiembre, el 16 de octubre y el 4 de noviembre de 2019.

El Grupo ha continuado trabajando en relación al mantenimiento del statu quo y el desmantelamiento de los regímenes fiscales preferenciales perniciosos de los Estados miembros de la UE, así como en torno en la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales (actualizada en las sesiones del Consejo ECOFIN de los días 10 de octubre y 8 de noviembre de 2019) y la correspondiente supervisión de los compromisos contraídos por los países y territorios en este contexto.

⁷ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14291-2019-INIT/es/pdf>

En particular, se ha logrado alcanzar acuerdos sobre unas orientaciones sobre los regímenes de exención de rentas de origen extranjero; unas directrices sobre los regímenes de deducción de los intereses teóricos; y unas directrices sobre las medidas defensivas en el ámbito fiscal contra países y territorios no cooperadores.

En el informe⁸ del grupo al Consejo ECOFIN y en las conclusiones⁹ que los acompañan propuestas al Consejo ECOFIN para su adopción, se recoge información más detallada sobre los trabajos del Grupo.

2.3. Fiscalidad de la economía digital

El 21 de marzo de 2018, la Comisión Europea presentó su «paquete sobre fiscalidad digital». Este paquete incluía:

- una propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen las normas sobre el impuesto de sociedades con una presencia digital significativa (basada en el artículo 115 del TFUE);
- una Recomendación de la Comisión relativa a la fiscalidad de las empresas que cuentan con presencia digital significativa;
- una propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales (ISD) (basada en el artículo 113 del TFUE); y
- una Comunicación titulada «Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital».

El informe del Consejo ECOFIN al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales, de 25 de noviembre, explica que en un primer momento, los debates se centraron en la propuesta de

Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales (Directiva ISD). Durante la Presidencia austriaca (del 1 de julio al 31 de diciembre de 2018), se acordó estudiar la posibilidad de crear un instrumento con un ámbito de aplicación más limitado. A continuación, el texto se reformuló para hacer hincapié en los ingresos procedentes exclusivamente de la prestación de servicios de publicidad digital selectiva (el sistema común del impuesto sobre la publicidad digital –IPD–).

Posteriormente, el 12 de marzo de 2019, la Presidencia rumana presentó el IPD al Consejo ECOFIN con vistas a alcanzar un acuerdo político. Ante la falta de acuerdo en el Consejo, la Presidencia propuso que se siguiera trabajando sobre la base de un planteamiento dual. Por una parte, el Consejo y los Estados miembros continuarían trabajando conjuntamente para alcanzar, de aquí a 2020, un acuerdo en relación con una solución mundial a escala de la OCDE, con el fin de hacer frente a los desafíos fiscales de la digitalización de la economía, y examinando al mismo tiempo la propuesta de Directiva sobre presencia digital significativa. Por otra parte, en caso de que a finales de 2020 se haga evidente la necesidad de un plazo más extenso para alcanzar un acuerdo a escala de la OCDE, el Consejo podría, según resulte necesario, volver a abordar las propuestas IPD e ISD y el posible enfoque de la UE con respecto a los retos fiscales derivados de la digitalización.

Por otra parte, en el ámbito internacional, en el marco del G20 y de la OCDE, se está trabajando para buscar soluciones al desafío que plantea la fiscalidad de la economía digitalizada. La OCDE publicó un informe provisional en marzo de 2018 y ha movilizado a la mayoría de sus órganos subsidiarios en materia fiscal para que elaboren un informe definitivo antes de 2020, así como un resumen de los elementos principales a principios de 2020. Se está trabajando sobre la base de un programa adoptado por el Marco Inclusivo de la OCDE en mayo de 2019. En él se definen los dos pilares de trabajo en los que se centrará la OCDE

⁸ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14114-2019-INIT/en/pdf>

⁹ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14115-2019-INIT/es/pdf>

(pilar 1 - nexo revisado y reglas de asignación de beneficios; pilar 2 – propuesta global anti-erosión de la base imponible - GloBE).

En este sentido, en el Consejo ECOFIN del 17 de mayo de 2019 se debatió sobre la fiscalidad digital en el contexto internacional a partir de una nota de la Presidencia. Los Ministros se mostraron a favor de mantener debates a escala de la UE con vistas a cambiar impresiones acerca de las cuestiones en fase de negociación en la OCDE, especialmente en lo que respecta a la evaluación del impacto de las opciones estratégicas de la OCDE.

Durante este semestre, la Presidencia finlandesa ha abordado la cuestión a nivel técnico, en consonancia con los debates del Consejo ECOFIN del 17 de mayo de 2019. Se han celebrado ocho rondas de debates: en el grupo de trabajo sobre fiscalidad los días 18 de julio, 11 y 25 de octubre y 25 de noviembre, en la reunión de los agregados fiscales del 25 de septiembre y en el Grupo de Alto Nivel sobre Fiscalidad los días 12 de julio, 28 de octubre y 22 de noviembre de 2019.

Mientras tanto, en la OCDE, la Secretaría ha presentado una propuesta para la adopción de un planteamiento unificado para el primer pilar. El 9 de octubre de 2019, se publicó un resumen de la propuesta para su consulta pública¹⁰ y el secretario general elaboró un informe a los Ministros del G20 de cara a su reunión de los días 18 y 19 de octubre de 2019¹¹. La reunión de consulta pública sobre el primer pilar se celebró los días 21 y 22 de noviembre de 2019.

Con respecto al segundo pilar, se sigue trabajando en el ámbito técnico. El segundo pilar se publicó para su consulta pública el 8 de noviembre de 2019¹², y se llevó a cabo una reunión de con-

sulta pública sobre el segundo pilar para recabar las aportaciones de las partes interesadas.

La Presidencia finlandesa presentó el asunto ante el Consejo ECOFIN el 8 de noviembre de 2019 y pidió al Consejo que mantuviera un cambio de impresiones sobre la situación a escala de la UE, así como sobre el camino a seguir, teniendo en cuenta el carácter dinámico de los trabajos de la OCDE.

El camino a seguir propuesto por la Presidencia es el siguiente: examinar, antes de finales de año, las conclusiones iniciales sobre la compatibilidad de la legislación de la UE con las soluciones debatidas en la OCDE, sobre la base del trabajo realizado al respecto por la Comisión; continuar, con carácter prioritario, el trabajo relativo a las evaluaciones de impacto, para lo cual los Estados miembros deben cooperar con la Comisión en la medida de lo posible; examinar a escala de la UE determinados elementos debatidos en la OCDE con el fin de encontrar puntos de coincidencia entre los Estados miembros; y dar mandato a los órganos preparatorios del Consejo para que lleven a cabo estos trabajos bajo la dirección de la Presidencia, atendiendo a las prioridades antes señaladas.

En el Consejo ECOFIN del 8 de noviembre de 2019¹³ hubo un apoyo generalizado al camino a seguir propuesto por la Presidencia.

3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

En lo que respecta al IVA, el Consejo adoptó en 2016 dos documentos de Conclusiones: en mayo de 2016¹⁴, el Consejo se pronunció con respecto al Plan de acción sobre el IVA de la Comisión, titulado «Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE», de 7 de abril de 2016; en noviembre de 2016, el Consejo manifestó sus puntos de vista sobre la mejora de las normas vigentes de la UE sobre el IVA aplicables a las operaciones transfronterizas¹⁵.

¹⁰ <http://www.oecd.org/tax/oecd-leading-mutilateral-efforts-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm>

¹¹ <http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-october-2019.pdf>

¹² <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf>

¹³ <https://www.consilium.europa.eu/media/41524/st13675-en19.pdf>

¹⁴ Doc. 9494/16.

¹⁵ Doc. 14257/16.

Consecuentemente a su Plan de acción sobre el IVA, la Comisión propuso un número considerable de propuestas legislativas en materia de IVA. En su conjunto, dichas propuestas están encaminadas a modernizar el sistema del IVA para adaptarlo a la economía digital y a las necesidades de las pymes, hacer frente a la brecha del IVA y mejorar la cooperación administrativa en el ámbito del IVA. Basándose en los progresos realizados durante los mandatos de Presidencias anteriores¹⁶, la Presidencia finlandesa ha seguido trabajando en los expedientes legislativos en el ámbito del IVA.

En particular, durante el mandato de la Presidencia finlandesa en el primer semestre de 2019, los expedientes legislativos que fueron objeto de debate por parte del Consejo o sus órganos preparatorios, según los casos, abarcaban los siguientes ámbitos del IVA:

- sistema definitivo del IVA;
- reforma de los tipos de IVA;
- paquete de aplicación del IVA sobre el comercio electrónico;
- transmisión obligatoria e intercambio de información sobre pagos pertinentes a efectos del IVA;
- simplificación de las normas del IVA para las pequeñas empresas.

3.1. Sistema definitivo del IVA

Contexto

Consecuentemente a su Plan de acción sobre el IVA, titulado «Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE», de 7 de abril de 2016, la Comisión, por lo que respecta al sistema definitivo del IVA (objetivo primordial de las políticas en materia de IVA), optó por un enfoque legislativo en dos etapas¹⁷.

¹⁶ Véase, por ejemplo, el documento 15082/18, puntos 30 a 111; o el documento 10322/18, puntos 56 a 100.

¹⁷ Doc. 12617/17.

En la primera parte de la primera etapa legislativa, el paquete de octubre de 2017 consistente en tres propuestas legislativas (el expediente denominado «soluciones rápidas» del IVA, que constaba de tres actos legislativos¹⁸ destinados a efectuar cuatro mejoras o «soluciones rápidas» a corto plazo en el sistema actual del IVA) comprendía una serie de nuevas disposiciones sobre el concepto de sujeto pasivo certificado y las llamadas «piedras angulares» del sistema definitivo del IVA (formuladas como modificaciones del artículo 402 de la Directiva sobre el IVA).

Tras la finalización de los trabajos sobre el paquete legislativo de «soluciones rápidas» del IVA, todos los Estados miembros acordaron en el Consejo que era adecuado y necesario impulsar los trabajos sobre el núcleo de las propuestas de la Comisión sobre las «soluciones rápidas» del IVA para poder avanzar con prontitud y resolver importantes problemas que se plantean en la zona del IVA; también señalaron que las demás partes de las propuestas relativas al sujeto pasivo certificado y el texto de las modificaciones del artículo 402 de la Directiva sobre el IVA exigirán un debate más pormenorizado en el contexto de otras propuestas en materia de IVA (propuestas sobre los detalles técnicos del sistema definitivo del IVA y tipos del IVA)¹⁹.

En la segunda parte de la primera etapa legislativa, en mayo de 2018, la Comisión presentó la propuesta legislativa sobre las medidas técnicas

¹⁸ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido y se introduce el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros (doc. 12882/17). Propuesta de Reglamento de Ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias (doc. 12881/17). Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que se refiere al sujeto pasivo certificado (doc. 12880/17, posteriormente modificado por una propuesta legislativa que figura en el doc. 14893/17 con la incorporación de las disposiciones sobre el «sujeto pasivo certificado» en esta nueva propuesta de modificación del Reglamento n.º 904/2010).

¹⁹ Propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos del impuesto sobre el valor añadido.

detalladas para el funcionamiento del sistema definitivo del IVA (en lo sucesivo, la «propuesta de la Comisión»). La Comisión presentó esta propuesta con mayor detalle en una de las reuniones del grupo de trabajo de fiscalidad durante el mandato de la Presidencia búlgara.

Los Estados miembros valoran positivamente la iniciativa emprendida por la Comisión para llegar a contar con un sistema definitivo del IVA.

El funcionamiento del futuro sistema definitivo del IVA, junto con las medidas de acompañamiento que puedan aprobarse, según proceda, dependerá en gran medida de las características específicas de su concepción.

En lugar de plantear un análisis de la propuesta «artículo por artículo», criterio que no ha generado grandes avances en este expediente dadas la magnitud, complejidad y sensibilidad de la propuesta, las deliberaciones han girado en torno a seis componentes principales²⁰:

- i) la fiscalidad aplicable en el Estado miembro de destino;
- ii) el cambio de las normas relativas a las entregas de bienes transfronterizas entre empresas dentro de la UE para instaurar un sistema con una única operación entre empresas (entrega de bienes dentro de la Unión en el Estado miembro de destino) en lugar de las dos operaciones existentes en la actualidad (están exentas la entrega de bienes intracomunitaria en el Estado miembro en el que comienza la expedición o el transporte y la adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino);
- iii) la concepción y el funcionamiento de las disposiciones relativas al concepto de sujeto pasivo certificado y su certificación;
- iv) las normas vinculadas a la persona sujeta al pago del IVA por las entregas de bienes a sujetos pasivos certificados [...];

- v) las normas vinculadas a la persona sujeta al pago del IVA por las entregas de bienes a sujetos pasivos no certificados, así como las medidas de acompañamiento; y

- vi) la ampliación de la «ventanilla única».

Durante la Presidencia rumana, el debate sobre este expediente abarcó la posibilidad de seguir adelante con medidas de acompañamiento como el «pago fraccionado».

Situación actual

Durante la Presidencia finlandesa, el debate se ha centrado en actualizar los puntos de vista de los Estados miembros en relación con los elementos principales de la propuesta y el camino a seguir.

Los Estados miembros coinciden en que los beneficios del régimen definitivo del IVA deben compensar su coste. El nuevo régimen del IVA debe contribuir de forma efectiva a la disminución de los riesgos de fraude, elusión y evasión fiscal, con la consiguiente repercusión positiva en los ingresos fiscales y, es de esperar, con efectos positivos o al menos proporcionados en los costes que el cumplimiento de la norma supone para las empresas y las autoridades tributarias, todo ello sin menoscabo del principio de neutralidad del IVA. De haber costes administrativos adicionales para las autoridades tributarias, estos deberían contribuir a compensar sobradamente los riesgos de fraude, elusión o evasión fiscal y pérdida de ingresos tributarios, además de resultar decisivos para incrementar el cumplimiento tributario.

En sus Conclusiones de 2012 y 2016, el Consejo ya puso de manifiesto que el principio de «la imposición del gravamen en el Estado miembro de origen de las entregas de los bienes y de las prestaciones de servicios» que establece el artículo 402 de la Directiva sobre el IVA debe ser sustituido por el principio de «imposición en el Estado miembro de destino» en el régimen definitivo de IVA para las transacciones entre empresas (*business to business* o B2B). Los Estados miembros subrayan que los trabajos sobre esta propuesta

²⁰ Doc. 15082/18, puntos 57 a 88.

deben llevarse a cabo teniendo en cuenta en todo momento esta orientación política.

En términos generales, los Estados miembros están de acuerdo en desarrollar la idea de tener una sola transacción transfronteriza B2B, en lugar de dos.

La mayoría de los Estados miembros se oponen a la introducción del concepto de sujeto pasivo certificado y a la aplicación de normas diferentes en función de si el cliente es un sujeto pasivo certificado o no. Muchos Estados miembros han manifestado su preocupación por la posible complejidad del sistema y sus efectos negativos para las empresas y las autoridades fiscales y por los posibles problemas de neutralidad. Sin embargo, algunos Estados miembros sí apoyan el concepto del sujeto pasivo certificado y se han mostrado a favor de la inversión del sujeto pasivo en la venta de bienes o la prestación de servicios a esos sujetos pasivos certificados.

Los Estados miembros se oponen firmemente a la supresión del requisito del estado recapitulativo para entregas de bienes dentro de la Unión si no existe una sustitución eficaz de esta medida. Según varios Estados miembros, un posible sustituto que se debería seguir analizando sería un sistema automatizado de notificación basado en las operaciones en el que las autoridades fiscales podrían filtrar los datos necesarios del VIES (sistema de intercambio de información sobre el IVA) a partir de los datos que reciben de los sujetos pasivos, si bien algunos Estados miembros no desean centrarse en ninguna posibilidad concreta en este momento.

La mayoría de los Estados miembros temen los posibles efectos negativos de que la responsabilidad recaiga en el proveedor, como la carga administrativa y los costes para las empresas, los costes y las cargas para las autoridades fiscales, las pérdidas de ingresos en casos de insolvencia o el efecto negativo debido a otras formas de fraude. Una serie de Estados miembros han manifestado su preocupación por que puedan surgir dificultades a la hora de garantizar la percepción del impuesto a los proveedores no esta-

blecidos y tener que devolver al mismo tiempo el IVA soportado a los clientes.

En opinión de casi todos los Estados miembros, la propuesta de transferir la responsabilidad al proveedor, de acordarse, debe complementarse con medidas de salvaguardia sólidas y proporcionadas que acompañen a la propuesta de la Comisión.

Algunos Estados miembros tienen una reserva en lo relativo al efecto de la propuesta en las exenciones existentes.

Próximos pasos

Los Estados miembros coinciden en que este expediente aún requiere un análisis técnico exhaustivo antes de que se puedan tomar decisiones políticas definitivas.

Como ya indicó el Consejo ECOFIN²¹, la mejor manera de avanzar es seguir centrándose en los elementos clave de la propuesta de la Comisión y en el análisis de las opciones de medidas de acompañamiento.

Muchos Estados miembros consideran que merece la pena analizar en paralelo o de forma combinada la posibilidad de establecer medidas y obligaciones de información para la persona que adquiere el derecho a deducir la cuota del IVA: tales medidas podrían consistir en una restricción del derecho del cliente a la deducción del IVA soportado si el proveedor no paga el IVA, o una responsabilidad solidaria. Para que el cliente pueda evitar las consecuencias de estas medidas, estas tendrían que combinarse con pagos fraccionados u otro sistema.

Muchos Estados miembros consideran que las obligaciones de información que deben analizarse podrían incluir la notificación automatizada de las operaciones para ambas partes de la operación transfronteriza. Según varios Estados miembros, sería útil estudiar si esta medida podría constituir una nueva herramienta para de-

²¹ Doc. 15082/18, puntos 89 a 91.

teciar fraudes en relación con el IVA y si podría adoptarse con independencia de quién sea el deudor del IVA.

Los Estados miembros subrayan la importancia de que ninguna de estas medidas adicionales tenga un efecto desproporcionado en los costes que el cumplimiento de la norma implique para las empresas y las autoridades tributarias.

Los Estados miembros convienen en que el siguiente paso podría consistir en continuar explorando medidas de acompañamiento, teniendo asimismo en cuenta la posibilidad de una aplicación más amplia de las nuevas tecnologías. Dado que estas medidas no estaban incluidas en la propuesta de la Comisión y habida cuenta de su complejidad y de las diversas alternativas, muchos Estados miembros han pedido a la Comisión que analice estas medidas más exhaustivamente y las consulte con los Estados miembros. Los resultados de este análisis podrían contribuir a los debates del grupo de trabajo de fiscalidad. No obstante, por el momento, con vistas a llegar a un acuerdo sobre un sistema del IVA que sea mejor que el temporal, parece conveniente tener en cuenta diversas opciones, una de las cuales sería la transferencia de la responsabilidad al proveedor.

El hecho de que se siga trabajando sobre el sistema definitivo del IVA no debe impedir o ralentizar los esfuerzos por mejorar el sistema actual del IVA.

3.2. Reforma de los tipos de IVA

El 18 de enero de 2018, la Comisión presentó una propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo en lo que respecta a los tipos del impuesto sobre el valor añadido²². Dicha propuesta legislativa tiene por objeto introducir normas sobre fijación de tipos de IVA para toda la UE, aplicables a partir de la entrada en vigor del régimen definitivo de la tributación del comercio entre los Estados miembros.

En resumen, y muy principalmente, con esta propuesta legislativa concreta la Comisión propone:

- i) modificar las disposiciones de la UE sobre el establecimiento de tipos de IVA reducidos (por ejemplo, abolir las actuales disposiciones transitorias que permiten apartarse temporalmente de la normativa general; revisar el artículo 98 de la Directiva sobre el IVA, etc.);
- ii) conceder a los Estados miembros más libertad para establecer sus tipos (aun cuando los Estados miembros tendrían que asegurarse de que su tipo medio ponderado de IVA es superior al 12 % en todo momento); e
- iii) introducir una «lista negativa» de bienes y servicios con respecto a los cuales no se permite la aplicación de tipos reducidos (en lugar de la «lista positiva» vigente).

El examen técnico de este expediente se inició durante el mandato de la Presidencia búlgara. Las Presidencias rumana y finlandesa prosiguieron el análisis técnico de la propuesta de la Comisión.

Procede indicar que algunos Estados miembros ven necesario un debate acerca de la propuesta de reforma de los tipos de IVA también en el contexto de la propuesta legislativa de un sistema definitivo del IVA, puesto que, una vez hayan sido aprobados, ambos textos formarán parte de un sistema coherente del IVA y las excepciones relativas a los bienes y servicios dejarán de aplicarse tras la introducción del sistema definitivo previsto el artículo 402 de la Directiva sobre el IVA. Algunos Estados miembros subrayan que debe darse prioridad a la propuesta sobre los tipos del IVA, que debe debatirse y adoptarse de manera independiente.

En el transcurso de los debates técnicos se destacó la necesidad de desarrollar un portal web que recoja todos los tipos reducidos de IVA en toda la UE, para así facilitar el comercio entre Estados miembros. Varios Estados miembros

²² Doc. 5335/18

apoyan una «lista positiva» en lugar de la «lista negativa» que figura en la actual propuesta de Directiva.

3.3. Paquete de aplicación del IVA sobre el comercio electrónico

El 11 de diciembre de 2018, la Comisión presentó al Consejo las siguientes dos propuestas legislativas:

- a) la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes²³; y
- b) la propuesta de Reglamento de Ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a las entregas de bienes o las prestaciones de servicios facilitadas por interfaces electrónicas y a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no sean sujetos pasivos, las ventas a distancia de bienes y determinadas entregas domésticas de bienes²⁴.

El objetivo de estas dos propuestas es establecer normas detalladas que son necesarias para garantizar el funcionamiento de las nuevas normas sobre el IVA aplicable al comercio electrónico derivadas de las modificaciones introducidas por la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo (la «Directiva del IVA sobre el comercio electrónico»)²⁵, que entrará en vigor en enero de 2021.

El 12 de marzo de 2019, el Consejo ECOFIN alcanzó una orientación general sobre la Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, en lo que respecta a las disposiciones

relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes y el Reglamento de Ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a las entregas de bienes o las prestaciones de servicios facilitadas por interfaces electrónicas y a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen las ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes²⁶.

El Comité Económico y Social Europeo y el Parlamento Europeo emitieron sus dictámenes el 15 de mayo de 2019 y el 14 de noviembre de 2019, respectivamente.

3.4. Transmisión obligatoria e intercambio de información sobre pagos pertinentes a efectos del IVA

En diciembre de 2018, la Comisión presentó un paquete legislativo que constaba de dos propuestas:

- i) Directiva por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de determinados requisitos para los proveedores de servicios de pago²⁷; y
- ii) Reglamento por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que respecta a las medidas para reforzar la cooperación administrativa a fin de combatir el fraude en el ámbito del IVA²⁸.

Estas dos propuestas legislativas tienen por objeto facilitar la detección del fraude fiscal por parte de las autoridades de los Estados miembros y complementar el actual marco regulador del IVA recientemente modificado por la Directiva del IVA sobre el comercio electrónico. El objetivo de las propuestas es establecer una normativa

²³ Doc. 15471/18.

²⁴ Doc. 15472/18.

²⁵ DO L 348 de 29.12.2017, p. 7.

²⁶ Doc. 7245/19.

²⁷ Doc. 15508/18.

²⁸ Doc. 15509/18.

de la UE que permita a los Estados miembros recopilar de forma armonizada los registros transmitidos por vía electrónica por los proveedores de servicios de pago y establecer un nuevo sistema electrónico central para el almacenamiento de la información sobre pagos y para el ulterior tratamiento de dicha información por los funcionarios competentes en materia de lucha contra el fraude en los Estados miembros en el marco de Eurofisc (Eurofisc es la red para el intercambio multilateral de señales de alerta temprana para luchar contra el fraude del IVA, establecida en virtud del capítulo X del Reglamento (UE) n.º 904/2010).

La Comisión presentó las propuestas durante la Presidencia austriaca, y el examen técnico de este expediente se inició durante el mandato de la Presidencia rumana.

La Presidencia finlandesa hizo avanzar los trabajos sobre este expediente en varias reuniones del grupo de trabajo de fiscalidad y, en la sesión del 8 de noviembre de 2019, el Consejo ECOFIN alcanzó una orientación general sobre este paquete legislativo²⁹.

Las nuevas normas permitirán a los Estados miembros recoger de forma armonizada los registros facilitados electrónicamente por los proveedores de servicios de pago, como los bancos. Además, se creará un nuevo sistema electrónico central para el almacenamiento de la información sobre los pagos y para el tratamiento ulterior de esta información por funcionarios de lucha contra el fraude.

En concreto, este conjunto de nuevas medidas está formado por dos textos legislativos:

- Modificaciones de la Directiva del IVA que establecen los requisitos para los proveedores de servicios de pago sobre el mantenimiento de registros de los pagos transfronterizos relacionados con el comercio electrónico. Dichos datos se pondrán a disposición de las autoridades tributarias

nacionales bajo estrictas condiciones, incluidas las relacionadas con la protección de datos.

- Modificaciones del Reglamento relativo a la cooperación administrativa en materia de IVA. Estas modificaciones establecen los detalles sobre la forma en que las autoridades tributarias nacionales cooperarán en este ámbito para detectar el fraude del IVA y controlar el cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA.

Dichas normas complementan el marco regulador del IVA para el comercio electrónico que entrará en vigor en enero de 2021 y que introduce nuevas obligaciones en materia de IVA para los mercados en línea y normas simplificadas de cumplimiento del IVA para las empresas en línea.

3.5. Simplificación de las normas del IVA para las pequeñas empresas

En enero de 2018 la Comisión presentó la propuesta legislativa de Directiva por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al régimen especial de las pequeñas empresas³⁰.

En opinión de la Comisión, la revisión de las normas aplicables a las pymes fue dictada por los tres siguientes motivos principales:

- i) aunque los Estados miembros pueden aplicar a las pymes una franquicia con respecto al IVA (una posibilidad a la que se recurre ampliamente), estas últimas siguen soportando costes de cumplimiento de la normativa del IVA desproporcionados debido a la manera en que está concebida la franquicia que se les aplica;
- ii) el sistema actual falsea la competencia tanto en los mercados nacionales como en los de la UE; y

²⁹ Doc. 13519/19.

³⁰ Doc. 5334/18.

- iii) la revisión brinda la oportunidad de fomentar el cumplimiento voluntario contribuyendo así a la reducción de las pérdidas de ingresos debidas al incumplimiento y el fraude en materia de IVA.

La propuesta de la Comisión consiste en:

- i) una revisión de las normas sobre la franquicia del IVA para pequeñas empresas y
- ii) una simplificación de las normas en materia de IVA para las pequeñas empresas, se beneficien o no de la franquicia.

El examen técnico de este expediente se inició durante el mandato de la Presidencia búlgara y continuó bajo las Presidencias austriaca y rumana.

De las negociaciones de dicho expediente se desprende que «será preciso lograr un equilibrio adecuado ofreciendo una simplificación justa y proporcionada de las obligaciones del IVA a las pequeñas empresas, garantizando al mismo tiempo la instauración de medidas pertinentes de cooperación administrativa (en particular, soluciones informáticas) entre autoridades tributarias de los Estados miembros, de modo que se aplique correctamente el régimen modificado para pequeñas empresas y no conduzca a una merma del control fiscal y a un aumento del riesgo de fraude o evasión del IVA.»³¹ Teniendo presente este objetivo, también se consideró necesario modificar el Reglamento (UE) n.º 904/2010 relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del IVA.

La Presidencia finlandesa hizo avanzar los trabajos sobre este expediente en varias reuniones del grupo de trabajo de fiscalidad y, en la sesión del 8 de noviembre de 2019, el Consejo ECOFIN alcanzó una orientación general sobre el proyecto de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común

del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al régimen especial de las pequeñas empresas³².

El texto prevé que las pequeñas empresas puedan acogerse a normas simplificadas en materia de IVA si su volumen de negocios anual es inferior al umbral establecido por el Estado miembro interesado, que no puede exceder de 85.000 euros. En ciertas condiciones, las pequeñas empresas de otros Estados miembros que no superen ese umbral podrán acogerse también al régimen simplificado, siempre que su volumen de negocios anual total en el conjunto de la UE no exceda de 100.000 euros.

Cabe señalar que en dicho proyecto de Directiva también figuran las modificaciones pertinentes del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

4. IMPUESTOS ESPECIALES

En lo que respecta a los impuestos especiales, atendiendo a las Conclusiones del Consejo de 2016 sobre la Directiva 92/83/CEE³³, y de 2017, sobre la Directiva 2008/118/CE³⁴, el trabajo del Consejo se ha desarrollado a partir de las propuestas legislativas presentadas por la Comisión en 2018 relativas al paquete legislativo sobre el régimen general de los impuestos especiales, así como a partir de la propuesta legislativa para la modificación de las normas de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol.

Durante el mandato de la Presidencia finlandesa, los expedientes legislativos que fueron objeto de debate por parte del Consejo o sus órganos preparatorios, según los casos, abarcaban los siguientes ámbitos de los impuestos especiales:

- régimen general de los impuestos especiales;

31 Véase el documento 15082/18 (Informe del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales bajo la Presidencia austriaca), punto 99.

32 Doc. 13952/19.

33 Doc. 15009/16.

34 Doc. 14481/17.

- estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas; y
- modificación de las normas de la UE sobre el IVA y los impuestos especiales en lo que respecta al esfuerzo de defensa de la UE;
- fiscalidad de la energía.

4.1. Régimen general de los impuestos especiales

El 25 de mayo de 2018, la Comisión presentó las propuestas relativas a las disposiciones comunes de los impuestos especiales.

En primer lugar, la Comisión propuso refundir la Directiva 2008/118/CE que establece las disposiciones comunes que se aplican a todos los productos sujetos a impuestos especiales (alcohol, tabaco, productos energéticos y electricidad). La propuesta de refundición de la Directiva³⁵ contiene las mejoras sugeridas en el informe del Consejo y del Parlamento Europeo y en las Conclusiones del Consejo sobre la aplicación y las evaluaciones de la Directiva 2008/118/CE. Al mismo tiempo, adapta las disposiciones contenidas en la Directiva 2008/118/CE a la evolución de la legislación sobre aduanas y otros temas pertinentes y a los requisitos procedimentales que se derivan del Tratado de Lisboa. Las modificaciones contempladas están relacionadas, entre otras cosas, con la interacción entre impuestos especiales y aduanas y con los movimientos intracomunitarios de productos sujetos a impuesto especial despachados a consumo. La propuesta incluye medidas para eliminar los obstáculos para las pymes, lo que permitirá que estas utilicen sistemas de tecnologías de la información modernos en lugar de un sistema obsoleto en papel, y suprime la obligación de recurrir a representantes fiscales a la que están sujetos actualmente los vendedores a distancia. Actualmente, los Estados miembros pueden exigir que los vendedores a distancia de mercancías sujetas a impuestos especiales recurran a representantes fiscales, lo que puede suponer que el comercio legítimo resulte financieramente inviable.

³⁵ Docs. 9571/18 + ADD 1 + ADD 2 + ADD 3.

En segundo lugar, la Comisión presentó una propuesta de Decisión del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales (refundición)³⁶. Dicha propuesta acompaña a la propuesta de Directiva del Consejo que establece las disposiciones prácticas relativas a los impuestos especiales mencionada más arriba, y su objetivo es incorporar al sistema automatizado actual la automatización del procedimiento para los movimientos de bienes sujetos a impuestos especiales despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro y trasladados al territorio de otro Estado miembro para ser entregados con fines comerciales en este último.

En tercer lugar, la Comisión también presentó una propuesta de Reglamento del Consejo que modifica el Reglamento (UE) n.º 389/2012 sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales en lo que respecta al contenido del registro electrónico³⁷. Esta propuesta también acompaña a la propuesta de Directiva del Consejo que establece las disposiciones prácticas relativas a los impuestos especiales.

La Presidencia rumana ha concluido el examen técnico de las tres propuestas que se iniciaron bajo Presidencia búlgara. En febrero de 2019, el Consejo alcanzó un acuerdo con el Parlamento Europeo sobre la Decisión relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales. El Parlamento Europeo votó la propuesta el pasado 4 de abril.

El 8 de noviembre de 2019, el Consejo alcanzó sendos acuerdos políticos relativos a la Directiva sobre el régimen general de los impuestos especiales y al Reglamento sobre cooperación administrativa. El Consejo adoptará las tres propuestas legislativas tras su formalización jurídico-lingüística.

³⁶ Docs. 9567/18 + ADD 1.

³⁷ Doc. 9568/18.

4.2. Estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas

El 25 de mayo de 2018, la Comisión también presentó una propuesta de Directiva del 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 alcohólicas para reformar las normas que rigen el impuesto especial sobre el alcohol en la UE, sentando así las bases para la mejora del clima empresarial y la reducción de los costes para las pequeñas empresas dedicadas a la elaboración de bebidas alcohólicas.

En respuesta a las Conclusiones del Consejo de 6 de diciembre de 2016³⁸, la Comisión presentó el 25 de mayo de 2018 una propuesta de Directiva del 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 alcohólicas³⁹.

El objetivo de la propuesta es actualizar las normas que rigen el impuesto especial sobre el alcohol en la UE, sentar las bases para la mejora del clima empresarial y reducir los costes para las pequeñas empresas dedicadas a la elaboración de bebidas alcohólicas. En concreto, esta propuesta legislativa tiene por objeto:

- i) establecer un sistema de certificación uniforme en la UE para confirmar la condición de pequeños productores independientes en toda la Unión, reconocible en todos los países de la UE;
- ii) ampliar el régimen especial de los pequeños productores a los productores de sidra en toda la UE para que tengan acceso a los tipos reducidos que se aplican en la actualidad a los pequeños productores de cerveza y alcohol etílico;
- iii) aclarar las condiciones para la aplicación de la exención para el alcohol desnaturalizado; y

- iv) elevar el umbral para la cerveza de baja graduación que disfruta de tipos reducidos entre el 2,8 % y el 3,5 % de volumen de alcohol con el fin de proporcionar a los productores un incentivo para ser innovadores y crear nuevos productos. Esta iniciativa debería animar a los consumidores a elegir bebidas con bajo grado alcohólico en lugar de las convencionales, con lo que se reduciría la ingesta de alcohol.

Los debates relativos a la presente propuesta legislativa se iniciaron durante las Presidencias búlgara y austriaca. La Presidencia rumana ha proseguido el examen técnico de la propuesta de la Comisión, así como las negociaciones sobre la posible fórmula transaccional.

En el transcurso de las negociaciones, quedó patente la necesidad de tener en cuenta diversas consideraciones, como cuestiones de salud y la recaudación eficaz de los impuestos sobre el alcohol, para llegar a una fórmula transaccional que sea aceptable para todas las delegaciones⁴⁰.

Se lograron avances positivos en las sesiones del Consejo ECOFIN de los días 12 de marzo de 2019⁴¹ y 17 de mayo de 2019⁴². Sin embargo, no se pudo alcanzar un acuerdo sobre un texto transaccional, dado que era necesario seguir trabajando, en particular, en el texto del proyecto de artículo 22, apartado 8, de la Directiva 92/83/CEE, relativo a la exención del impuesto especial o al tipo reducido para los aguardientes de fruta de elaboración propia.

Durante la Presidencia finlandesa, se debatió el texto transaccional actualizado del proyecto de Directiva en la sesión del Consejo ECOFIN del 8 de noviembre de 2019, durante la cual se siguió avanzando en la cuestión pendiente, relativa al proyecto de normas sobre la opción que tienen los Estados miembros de eximir del impuesto especial o de aplicar tipos reducidos de impuestos

³⁸ Doc. 15009/16.

³⁹ Doc. 9570/18 + ADD 1, ADD 2.

⁴⁰ Doc. 9347/19, punto 5.

⁴¹ Doc. 6942/19.

⁴² Doc. 9347/19 + ADD 1.

especiales al alcohol etílico destilado por particulares a partir de fruta, para consumo doméstico y para su uso privado.

Asimismo, el tema se trató en el Grupo de Alto Nivel de 22 de noviembre de 2019.

4.3. Impuestos especiales en lo que respecta al esfuerzo de defensa de la UE

El 24 de abril de 2019, la Comisión presentó la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y la Directiva 2008/118/CE, relativa al régimen general de los impuestos especiales, en lo que respecta al esfuerzo de defensa en el marco de la Unión⁴³.

El objetivo de la propuesta legislativa es armonizar el tratamiento a efectos del IVA de los esfuerzos de defensa en los marcos de la UE y la OTAN. Las gestiones relativas a las exenciones de los impuestos especiales deben armonizarse en el mismo sentido. La propuesta responde a los recientes avances en el marco de la política común de seguridad y defensa (PCSD).

El 16 de mayo de 2019, la Comisión presentó la propuesta legislativa al grupo de trabajo sobre fiscalidad.

La Presidencia finlandesa inició el examen técnico de este expediente y el Consejo ECOFIN alcanzó una orientación general sobre la propuesta el 8 de noviembre de 2019.

4.4. Fiscalidad de la energía

El Consejo Europeo de junio de 2019 invitó al Consejo y a la Comisión a que hicieran avanzar sus trabajos sobre las condiciones, los incentivos y el marco facilitador que han de establecerse a fin de asegurar la transición a una UE climáticamente neutra en consonancia con el Acuerdo de París, que preserve la competitividad europea, sea justa y socialmente equilibrada, tenga

en cuenta las circunstancias nacionales de los Estados miembros, respete el derecho de estos a decidir sobre su propia combinación energética y que, al mismo tiempo, se inspire en las medidas ya acordadas para alcanzar el objetivo de reducción de 2030.

La Directiva 2003/96/CE (Directiva sobre fiscalidad de la energía) identifica los productos energéticos sujetos a las normas armonizadas en materia de impuestos especiales y establece unos niveles mínimos de imposición, así como las condiciones para aplicar exenciones y reducciones fiscales.

El 12 de septiembre de 2019, los servicios de la Comisión publicaron un nuevo informe⁴⁴ sobre la evaluación de la Directiva. En el informe se revela que, si bien la Directiva tuvo en un principio un efecto positivo en el mercado interior, las normas actuales no contribuyen al nuevo marco normativo ni a los objetivos políticos de la UE en el ámbito del clima y la energía, en los que la tecnología, los tipos impositivos nacionales y los mercados de la energía han evolucionado de forma considerable en los últimos 15 años.

En la reunión informal del Consejo ECOFIN del 14 de septiembre de 2019, la Presidencia finlandesa inició un debate sobre la fiscalidad de la energía de la UE con vistas a una posible revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía y a contribuir a objetivos políticos más generales de la UE.

El 5 de diciembre de 2019, Consejo ECOFIN ha adoptado unas Conclusiones⁴⁵ acerca del marco sobre la imposición de los productos energéticos de la UE.

Dichas Conclusiones son una respuesta directa al llamamiento del Consejo de impulsar los trabajos sobre las condiciones, los incentivos y el marco facilitador con que garantizar una transición

⁴³ Doc. 8940/19.

⁴⁴ https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/commission-report-evaluation-energy-taxation-directive%2A0_en

⁴⁵ <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14608-2019-INIT/es/pdf>

hacia una Unión Europea climáticamente neutra, de conformidad con el Acuerdo de París. El objetivo es contribuir a los objetivos estratégicos y a las medidas para alcanzar las metas ambientales, energéticas y climáticas para 2030 y, al mismo tiempo, preservar la competitividad europea, garantizar unas normas justas y socialmente equilibradas y respetar el derecho de los Estados miembros a decidir su propia combinación energética.

La Directiva sobre fiscalidad de la energía, adoptada en 2003, identifica productos energéticos sujetos a normas armonizadas para impuestos especiales, establece unos niveles mínimos de imposición y fija las condiciones para aplicar exenciones fiscales y reducciones impositivas, garantizando así el buen funcionamiento del mercado interior. Si bien la Directiva tuvo en un principio un efecto positivo en el mercado interior, las normas actuales no contribuyen al nuevo marco normativo ni a los objetivos estratégicos de la UE en el ámbito del clima y la energía. Por otra parte, la tecnología, los tipos impositivos nacionales y los mercados de la energía han evolucionado de forma considerable en los últimos 15 años.

Por ello, el Consejo apoya una actualización del marco jurídico para la fiscalidad de la energía que contribuya a la consecución de objetivos políticos de la UE más amplios desde el punto de vista económico y medioambiental.

A tal fin, el Consejo insta a la Comisión a que analice y evalúe posibles opciones para una eventual revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía que refleje las necesidades actuales de la UE y de los Estados miembros. Al hacerlo, las Conclusiones solicitan a la Comisión que tenga especialmente en cuenta el ámbito de aplicación de la Directiva, los tipos mínimos y las exenciones o rebajas fiscales específicas.

Además, el proyecto de Conclusiones pide a la Comisión que actualice las disposiciones, según proceda, para garantizar que sean viables y ofrezcan más seguridad y claridad en su aplicación, teniendo especialmente en cuenta:

- el tratamiento de los biocombustibles y otros combustibles alternativos;
- la aplicabilidad de las disposiciones en materia de control y circulación de determinados productos, como el tratamiento de lubricantes y combustibles de diseño;
- los nuevos productos y tecnologías energéticos;
- sectores pertinentes, como la aviación, teniendo en cuenta sus características específicas, las exenciones existentes y la dimensión internacional;
- la repercusión en los ingresos de las administraciones públicas;
- los procedimientos y las normas sobre ayudas estatales.

Asimismo, el Consejo subraya la importancia de evaluar plenamente sus propuestas según sus costes y beneficios económicos, sociales y medioambientales y sus repercusiones en la competitividad, la conectividad, el empleo y el crecimiento económico sostenible, especialmente en los sectores más expuestos a la competencia internacional.

5. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

La Comisión presentó al Consejo la propuesta de Directiva relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras (ITF) el 28 de septiembre de 2011. Al no haberse podido lograr un acuerdo unánime entre los Estados miembros, el 14 de febrero de 2013 la Comisión presentó, sobre la base de la solicitud formulada por once Estados miembros y de acuerdo con la autorización del Consejo de 22 de enero de 2013⁴⁶ y con la aprobación del Parlamento Europeo de 12 de diciembre de 2012, una propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece una cooperación reforzada en el ámbito

⁴⁶ DO L 22 de 25.1.2013, p. 11.

del impuesto sobre las transacciones financieras.

En este momento, diez Estados miembros siguen participando en la cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras: Alemania, Austria, Bélgica, Eslovaquia, Eslovenia, España, Francia, Grecia, Italia y Portugal (en lo sucesivo «los Estados miembros participantes»)⁴⁷.

Tras los trabajos preparatorios del grupo de trabajo de fiscalidad y, en su caso, del Grupo de Alto Nivel, el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros examinó la situación en que se encuentra este expediente en las siguientes sesiones:

- sesiones del 6 de mayo de 2014⁴⁸, 7 de noviembre de 2014⁴⁹, 9 de diciembre de 2014⁵⁰ y 8 de diciembre de 2015⁵¹;
- sesión del 17 de junio de 2016⁵², en la que, como actuación consecutiva a la declaración de diez Estados miembros participantes que consta en el acta del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de 8 de diciembre de 2015⁵³, el Consejo tomó nota de la situación en que se encuentra este expediente en lo que se refiere a una serie de cuestiones específicas, a saber: la aplicación de los principios de «emisión» y «residencia» y el ámbito de aplicación territorial del impuesto sobre las transacciones financieras⁵⁴; la exención de las actividades de creación de mercado del impuesto sobre las transacciones financieras⁵⁵; el tipo

de operaciones con contratos de derivados a las que se aplicaría el impuesto sobre las transacciones financieras⁵⁶; y

- sesión del 6 de diciembre de 2016⁵⁷, en la que el Consejo tomó nota del debate en curso sobre las partes constitutivas (los «elementos constitutivos»)⁵⁸ del impuesto sobre las transacciones financieras y la articulación de esos «elementos constitutivos» en posibles modelos de ITF. El Consejo también tomó nota de los debates sobre cuestiones relativas a la rentabilidad de los posibles modelos de recaudación del ITF.

En la reunión del Grupo de Alto Nivel del 7 de mayo de 2019, los Estados miembros participantes indicaron que estaban debatiendo la opción de un ITF basado en el modelo francés de este impuesto, así como la posible mutualización de los ingresos entre los Estados miembros participantes como contribución al presupuesto de la UE. El 14 de junio de 2019 se informó al Consejo de Asuntos Económicos y Financieros acerca de la situación actual de este expediente.

Teniendo en cuenta estos avances y a raíz de que varias delegaciones manifestaran interés, el 20 de septiembre de 2019 tuvo lugar en el grupo de trabajo de fiscalidad Grupo un cambio de impresiones sobre la situación de este expediente en un formato integrador, entre todos los Estados miembros, según proceda.

Las negociaciones sobre el ITF son complicadas y, antes de presentar un consenso a todos los Estados miembros para mantener un debate inclusivo, hay que tener en cuenta, en los debates entre los Estados miembros participantes, numerosas e importantes consideraciones. Ya se ha aclarado (también en el Consejo ECOFIN en junio de 2019) que, de alcanzarse un acuerdo informal entre los Estados miembros que participan en la cooperación reforzada, solo sería un paso

47 El 16 de marzo de 2016 Estonia abandonó la cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras. Véase el documento 7808/16 (solo en inglés).

48 Docs. 9399/14 y 9576/14 (solo en inglés).

49 Doc. 14949/14.

50 Doc. 16498/14 y doc. 16753/14, puntos 36 a 46.

51 Doc. 14942/15.

52 Doc. 9602/16.

53 Doc. 15112/15 ADD 1.

54 Doc. 9602/16, puntos 6 a 8, y doc. 14942/15, puntos 7 a 11.

55 Doc. 9602/16, puntos 9 a 12, y doc. 14942/15, puntos 15 a 17.

56 Doc. 9602/16, puntos 13 a 15, y doc. 14942/15, puntos 18 a 19.

57 Doc. 13608/16.

58 Doc. 14942/15, punto 3.

preliminar en el proceso legislativo. Si, en algún momento, los Estados miembros participantes presentan un proyecto de texto de Directiva, cualquier decisión (acuerdo formal) en el Consejo deberá ir precedida de un debate inclusivo y sustancial entre todos los Estados miembros. Este debate inclusivo entre todos los Estados miembros tendrá que celebrarse una vez se hayan completado los necesarios trámites del procedimiento (análisis de los expertos en el grupo de trabajo de fiscalidad, debate preparatorio en el Comité de Representantes Permanentes, acuerdo en el Consejo).

A la luz de lo que antecede y como ya se indicó en el informe del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales de diciembre de 2016⁵⁹, el Consejo y sus órganos preparatorios tendrán que proseguir los trabajos antes de que los Estados miembros participantes en la cooperación reforzada en el ámbito del ITF puedan alcanzar un acuerdo definitivo sobre este expediente, que respete las competencias, derechos y obligaciones de los Estados miembros no participantes en dicha cooperación reforzada.

6. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

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

El 5 de diciembre de 2017, el Consejo ECOFIN adoptó unas Conclusiones sobre la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales⁶⁰. La lista recogía los países o territorios no pertenecientes a la UE que no se habían comprometido suficientemente en respuesta a las inquietudes de la UE.

En las sesiones del Consejo ECOFIN de los días 10 de octubre y 8 de noviembre de 2019 se adoptó la lista actualizada de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales. Así, quedan ocho

entradas en la lista de países y territorios no cooperadores: Fiyi, Guam, Islas Vírgenes de los Estados Unidos, Omán, Samoa, Samoa Americana, Trinidad y Tobago y Vanuatu.

6.2. Directiva relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales

El 1 de julio entró en vigor la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017 relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

El mecanismo avalará que las empresas y los ciudadanos puedan solventar los litigios relacionados con los convenios tributarios de una forma más rápida y eficaz, especialmente los vinculados con la doble imposición, ya que es un obstáculo significativo para las empresas y las personas que crea inseguridad, costes superfluos y problemas de liquidez. La doble imposición se produce cuando dos o más países demandan el derecho a gravar los mismos beneficios o ingresos de una persona o empresa. La razón por la que esto ocurre es, por ejemplo, porque se produce un desajuste entre las normas nacionales de diferentes jurisdicciones o se dan interpretaciones opuestas de la misma disposición de un convenio tributario bilateral.

La nueva Directiva relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales debe ayudar a resolver mejor los litigios fiscales, ya que los Estados miembros tendrán ahora la obligación de adoptar resoluciones concluyentes.

Así, los contribuyentes que afrontan litigios fiscales derivados de convenios tributarios bilaterales o de convenios que prevean la supresión de la doble imposición podrán iniciar un procedimiento de mutuo acuerdo por el que los Estados miembros de que se trate deberán tratar de resolver el litigio de forma amistosa en un plazo de dos años.

Si no se llega a una solución al final de este periodo de dos años, el contribuyente podrá requerir la creación de una comisión consultiva que emita un dictamen. Si los Estados miembros no crean

⁵⁹ Doc. 15254/16, punto 45.

⁶⁰ <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15429-2017-INIT/es/pdf>
https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-com-mon-eu-list_en

esta comisión consultiva, el contribuyente podrá interponer un recurso ante el órgano jurisdiccional nacional que le corresponda y exigir a los Estados miembros que actúen.

La mencionada comisión consultiva estará compuesta por tres miembros independientes elegidos por los Estados miembros interesados y por representantes de las autoridades competentes de que se trate. La comisión tendrá que emitir un dictamen en un plazo de seis meses y los Estados miembros afectados tendrán que cumplir con esa resolución, excepto que acepten otra solución en un periodo de seis meses a partir del dictamen.

Si no se cumple la resolución, el contribuyente que haya aceptado la resolución definitiva y haya renunciado a su derecho a las vías de recurso internas en un plazo de sesenta días a partir de la notificación podrá tratar de hacerla cumplir ante los órganos jurisdiccionales nacionales. Los Estados miembros están obligados a informar a los contribuyentes y a publicar la resolución definitiva o un resumen de ella.

La nueva Directiva será aplicable a las denuncias que se presenten a partir del 1 de julio de 2019 respecto de las cuestiones en litigio referentes a ingresos o patrimonio obtenidos en un ejercicio fiscal que se haya iniciado el 1 de enero de 2018 o con posterioridad a esa fecha. Las autoridades competentes también podrán decidir aplicar la Directiva a cualquier denuncia presentada antes de esa fecha o a ejercicios fiscales anteriores.

7. PROCEDIMIENTOS DE INFRACCIÓN

7.1. 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 (en adelante, 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 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.

7.2. Cartas de emplazamiento

25 de julio de 2019 - La Comisión envió cartas de emplazamiento a Austria y a Irlanda pidiéndoles que apliquen la medida de limitación de los intereses exigida por las prácticas de elusión fiscal de la UE.

La Comisión envió, el 25 de julio, sendas cartas de emplazamiento a Austria y a Irlanda pidiéndoles que aplicasen la medida de limitación de los intereses exigida por las prácticas de elusión fiscal de la UE (Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo o Directiva contra las prácticas de elusión fiscal).

Si Austria e Irlanda no actúan, la Comisión podría enviarles dictámenes motivados sobre este asunto.

25 de julio de 2019 - La Comisión insta a Alemania reconocer el acuerdo de transferencia de pérdidas y ganancias celebrado con sociedades establecidas con arreglo a la legislación de otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE).

La Comisión remitió una carta de emplazamiento a Alemania por rechazar el reconocimiento de los acuerdos de transferencia de pérdidas y ganancias, que constituyen una condición previa para la consolidación fiscal, suscritos por empresas que trasladen la sede de su dirección a Alemania.

Las sociedades establecidas con arreglo a la legislación de otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE), pero que transfieren la sede de su dirección a Alemania, no pueden cumplir los requisitos formales de registro para el reconocimiento de tales acuerdos. Esto se debe a que la administración fiscal alemana exige que el acuerdo esté registrado en la sede de la empresa, negándose a reconocer el registro en el registro mercantil de otro Estado miembro de la UE o del EEE como equivalente al registro en un registro mercantil nacional. Esto significa que el grupo de empresas recibe un trato menos favorable que aquellos grupos de los que todos los miembros tienen sus domicilios sociales en Alemania. Esto disuade a las empresas establecidas en otro Estado miembro de la UE o del EEE de crear una empresa en Alemania.

Alemania ya había modificado su legislación, pero estas modificaciones legislativas quedarían sin objeto si la administración fiscal alemana siguiera rechazando ahora los beneficios de la consolidación fiscal alegando que no se han cumplido los requisitos formales del acuerdo de transferencia de pérdidas y ganancias. Por consiguiente, estas normas pueden disuadir a las empresas de ejercer sus derechos derivados del Tratado en relación con la libertad de establecimiento (artículo 49 del TFUE y artículo 31 del Acuerdo EEE).

La Comisión podría enviar un dictamen motivado a las autoridades alemanas si estas no actúan próximamente.

25 de julio de 2019 - La Comisión pide a Polonia que modifique las normas del IVA para los servicios de procesamiento de efectivo

La Comisión envió una carta de emplazamiento a Polonia por eximir a varios servicios de proc-

esamiento de efectivo del IVA; por ejemplo, la escolta de efectivo, la preparación de suministros de efectivo para cajeros automáticos, el almacenamiento de efectivo y la extracción de excedentes de efectivo. La normativa de la UE (la Directiva sobre el IVA, Directiva 2006/112/CE del Consejo) no permite la exención del IVA por estos servicios.

La Comisión podría enviar un dictamen motivado a las autoridades polacas si estas no actúan próximamente.

10 de octubre de 2019 - La Comisión pide a Alemania que retire los recientes cambios jurídicos que afectan a las empresas europeas que venden productos en línea a consumidores alemanes

La Comisión envió una carta de emplazamiento a Alemania en relación con su nueva legislación sobre venta a distancia de bienes vendidos a través de mercados digitales. Con arreglo al Derecho alemán, a partir del 1 de octubre de 2019, un mercado pasa a ser solidariamente responsable por el IVA adeudado por los bienes que las empresas de la UE vendan a través de su plataforma cuando el transporte de estas mercancías comience o termine en Alemania. Esta responsabilidad solamente puede evitarse si los mercados emiten un certificado en papel que la Administración tributaria alemana haya proporcionado a las empresas que venden en su plataforma electrónica.

La Comisión considera que esta obligación es una medida ineficiente y desproporcionada que obstaculiza el libre acceso de las empresas de la UE al mercado alemán y, por lo tanto, constituye una infracción del Derecho de la UE. Además, esta medida se ha introducido cuando los Estados miembros de la UE ya han acordado medidas comunes y más eficaces para luchar contra el fraude en materia de IVA, normas que entrarán en vigor el 1 de enero de 2021. Las obligaciones impuestas a los operadores del mercado para evitar la responsabilidad solidaria van más allá de lo previsto por las normas de la UE y están en contradicción con los objetivos de la Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa.

Si Alemania no actúa rápidamente, la Comisión podría enviar un dictamen motivado a las autoridades alemanas.

27 de noviembre de 2019 - La Comisión pide a Rumania que adapte al Derecho de la Unión sus normas sobre el IVA aplicable a los objetos usados que contienen metales preciosos o piedras preciosas

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento a Rumanía por no aplicar correctamente las normas de la UE (Directiva 2006/112/CE del Consejo) sobre el régimen de IVA aplicable a los objetos usados que contienen metales preciosos o piedras preciosas.

El Derecho de la Unión establece un régimen especial para el IVA destinado a facilitar el comercio de bienes de segunda mano correspondiente a estos artículos. Las normas rumanas excluyen del régimen especial para el IVA todos los objetos usados que contienen metales preciosos y piedras preciosas o semipreciosas y crean obstáculos para las empresas del sector.

Si las autoridades de Rumanía no actúan pronto, la Comisión podría enviarles un dictamen motivado.

27 de noviembre de 2019 - La Comisión pide a Rumania que cumpla el calendario acordado para el desarrollo de un nuevo sistema informático destinado a controlar la circulación de productos sujetos a impuestos especiales

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento a Rumanía por no financiar y desarrollar a tiempo las nuevas versiones de un sistema informático para controlar la circulación en toda la UE de productos sujetos a impuestos especiales (alcohol, tabaco y productos energéticos).

Las normas de la UE (principalmente la Directiva 2008/118/CE del Consejo) permiten la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales aplicando un aplazamiento del pago de dichos impuestos especiales, siempre que los documentos electrónicos se tramiten debidamente en los

Estados miembros de expedición y de llegada. El sistema informático también permite a los Estados miembros comunicar información sobre los operadores autorizados a participar en tal circulación y cooperar entre ellos para luchar contra el fraude. Rumanía está utilizando una versión no actualizada del sistema informático y no ha adoptado las medidas necesarias para emplear la nueva versión. El hecho de que Rumanía no actúe a tiempo podría tener graves consecuencias para el mercado interior, ya que normalmente solo se autorizaría la circulación con origen o destino en Rumanía de los productos sujetos a impuestos especiales con derechos pagados. Esto también puede perjudicar a todos los demás Estados miembros que necesiten intercambiar información administrativa con Rumanía.

Si las autoridades de Rumanía no actúan en los dos próximos meses, la Comisión podría enviarles un dictamen motivado.

7.3. Dictámenes motivados

25 de julio de 2019- La Comisión adopta nuevas medidas para poner fin a las exenciones fiscales ilegales en las industrias de yates en Italia y en Chipre

La Comisión adoptó, el 25 de julio, nuevas medidas para poner fin a las exenciones fiscales ilegales en las industrias de yates de Italia y Chipre enviando dictámenes motivados a Italia y a Chipre por no haber recaudado el importe correcto del IVA sobre el arrendamiento de yates. Las exenciones fiscales de este tipo pueden dar lugar a importantes distorsiones de la competencia. Debido al tamaño de este sector, estos regímenes fiscales ilegales y favorables también son contrarios al proceso de consolidación fiscal de dichos Estados miembros.

Si Italia y Chipre no actúan pronto, la Comisión podría tomar la decisión de llevar el asunto ante el TJUE.

25 de julio de 2019- La Comisión pide a Bélgica que ajuste al Derecho de la UE sus normas sobre la deducibilidad fiscal de las pensiones alimenticias

La Comisión envió un dictamen motivado a Bélgica pidiéndole que modifique su legislación sobre la deducibilidad de las pensiones alimenticias de la renta imponible de los no residentes. Actualmente, Bélgica rechaza la deducción de las pensiones alimenticias a los contribuyentes no residentes, cuando el Estado miembro de residencia no está en condiciones de tener en cuenta su capacidad contributiva y su situación personal y familiar a causa de la baja cuantía de su renta mundial. Esta negativa penaliza a los contribuyentes no residentes porque han ejercido la libertad de circulación de trabajadores con arreglo al artículo 45 del TFUE y al artículo 28 del Acuerdo EEE.

Si Bélgica no actúa rápidamente, la Comisión podría tomar la decisión de llevar el asunto ante el TJUE.

25 de julio de 2019 - La Comisión insta a Grecia a adaptar sus normas relativas a la deducibilidad limitada de las pérdidas en el extranjero

La Comisión remitió un dictamen motivado a Grecia en relación con la legislación sobre el impuesto sobre la renta, que limita la deducibilidad de las pérdidas en el extranjero, tal como se interpreta en las directrices emitidas por las autoridades fiscales griegas.

Mientras que los beneficios de las empresas de origen nacional y los procedentes de otro Estado miembro de la UE o del EEE están sujetos a imposición en Grecia, el tratamiento de las pérdidas sufridas en el extranjero es limitado. Esta diferencia de tratamiento constituye una restricción a la libertad de establecimiento (artículo 49 del TFUE).

Si Grecia no actúa prontamente, la Comisión podría optar por llevar el asunto ante el TJUE.

25 de julio de 2019 - La Comisión insta a Polonia a que ajuste al umbral mínimo de la UE los tipos impositivos sobre determinados productos de la energía

La Comisión envió un dictamen motivado a Polonia por permitir que ciertas empresas con un

alto consumo de energía eximan del impuesto especial a determinados productos sujetos a impuestos especiales armonizados, como el carbón y el gas.

En virtud de la legislación polaca, determinados productos energéticos utilizados por empresas de gran consumo de energía que entran en el ámbito de aplicación del régimen europeo de comercio de derechos de emisión (RCDE UE) están exentos del impuesto especial. Esta norma favorece las actividades altamente contaminantes, va en contra de los objetivos climáticos de la UE y genera grandes distorsiones de la competencia dentro de la UE. La normativa nacional polaca también es contraria a la de la UE en relación con el impuesto energético (Directiva 2003/96/CE del Consejo).

Si Polonia no actúa rápidamente, la Comisión podría optar por llevar el asunto ante el TJUE.

25 de julio de 2019 - La Comisión pide a España que suprima la obligación impuesta a los contribuyentes no residentes de nombrar un representante fiscal

La Comisión remitió, el 25 de julio, un dictamen motivado a España por obligar a los contribuyentes no residentes a designar, en determinados casos, un representante fiscal con domicilio en España, algo que puede dar lugar a costes adicionales y a obstáculos para los contribuyentes.

Según la jurisprudencia del TJUE, esta obligación implica soportar el coste de la remuneración de dicho representante. Además, el hecho de que el representante deba residir en España obstaculiza la libre prestación de servicios de personas y empresas establecidas en otros Estados miembros de la UE y del EEE. Estas obligaciones legales quebrantan la libre circulación de los trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales (artículos 45, 49 y 56 del TFUE), en la medida en que imponen costes adicionales a los contribuyentes no residentes que pueden disuadirlos de emprender actividades o realizar inversiones en España.

Si España no actúa próximamente, la Comisión podría optar por llevar el asunto ante el TJUE.

25 de julio de 2019 - La Comisión envía un dictamen motivado a Dinamarca por no haber notificado las medidas nacionales de ejecución de las normas de la Directiva de lucha contra las prácticas de elusión fiscal

La Comisión remitió un dictamen motivado a Dinamarca por no haber notificado las medidas nacionales de ejecución de las normas de la Directiva de lucha contra las prácticas de elusión fiscal (la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo o Directiva contra las prácticas de elusión fiscal) relativas a las sociedades extranjeras controladas, cuyo objetivo es impedir que los beneficios se transfieran a países con un impuesto bajo o nulo.

Si Dinamarca no actúa pronto, la Comisión podría tomar la decisión de llevar el asunto ante el TJUE.

10 de octubre de 2019 - La Comisión pide a Italia que comunique las medidas nacionales de transposición en lo que respecta a las obligaciones en materia de IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes

La Comisión Europea remitió un dictamen motivado a Italia por no haber comunicado las medidas nacionales de transposición en relación con el lugar de la prestación de servicios y sobre las normas que rigen las facturas a efectos del IVA, tal como exige el Derecho de la UE (artículo 1 de la Directiva 2017/2455 del Consejo, que modifica la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE).

Estas normas forman parte de un paquete más amplio de medidas acordadas por los Estados miembros de la UE en 2017 para mejorar la recaudación del IVA en el comercio electrónico y reducir el fraude en materia de IVA en el sector. El plazo de cumplimiento era el 31 de diciembre de 2018.

Si Italia no toma medidas inmediatamente, la Comisión podría tomar la decisión de llevar este asunto ante el Tribunal de Justicia de la UE.

27 de noviembre de 2019 - La Comisión pide a Alemania que actualice las normas relativas a la tributación de las plusvalías para determinadas ventas de bienes inmuebles

La Comisión decidió enviar un dictamen motivado a Alemania en relación con su legislación tributaria que, a efectos de tributación de las plusvalías, da un tratamiento diferente a las ventas de bienes inmuebles efectuadas por empresas nacionales que a las efectuadas por empresas extranjeras sin actividades empresariales en Alemania.

Según la Ley del impuesto sobre la renta alemana, solamente se podrá diferir la tributación sobre plusvalías en caso de reinversión si el inmueble se contabiliza en la partida de activos fijos de una empresa nacional durante un mínimo de seis años ininterrumpidos. Se considera que las sociedades constituidas con arreglo a la legislación alemana que no ejerzan actividad empresarial en Alemania tienen establecimiento permanente en el país, mientras que las sociedades no residentes generalmente no lo tienen. Esto constituye una restricción a la libre circulación de capitales e incumple lo dispuesto en el artículo 63 del TFUE.

Si Alemania no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE.

27 de noviembre de 2019 - La Comisión pide a España que elimine las condiciones indebidamente restrictivas de los diferimientos fiscales en los casos de escisiones de empresas

La Comisión decidió remitir un dictamen motivado a España en el que le solicita que elimine las condiciones de la legislación española contrarias a las normas de la UE sobre fusiones, que tienen por objeto garantizar que la reorganización de empresas, como las fusiones y las escisiones, no se vea obstaculizada por cuestiones tributarias en el momento de la reestructuración (Directiva 90/434/CEE del Consejo).

La tributación de las plusvalías resultantes de dicha reorganización deberá diferirse a una venta

o enajenación posterior de los activos y las acciones. No obstante, la legislación española establece condiciones indebidamente restrictivas para determinados tipos de escisiones de empresas. El diferimiento del pago del impuesto no se concederá si los accionistas de la sociedad escindida no reciben la misma proporción de acciones en todas las sociedades resultantes de la escisión, a menos que los activos adquiridos sean ramas de actividad.

Si España no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE.

27 de noviembre de 2019 - La Comisión pide a Austria e Irlanda que transpongan normas de limitación de intereses a escala de la UE

La Comisión envió dictámenes motivados a Austria e Irlanda en los que les solicita que transpongan a su legislación nacional la norma de limitación de intereses, como se exige en la Directiva contra la elusión fiscal de la UE (Directiva 2016/1164 del Consejo). Ambos Estados miembros alegaron que ya aplicaban normas de limitación de intereses «igualmente eficaces» y, por consiguiente, presentaron solicitudes de excepción con arreglo al Derecho de la Unión.

En julio de 2018, la Comisión informó a Austria e Irlanda de que considera que las normas nacionales respectivas no son «igualmente eficaces» que la norma de limitación de intereses establecida en el Derecho de la Unión y, por tanto, no está justificado aplazar la transposición de dicha disposición hasta el 1 de enero de 2024. Además, las medidas alegadas por Austria e Irlanda tampoco figuraban en la lista de normas nacionales de limitación de intereses que la Comisión Europea considera «igualmente eficaces». Hasta la fecha, ni Austria ni Irlanda han transpuesto las disposiciones pertinentes ni han notificado medidas nacionales para su transposición.

Si Austria e Irlanda no actúan en los próximos dos meses, la Comisión podría optar por remitir los asuntos al Tribunal de Justicia de la UE.

27 de noviembre de 2019 - La Comisión pide a Italia que adapte al Derecho de la Unión sus normas relativas al impuesto regional sobre la gasolina para vehículos de motor

La Comisión envió un dictamen motivado a Italia por recaudar, a nivel regional, un impuesto especial sobre la gasolina para vehículos de motor (conocido como «Imposta Regionale sulla Benzina por Autotrazione» o «IRBA») añadido al impuesto especial ya recaudado sobre la base de la legislación de la UE.

De conformidad con el Derecho de la Unión (Directiva 2008/118/CE del Consejo), los Estados miembros pueden imponer otros gravámenes indirectos a los productos sujetos a impuestos especiales si se cumplen dos condiciones: el gravamen se impone con fines específicos y respeta las normas de la UE aplicables a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido. En opinión de la Comisión, estos dos requisitos no se cumplen en el caso del IRBA.

Si Italia no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE.

27 de noviembre de 2019 - La Comisión pide a Portugal que modifique su legislación discriminatoria en materia de impuesto de matriculación de automóviles

La Comisión remitió un dictamen motivado a Portugal por imponer a los automóviles usados importados de otros Estados miembros una mayor carga fiscal que a los automóviles usados adquiridos en el mercado portugués.

En la actualidad, la legislación portuguesa no tiene en cuenta íntegramente la depreciación de los automóviles importados de otros Estados miembros, por lo que no es compatible con el artículo 110 del TFUE. El Tribunal de Justicia ya concluyó el 16 de junio de 2016 (sentencia C-200/15) que una versión anterior de este impuesto portugués era contraria al Derecho de la Unión.

Si Portugal no actúa en el plazo de un mes, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE.

27 de noviembre de 2019 - La Comisión pide a Alemania, Chequia, Chipre, España, Grecia, Italia y Luxemburgo que comuniquen las medidas nacionales de transposición de los mecanismos de resolución de litigios fiscales

La Comisión envió dictámenes motivados a Alemania, Chequia, Chipre, España, Grecia, Italia y Luxemburgo por no haber comunicado las medidas nacionales de transposición de los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea (Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo) antes de la fecha límite del 30 de junio de 2019.

Si los citados Estados miembros no actúan en los próximos dos meses, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE.

Dictámenes motivados adicionales

27 de noviembre de 2019 - La Comisión pide de nuevo a Dinamarca que adapte al Derecho de la Unión sus normas en materia de imposición sobre los dividendos pagados a fondos de inversión no residentes

La Comisión ha enviado un dictamen motivado adicional a Dinamarca en relación con las normas tributarias que prevén un trato diferente a los dividendos pagados a organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios según sean nacionales o extranjeros.

En ese país, los dividendos distribuidos a los fondos registrados como «institutos de inversión sometidos a una imposición mínima» están exentos de impuestos, pero solo si los institutos son daneses. La Comisión ya trató este asunto en un dictamen motivado de abril de 2013, pero puso el caso en suspenso a la espera del resultado de un procedimiento prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la UE sobre el asunto. En junio de 2018, el Tribunal dictaminó en el asunto C-480/16 Fidelity Funds que esas normas constituyen una restricción in-

justificada a la libre circulación de capitales e incumplen lo dispuesto en el artículo 63 del TFUE. No obstante, Dinamarca no ha adoptado todavía las medidas legislativas necesarias para armonizar sus normas con el Derecho de la Unión.

Si Dinamarca no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE.

27 de noviembre de 2019 - La Comisión solicita a los Países Bajos que modifique normas fiscales que constituyen obstáculos a la transferencia transfronteriza de pensiones

La Comisión ha remitido un dictamen motivado adicional a los Países Bajos en el que le solicita que modifique tres conjuntos de normas fiscales que constituyen obstáculos a la transferencia transfronteriza de capital en concepto de pensiones y al pago transfronterizo de pensiones.

En primer lugar, los proveedores de servicios de pensiones extranjeros tienen que ofrecer a las autoridades neerlandesas garantías, tales como garantías reales o bancarias, si transfieren capital en concepto de pensiones a un proveedor extranjero o si un proveedor extranjero desea prestar servicios en el mercado neerlandés. En segundo lugar, los (antiguos) empleados deben ofrecer garantías si su capital en concepto de pensiones se transfiere a un proveedor extranjero o si desean contratar servicios de pensiones con un proveedor extranjero. En tercer lugar, las transferencias de capital en concepto de pensiones a proveedores extranjeros por los trabajadores que acepten un empleo fuera de los Países Bajos solo están exentas de tributación si los proveedores extranjeros asumen la responsabilidad de cualquier reclamación fiscal o si el propio contribuyente ofrece tal garantía. Estas condiciones restringen la libertad de circulación de los ciudadanos y los trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales (artículos 21, 45, 49, 56 y 63 del TFUE).

Si los Países Bajos no actúan en los próximos dos meses, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE.

7.4. Asuntos archivados

25 de julio de 2019 - La Comisión cierra procedimientos de infracción sobre la Directiva contra las prácticas de elusión fiscal

La Comisión decidió cerrar, el 25 de julio, los procedimientos de infracción contra Bélgica, Chequia, Chipre, Francia, Grecia, Portugal y el Reino Unido, toda vez que han cumplido sus obligaciones de comunicar a la Comisión sus respectivas normativas para evitar la elusión fiscal en ejecución de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo contra las prácticas de elusión fiscal.

27 de noviembre de 2019 - La Comisión archiva el procedimiento de infracción contra Lituania en relación a la transposición de los mecanismos de resolución de litigios fiscales

La Comisión decidió archivar el procedimiento de infracción contra Lituania que ya ha comunicado las medidas nacionales de transposición de los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la UE (Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017 relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea).

7.5. Remisiones al Tribunal de Justicia de la UE

25 de julio de 2019 - La Comisión lleva a Bélgica ante el TJUE por su trato fiscal a los contribuyentes que invierten en bienes inmuebles en el extranjero

La Comisión decidió, el 25 de julio, llevar a Bélgica ante el Tribunal de Justicia de la UE por no haber aplicado correctamente las normas relativas al cálculo de los ingresos procedentes de los alquileres. Esta situación puede dar lugar a un trato fiscal diferente y disuadir a los residentes belgas de adquirir bienes inmuebles en el extranjero. En su sentencia de 12 de abril de 2018 (Comisión/Bélgica, asunto C-110/17), el TJUE declaró que las disposiciones belgas en materia de rentas de alquiler son contrarias al Derecho de la Unión. Los ingresos por alquiler de los contribuyentes en Bélgica procedentes de bienes inmue-

bles situados en el extranjero se calculan sobre la base del valor real de los alquileres, mientras que los bienes inmuebles situados en Bélgica se basan en el valor catastral, es decir, se calculan atendiendo a la descripción y la valoración de los bienes.

Esto significa que Bélgica incumplió las obligaciones que le incumben en virtud de la libre circulación de capitales (artículo 63 del TFUE y artículo 40 del Acuerdo EEE). La Comisión pide al TJUE que imponga sanciones financieras en forma de una suma a tanto alzado de 4.905,90 EUR diarios entre el día siguiente al plazo de transposición establecido por la Directiva expirado y, bien el cumplimiento por parte de Bélgica, o bien la fecha de pronunciamiento de la sentencia en virtud del artículo 260, apartado 2, del TFUE con una suma a tanto alzado de un mínimo de 2.029.000 EUR y una multa coercitiva diaria de 22.076,55 EUR desde el día de la primera sentencia hasta alcanzar el pleno cumplimiento o hasta la segunda sentencia del TJUE.

25 de julio de 2019 – La Comisión lleva a Alemania ante el TJUE por no ajustarse a las normas de la UE sobre el IVA para los productores agrícolas

La Comisión llevó a Alemania ante el TJUE por no aplicar correctamente el régimen del IVA de la UE a los productores agrícolas. Con arreglo a las normas actuales de la UE, los Estados miembros pueden aplicar un régimen de IVA a tanto alzado (Directiva 2006/112/CE del Consejo) que permite a los productores agrícolas cobrar a sus clientes un importe a tanto alzado, o una «compensación a tanto alzado», sobre sus productos y servicios agrícolas. A su vez, los productores agrícolas no pueden solicitar la compensación del IVA que ya hayan pagado. Está previsto que el régimen sea utilizado por los productores agrícolas que puedan experimentar dificultades administrativas al aplicar las normas ordinarias del IVA o las normas simplificadas previstas para las pequeñas empresas.

No obstante, las autoridades alemanas aplican el régimen a tanto alzado por defecto a todos los productores agrícolas, incluidos los propietarios

de grandes explotaciones agrícolas, independientemente de si se enfrentan a tales dificultades administrativas. Los únicos que no pueden beneficiarse del régimen son los productores agrícolas que se dedican a la cría comercial.

Además, según las cifras del Tribunal Federal de Cuentas de Alemania (Bundesrechnungshof), los productores agrícolas alemanes a los que se aplica el régimen de tanto alzado reciben también una compensación excesiva por el IVA soportado. Esto no está permitido por la normativa de la UE y genera importantes distorsiones de la competencia en el mercado interior, en particular a favor de los grandes productores agrícolas que no tienen dificultades con el régimen normal del IVA.

25 de julio de 2019 – La Comisión lleva a Italia ante el TJUE por no haber hecho frente a un sistema ilegal de exenciones para el combustible utilizado para propulsar los yates fletados en las aguas de la UE.

Las normas actuales de impuestos especiales de la UE permiten a los Estados miembros no gravar el combustible utilizado por una empresa de navegación con fines comerciales, por ejemplo, en la venta de servicios de navegación marítima. Se puede aplicar una exención, pero solo si la persona que alquila el barco vende dichos servicios a otros. Infringiendo las normas de la UE, Italia permite que las embarcaciones de recreo alquiladas, como los yates, califiquen como “comerciales” incluso si son para uso personal. Esta situación puede permitirles beneficiarse de la exención de impuestos especiales sobre el combustible utilizado para alimentar sus motores.

10 de octubre de 2019 – La Comisión lleva a Hungría ante el Tribunal de Justicia por no aplicar el impuesto especial mínimo de la UE sobre los cigarrillos

La Comisión llevó a Hungría ante el Tribunal de Justicia por no aplicar el umbral mínimo de la UE para el impuesto especial sobre los cigarrillos establecido en las normas de la UE sobre las labores del tabaco.

Se concedió a Hungría un largo período de transición hasta el 31 de diciembre de 2017 con el fin de aumentar gradualmente el impuesto especial sobre los cigarrillos y alcanzar el umbral mínimo exigido. En la actualidad, el impuesto especial aplicado por Hungría sigue por debajo de ese umbral de la UE, lo que genera distorsiones de la competencia con otros Estados miembros y es contrario a la política de protección de la salud de la UE. Las normas comunes de la UE (Directiva 2011/64/UE del Consejo), que tienen por objeto garantizar el funcionamiento correcto del mercado interior y un nivel elevado de protección de la salud humana, exigen que los Estados miembros cobren un impuesto especial sobre los cigarrillos de al menos el 60% del precio medio ponderado de venta al por menor de los cigarrillos aplicable, que no será inferior a 90 EUR por 1.000 cigarrillos. La regla del 60% no se aplica si el nivel del impuesto especial es como mínimo de 115 EUR por 1.000 cigarrillos.

27 de noviembre de 2019 – La Comisión lleva a Polonia ante el Tribunal de Justicia por no eliminar determinadas exenciones fiscales sobre el uso de productos energéticos por empresas altamente contaminantes

La Comisión ha decidido llevar a Polonia ante el Tribunal de Justicia por permitir que ciertas empresas con un alto consumo de energía queden exentas del impuesto especial al carbón y al gas. En virtud de la legislación polaca, y contrariamente al Derecho de la Unión, determinados productos energéticos, como el carbón y el gas, utilizados por empresas con un alto consumo de energía y que entran en el ámbito del régimen de comercio de derechos de emisión de la UE (RCDE UE), están exentos del impuesto especial.

Las normas comunes de la UE sobre la fiscalidad de la energía (Directiva 2003/96/CE del Consejo) obligan a las empresas que gozan de estas exenciones, si han introducido mejoras relativas al medio ambiente o a la eficiencia energética, a que vayan más allá de lo exigido por los instrumentos vinculantes de la UE, como el RCDE UE. No obstante, la legislación polaca no exige ese nivel de eficiencia energética. Estas normas

favorecen las actividades altamente contaminantes, por lo que son contrarias a los objetivos climáticos de la UE y generan grandes distorsiones de la competencia dentro de la Unión.

La decisión de remitir el asunto al Tribunal de Justicia se debe a que Polonia no ha adaptado su legislación al Derecho de la Unión tras el dictamen motivado de la Comisión.

8. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE

11 de julio de 2019 – Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE en el asunto C-91/18, Comisión/Grecia (Tsipouro)

La sentencia establece que la normativa griega que aplica un tipo reducido de impuesto especial al tsipouro y a la tsikoudia fabricados por empresas de destilación y un tipo de gravamen superreducido del impuesto especial a los fabricados por pequeños destiladores es contraria al Derecho de la UE

El Tribunal de Justicia declara que Grecia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 92/83 al adoptar y mantener en vigor una normativa que aplica al tsipouro y a la tsikoudia fabricados por las empresas de destilación, denominadas «destiladoras sistemáticas», en lugar del tipo general nacional del impuesto especial, un tipo de gravamen reducido del 50%. Además, al adoptar y mantener en vigor una normativa que aplica un tipo de gravamen superreducido del impuesto especial al tsipouro y a la tsikoudia fabricados por los pequeños destiladores, denominados «ocasionales», Grecia ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a la citada Directiva, en relación con la Directiva 92/84.

9. INFORMES Y PUBLICACIONES

9.1. Brecha del IVA en 2017

En 2017, los países de la UE perdieron 137.000 millones de euros en ingresos del impuesto del valor

añadido (IVA), según el último estudio⁶¹ publicado en septiembre de 2019 por la Comisión Europea. La llamada «brecha del IVA» (o diferencia global entre los ingresos previstos en concepto de IVA y el importe realmente recaudado) ha disminuido algo en comparación con años anteriores, pero sigue siendo muy elevada.

Esta importante brecha del IVA vuelve a poner de relieve la necesidad de una reforma global de las normas de la UE en la materia, tal como propuso la Comisión en 2017, así como de una mayor cooperación entre los Estados miembros para frenar el fraude en el IVA y para que las normas funcionen para las empresas y los comerciantes legítimos. El déficit recaudatorio en materia de IVA mide la eficacia de la aplicación de este impuesto y las medidas de cumplimiento en cada Estado miembro, ya que proporciona una estimación de la pérdida de ingresos debida al fraude y la evasión fiscal, la elusión fiscal, las quiebras, las insolvencias financieras y los errores de cálculo.

Rumanía registró la mayor brecha nacional del IVA, con un 36 % de los ingresos por IVA perdido en 2017. La siguieron Grecia (34 %) y Lituania (25 %). Las brechas más pequeñas se registraron en Suecia, Luxemburgo y Chipre, donde solo se extravió el 1 % de los ingresos medios del IVA. En términos absolutos, la mayor brecha del IVA, por un importe de 35.000 millones de euros, se produjo en Italia.

Aun así, la situación varía considerablemente según los Estados miembros. La brecha del IVA disminuyó en 25 Estados miembros y aumentó en tres. Malta (-7 %), Polonia (-6 %) y Chipre (-4 %) registraron buenos resultados, con una gran disminución de sus pérdidas de IVA. Siete Estados miembros (Eslovenia, Italia, Luxemburgo, Eslovaquia, Portugal, Chequia y Francia) también tuvieron buenos resultados al reducir su déficit recaudatorio en materia de IVA en más del 2 %. La brecha del IVA aumentó bastante en Grecia (2,6 %) y Letonia (1,9 %) y poco en Alemania (0,2 %).

⁶¹ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf

En el caso de España, la brecha del IVA siguió una fuerte tendencia a la baja durante el período analizado. Entre 2013 y 2017, la brecha se redujo en aproximadamente nueve puntos porcentuales, hasta el 2,4 % del VTTL (*VAT Total Tax Liability*, a saber, la obligación tributaria de acuerdo con la legislación fiscal).

Nominalmente, la brecha del IVA se redujo en 8.000 millones de euros hasta los 137.500 millones de euros en 2017, una cantidad similar a la disminución de 2016 de 7.800 millones de euros. La brecha del IVA en 2017 representó el 11,2 % del total de los ingresos por IVA en la UE, frente al 12,2 % del año anterior. Esta tendencia a la baja puede observarse ahora por quinto año consecutivo.

El informe sobre la brecha del IVA se centra en 2017, ya que este es el período más reciente del que se tienen datos globales de las cuentas nacionales y de los recursos propios. No obstante, el estudio de este año introduce un nuevo elemento: un ejercicio de previsión que ofrece las llamadas «estimaciones rápidas» para el año anterior al de publicación, es decir, 2018. Estas estimaciones rápidas indican que la brecha del IVA probablemente seguirá su tendencia a la baja y disminuirá por debajo de los 130.000 millones de euros y el 10 % del déficit recaudatorio en materia de IVA en 2018.

9.2. Otros informes y publicaciones

Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2019 edition

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2019.pdf

Taxation paper 76: Estimating International Tax - Evasion by Individuals

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2019-taxation-papers-76.pdf

Commission staff working document evaluation of the Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, 11.9.2019

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2019_staff_working_document_evaluation_on_dac.pdf

Commission staff working document evaluation of the Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, 12.9.2019

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2019_staff_working_document_evaluation_on_dac.pdf



LA PARTICIPACIÓN DE LAS INSTITUCIONES VASCAS EN EL NUEVO ORDEN TRIBUTARIO INTERNACIONAL: PASADO, PRESENTE Y FUTURO

JOSÉ RUBÍ CASSINELLO (*)

INTRODUCCIÓN

La participación del País Vasco en los foros internacionales en los que se tratan y deciden cuestiones fiscales ha sido una aspiración constante de las instituciones vascas a lo largo de la historia moderna del Concierto Económico, hasta el punto de que, precisamente, el desacuerdo acerca de la forma en que debe hacerse efectiva dicha participación, constituyó un obstáculo que se reveló insalvable en la negociación sobre la renovación del Concierto Económico de 1981 y provocó la ruptura de las negociaciones y la aprobación de forma unilateral, por parte del estado, de la Ley 25/2001, de 27 de diciembre, por la que se prorroga la vigencia del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo¹.

No fue sino desde 2010, tras el acuerdo alcanzado en el Congreso con vistas a la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado para 2011 entre el Grupo Nacionalista y el Grupo Socialista, cuando se sentaron las bases para que, por primera vez, representantes del País Vasco acudieran, integrándose en la

delegación estatal, a determinadas reuniones de los grupos de trabajo del Consejo de la UE, en los que se discuten temas fiscales.

El presente trabajo tiene como objeto hacer una descripción de la experiencia acumulada en estos casi nueve años en los que los representantes de las haciendas vascas han participado en los señalados grupos de trabajo así como ofrecer una valoración de la misma, identificando sus principales fortalezas y sus puntos débiles y carencias, tanto desde el punto de vista de la actitud con la que las administraciones vascas han asumido el reto de esa participación como desde el de la forma en que la misma se ha articulado en la práctica. Para ello, la primera parte del trabajo, a modo de introducción, examinará las razones prácticas y fundamentos jurídicos que justifican la participación vasca en los foros fiscales internacionales. La segunda parte realizará una mirada retrospectiva identificando los principales problemas a los que las administraciones forales han debido enfrentarse desde la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea en 1986 hasta la efectiva aplicación del acuerdo de la Comisión Mixta de Concierto Económico de 2010. En la tercera parte, abordaremos la descripción de la participación vasca en los nueve años de experiencia acumulada y el balance de la misma. Por fin, en la última parte, identificaremos los principales retos a los que se enfrentan las administraciones fiscales forales en la definición y aplicación del nuevo orden fiscal internacional, así como las medidas que entendemos pueden

¹ Sobre la cuestión controvertida puede consultarse el trabajo de LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, Enrique, "Crisis y renovación del Concierto Económico", Ad Concordiam, 2005.

(*) Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia.

y deben ser adoptadas con vistas a que nuestro peculiar sistema de financiación se enfrente con garantías de éxito al reto de integrarse con naturalidad en el mismo, en una muestra más de la capacidad de adaptación que ha demostrado el Concierto Económico a lo largo de sus más de 140 años de historia.

I. FUNDAMENTO DE LA PARTICIPACIÓN DE LAS INSTITUCIONES VASCAS EN LOS FOROS FISCALES INTERNACIONALES

Como es sabido, la Constitución española de 1978, en su artículo 149.1.3, reserva con carácter exclusivo al Estado la competencia en materia de relaciones internacionales. No debe extrañarnos esta circunstancia si tenemos en cuenta las dificultades que debió encarar el tránsito de una concepción profundamente centralista del estado, como la que caracterizaba a la dictadura franquista, a una organización política descentralizada, en la que las Comunidades Autónomas estaban destinadas a asumir un acervo relevante de competencias, de acuerdo con los preceptos del texto constitucional dedicados a la organización territorial del Estado, en su Título VIII. La consecuencia inmediata fue que ninguno de los Estatutos de Autonomía aprobados tras la aprobación de aquella, incluido el Estatuto de Gernika, hicieron mención alguna a la dimensión exterior de su actividad. Si bien, en los albores del estado autonómico esta situación no fue una fuente de tensiones importantes, la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea a partir de 1986, obligó a plantearse el papel que las Comunidades Autónomas, sujetos activos de muchas de las competencias afectadas por la pertenencia al club europeo, debían jugar, tanto en la fase ascendente, es decir, en la definición del contenido de las políticas comunitarias, como en la fase descendente, esto es, en la aplicación de las mismas.

Tampoco los Tratados Constitutivos ayudaban demasiado en la medida en que es un hecho incontrovertido que la Unión Europea es una construcción política realizada por los Estados, en la que la cuestión regional, pese a que

progresivamente ha adquirido protagonismo, no ha dejado de contemplarse como un tema marginal, perteneciente al círculo interno y propio de cada uno de los Estados miembros, sin que a los entes regionales se les otorgara relevancia alguna, al menos inicialmente, en el proceso de integración. Únicamente a partir del Tratado de Maastricht, con la creación del Comité de las Regiones, la asunción del principio de subsidiariedad y la posibilidad de que una autoridad regional pueda representar al Estado miembro en el Consejo, las regiones han comenzado a adquirir cierto protagonismo que, sin embargo, está lejos de satisfacer las expectativas más ambiciosas².

Si nos ceñimos a las competencias fiscales, también nos encontramos con la ausencia en el Concierto Económico de 1981 de precepto alguno dedicado a su dimensión *ad extra*, más allá del necesario sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados por el Estado español o a los que este se adhiera, contenida en su artículo 3³. Tampoco debería sorprendernos esta ausencia de previsiones si tenemos en cuenta que en la primera versión del Concierto las competencias de que disfrutaban las instituciones vascas eran ciertamente limitadas aunque, como veremos, su ejercicio podía colisionar con la normativa comunitaria. Hubo que esperar hasta 1997 en que, tras el correspondiente acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo, la Ley 38/1997, de 4

2 El papel de las regiones en la construcción de la Europa comunitaria y la participación del País Vasco en la gobernanza multinivel fiscal y financiera de la Unión Europea, puede consultarse en "Europa de las regiones y el futuro Federal de Europa Balance y perspectivas de la gobernanza multinivel de la Unión Europea" (Eurobasque, 2019), que incluye un capítulo dedicado a "La participación de las entidades sub-estatales en el escenario de gobernanza multinivel fiscal y financiera de la Unión Europea: balance crítico y propuestas de futuro desde la experiencia vasca", trabajo ganador del premio Universitas, 2018.

3 La necesidad de respetar los pactos internacionales se incorporó ya en la tercera renovación del Concierto Económico aprobada mediante Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 y se reprodujo en los sucesivos textos concertados ("*Las Diputaciones... no podrán adoptar disposición alguna que se halle en contradicción con los pactos internacionales, ajustados por España con las naciones extranjeras*").

de agosto, incorporó un apartado 3 a su artículo 5, en el que se preveía expresamente que *“el Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico”*. Idéntica previsión contiene el apartado 2 del actual artículo 4 del Concierto, aprobado mediante Ley 12/2002, de 23 de mayo.

Más allá de las evidentes connotaciones políticas o ideológicas que plantea la participación de entes regionales en los foros en que se analizan y deciden cuestiones que afectan a la fiscalidad internacional, la asunción de un protagonismo activo por parte de las instituciones competentes del País Vasco deriva, inicialmente, de una realidad jurídica incontestable: las competencias que el bloque de constitucionalidad, integrado por la Disposición Adicional 1ª de la Constitución, el Estatuto de Autonomía de Gernika y el Concierto Económico, reconoce en materia tributaria al País Vasco. Como establece el artículo 1 del Concierto Económico, las instituciones competentes de los territorios históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, asignando a las diputaciones forales las competencias para la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran su sistema tributario.

La capacidad reconocida a las instituciones del País Vasco para diseñar su propio régimen tributario, aun con las evidentes limitaciones derivadas de las normas de armonización contenidas en el propio Concierto, de carácter general o propias de cada una de las distintas figuras tributarias, genera no pocas obligaciones para dichas instituciones, en la medida en que, en el ejercicio de dicha competencia, deben respetar, tal y como proclama el artículo 2 del Concierto, los tratados internacionales suscritos por el Estado español, en particular, los Convenios internacionales para evitar la doble imposición y, singularmente, las normas de armonización fiscal de la Unión Europea. De esta manera, las instituciones competentes de los Territorios Históricos deben tener muy en cuenta el acervo

completo de la legislación comunitaria, tanto el derecho originario como el derecho derivado, con la creciente profusión de directivas, reglamentos, etc. que integran aquel. No solo eso, sino que también, a su vez, se ven compelidos a tomar en consideración el contenido del llamado *soft law*, instrumentos jurídicos no vinculantes aprobados por las instituciones europeas o la conocida como la *legislación judicial*, derivada de la doctrina dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al interpretar el contenido de los Tratados.

Por todo ello, los Territorios Históricos se convierten en sujetos activos y pasivos del proceso de armonización fiscal comunitaria, como titulares exclusivos de las competencias normativas en materia fiscal y de las de aplicación de los tributos y, desde este punto de vista, pocas objeciones teóricas pueden plantearse a su aspiración de participar en el proceso de definición de dicho marco fiscal, básicamente en el ámbito de la imposición directa, más aún, en los últimos tiempos en que la globalización económica, la integración de los mercados y la evolución tecnológica están poniendo de manifiesto la incapacidad de los tradicionales sistemas fiscales y de los instrumentos en manos de los estados para lidiar con la internacionalización de la actividad económica, en la que la aparición de bases imponibles crecientemente móviles, la libertad de circulación de capitales y la ausencia de controles coordinados provocan que atajar la proliferación de paraísos fiscales y de centros financieros ausentes de regulación se convierta en el principal objetivo de las administraciones tributarias y generan el convencimiento de que los problemas afectan de manera global al conjunto de las mismas, con la conclusión de que únicamente mediante la adopción de medidas coordinadas será posible la consecución de los objetivos comunes.

En definitiva, entendemos que la aspiración de las haciendas vascas de ser reconocidas como verdaderas haciendas integrales, no solo justifica el derecho de las mismas de participar en la creación del nuevo orden fiscal internacional, sino que constituye una exigencia y una necesidad ineludible.

II. LA PARTICIPACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES FISCALES VASCAS EN EL PANORAMA INTERNACIONAL: MIRADA RETROSPECTIVA

Como ya hemos señalado, no fue sino hasta 2010, cuando se produjo el acuerdo entre la administración vasca y española para articular la participación de aquella en los grupos de trabajo del ECOFIN, cuando conocieran asuntos vinculados al ámbito material del Concierto Económico. Ello ha supuesto que, en el periodo que media entre la recuperación del Concierto en 1981 y la señalada fecha, las instituciones vascas competentes en materia fiscal no han tenido participación alguna, ni siquiera testimonial, en el proceso de adopción de decisiones en materia fiscal (fase ascendente), limitándose su protagonismo a la materialización en el ámbito de sus competencias de la adaptación de las directivas aprobadas en materia fiscal o la ejecución y cumplimiento de la normativa emanada de los órganos encargados de su aprobación en el ámbito de la Unión Europea (fase descendente).

Desde el punto de vista de las competencias que el Concierto Económico reconoce a las instituciones del País Vasco podemos constatar cómo el proceso de asunción de capacidad normativa y su ejercicio, singularmente en el ámbito de la fiscalidad empresarial, han venido acompañados de una permanente conflictividad, tanto en el ámbito interno como en el marco europeo, hasta el punto de que podemos afirmar, sin temor a equivocarnos, que la aclaración de la cuestión relativa a la compatibilidad del régimen de Concierto Económico con la normativa comunitaria ha sido el problema más relevante al que el régimen concertado ha debido enfrentarse. Efectivamente, el respeto a las libertades básicas o a la disciplina comunitaria sobre ayudas de estado, ha sido el caballo de batalla utilizado de forma recurrente por los que han puesto en cuestión las decisiones normativas de las Juntas Generales durante todo el periodo a que nos referimos, con resultados diversos que tuvieron su punto culminante con la sentencia dictada por el Tribunal Supremo el 9 de diciembre de 2004 que,

con una doctrina ciertamente cuestionable, como luego se demostró, calificaba como ayudas de estado los elementos más relevantes de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, por separarse de la homóloga normativa estatal, afirmando que el elemento de selectividad (territorial) concurría por el mero hecho de que el ámbito de aplicación de la medida se circunscribiera al correspondiente Territorio Histórico que había aprobado la medida⁴. La sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 11 de septiembre de 2008, sin embargo, puso las cosas en su sitio, reconociendo la capacidad de un ente regional para regular la fiscalidad directa empresarial, afirmando que, en el caso, como el de Concierto, de que se cumpliera por el ente regional los requisitos de autonomía institucional, procedimental y económica, el marco de referencia para apreciar la selectividad de la medida, no era el de la totalidad del Estado miembro, sino el de la autoridad (regional) que había adoptado la medida.

Aunque no es el lugar para profundizar en las distintas fricciones que la normativa foral⁵ ha tenido con la normativa comunitaria⁶, enumeraremos las más relevantes a fin únicamente de dejar constancia de ellas:

4 Este argumento ya había sido utilizado por el Abogado General Saggio, en relación con la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al enjuiciar un recurso formulado por la administración general del Estado contra las Normas Forales de Incentivos Fiscales de 1993 y fue el detonante de la llamada paz fiscal, en cuya virtud la administración recurrente desistió del recurso y, con ello, se evitó la posibilidad de que el TJUE se pronunciara al respecto.

5 Nos referiremos en este trabajo a la normativa de Bizkaia, aunque idénticas cuestiones se plantearon en relación con la normativa de los Territorios Históricos de Araba y de Gipuzkoa.

6 Sobre los problemas del Concierto Económico con la normativa comunitaria puede consultarse ALONSO ARCE, Iñaki, "El Concierto Económico en Europa. El equilibrio entre la autonomía tributaria foral y la construcción de la Europa del futuro", IVAP, Premio Lehendakari Leizaola 2010; o VARIOS AUTORES, "El Concierto Económico en Europa. El equilibrio entre la autonomía tributaria foral y la construcción de la Europa del futuro"; IVAP 2014, European Inkings, nº 3.

- Norma Foral 8/1988, de 1 de julio, de incentivos fiscales a la inversión, declaradas incompatibles con el mercado común de conformidad con el apartado 1 del artículo 92 del Tratado, habida cuenta de que se conceden en forma contraria al artículo 52 del Tratado, mediante Decisión de la Comisión 93/337/CE, de 10 de mayo de 1993.
 - Norma Foral del Territorio Histórico de Vizcaya, 4/1992, de 26 de junio, por la que se establecen reglas de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las comunidades Europeas, para la trasposición de la Directiva 90/435/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, sobre el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de los Estados miembros, confirmada en primera instancia mediante sentencia del TSJPV de 11 de mayo de 1994 y declarada contraria a los principios de armonización y coordinación fiscal del Concierto Económico por sentencia del TS de 4 de diciembre de 1999.
 - Norma Foral 5/1993, de 24 de junio, de Medidas Fiscales Urgentes de Apoyo a la Inversión e Impulso de la Actividad Económica, que originó las opiniones del Abogado General Roberto Saggio en la cuestión prejudicial planteada por el TSJPV en el recurso formulado por la administración general del Estado, finalmente desistido tras la "paz fiscal" del año 2000. Por otra parte, en recurso planteado por la Comunidad Autónoma de la Rioja, el TSJPV en sentencia de 28 de junio de 2002 (confirmada por el TS en la suya de 24 de junio de 2008), anuló el artículo 14, que incluía las llamadas "minivacaciones fiscales" por "*afectar gravemente al deber de contribuir*". Por otro lado, la misma medida fue calificada por la Comisión como ayuda de estado ilegal e incompatible con el mercado común, mediante Decisión 2003/86/CE, de 20 de diciembre, confirmada en primera instancia mediante sentencia de 9 de septiembre de 2009⁷ y ratificada en casación por sentencia del TJUE de 9 de junio de 2011⁸.
 - Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, cuyo artículo 26, que contenía las llamadas "vacaciones fiscales" (una reducción degresiva en la base imponible para las empresas de nueva creación), fue objeto de Decisión 2002/806/CE calificándola como ayuda de estado legal e incompatible, confirmada por el Tribunal de Primera Instancia (TPI) en sentencia de 9 de septiembre de 2009⁹ y ratificada en casación por el TJUE el 28 de julio de 2011¹⁰.
 - Norma Foral 7/96, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1997, cuya Disposición Adicional 4ª preveía la concesión de un crédito fiscal del 45% en el Impuesto sobre Sociedades para aquellos contribuyentes que realizaran inversiones superiores a 2.500 millones de pesetas. La Decisión 2003/27/CE, calificó la medida como ayuda ilegal e incompatible, siendo ratificada mediante sentencia del TPI de 9 de septiembre de 2009¹¹ y por el TJUE en la de 28 de julio de 2011¹².
- En ninguno de los procedimientos anteriores, en los que se discute la concurrencia de los elementos característicos del concepto de ayuda, se plantea la cuestión de la selectividad territorial, a que hemos hecho referencia, sino que el elemento de selectividad que se analiza tiene que ver con el contenido material de la propia normativa enjuiciada, en la medida en que se afirma que la especificidad, y por tanto la discriminación, deriva del hecho de que el beneficio fiscal resulte aplicable a las empresas

7 Asunto T-87/02.

8 Asunto C-468/09.

9 Asunto T-268/01.

10 Asunto C-474/09.

11 Asunto T-266/01.

12 Asunto C-471/09.

nuevas y no a las existentes (en el caso de las vacaciones y minivacaciones fiscales) o a las empresas que inviertan importes superiores al umbral de 2.500 millones de pesetas y no a las que no superaban dicha cantidad (en el caso del crédito fiscal del 45%).

En otro orden de cuestiones, el régimen especial de los Centros de Dirección, Coordinación y Financieros (incluido en la versión inicial de la Norma Foral 3/1996, del Impuesto sobre Sociedades), fue objeto de escrutinio y declarado perjudicial en el marco del Código de Conducta de Fiscalidad de las empresas, en la primera evaluación elevada al Consejo el 29 de noviembre de 1999. La medida fue derogada por la Norma Foral 4/2002, de 30 de abril, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a los acuerdos de la Comisión Mixta de Cupo de 18-1-2000, en aplicación de la mencionada "paz fiscal".

Como vemos, la participación del País Vasco en foros internacionales en los que se deciden cuestiones que afectan a sus competencias fiscales durante los primeros 30 años de vigencia del Concierto Económico se ha limitado al cumplimiento de las obligaciones que derivan para sus instituciones competentes de la pertenencia al club comunitario, en tanto que región de un Estado miembro. Su participación en la denominada fase ascendente, el proceso de creación de la normativa comunitaria ha sido del todo inexistente, a pesar de que, como ya hemos puesto de manifiesto, desde la aprobación de la Ley 38/1997, el Concierto incorpora una previsión, que obliga al Estado a "arbitrar los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico"¹³. Como es obvio, la declaración fue

ignorada por los sucesivos gobiernos a pesar de que fue ratificada en la negociación de 2002 e incorporada al actual apartado Dos del artículo 4 del Concierto Económico, que desarrolla el principio de colaboración entre las respectivas administraciones.

La situación permaneció inalterable hasta la celebración de la Comisión Mixta del Concierto Económico (CMCE) de 22 de noviembre de 2010, celebrada en el marco de las negociaciones para conseguir la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado para 2011 entre los Grupos Nacionalista y Socialista en el Congreso de los Diputados, cuyo acuerdo quinto rezaba así:

"Acuerdo cuarto. Consejo Europeo de Ministros de Economía

En el marco de los mecanismos de colaboración previstos en el artículo 4 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico, el Gobierno remitirá a la Comisión Mixta del Concierto Económico información sobre las cuestiones tributarias, especialmente las que afecten a los tributos concertados, que sean objeto de tratamiento en el Consejo ECOFIN.

Asimismo, el Gobierno se compromete a establecer, con carácter inmediato, los cauces para que la Comunidad Autónoma del País Vasco participe directamente integrando la delegación del Estado, en los grupos de trabajo del ECOFIN, cuando conozcan de asuntos vinculados al ámbito material propio del Concierto Económico, en razón de la singularidad del régimen fiscal de los territorios históricos vascos conforme al Concierto Económico amparado por la disposición adicional primera de la Constitución Española y el Estatuto de Autonomía de Gernika.

En tal sentido se convocará a un representante de las Instituciones del País Vasco a las reuniones

o que tengan para ésta una vertiente singular en función de su especificidad autonómica, se tratarán, a iniciativa de cualquiera de las partes y de mutuo acuerdo, mediante instrumentos de cooperación de carácter bilateral".

¹³ El antecedente más inmediato de esta obligación lo encontramos en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 2/1997, de 13 de marzo, por la que se regula la Conferencia para Asuntos Relacionados con las Comunidades Europeas, que señala: "Aquellas cuestiones propias de la participación en los asuntos relacionados con las Comunidades Europeas, que afecten en exclusiva a una Comunidad Autónoma

de los grupos de trabajo D-4 -Cuestiones tributarias-, D-5 -Código de conducta- y D-8 -Lucha contra el fraude-. La posición del Estado será manifestada por el representante del mismo, sin perjuicio de los mecanismos de coordinación para la formación de dicha posición."

En cumplimiento de dicho acuerdo el 10 de marzo de 2011, el Director General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, del Ministerio de Economía y Hacienda, convocó a un representante de las Instituciones del País Vasco a la reunión del Grupo de Trabajo del Consejo ECOFIN D-5, sobre Código de Conducta de Fiscalidad de las Empresas, a celebrarse el 11 de abril, en la sede del Consejo, en Bruselas. El objeto de la reunión, según la propia misiva, consistía en renovar el compromiso de los Estados miembros de no establecimiento y desmantelamiento de medidas fiscales perniciosas, además de otros temas relacionados con el Código de Conducta. En la hoja adjunta a la convocatoria se precisa que *"en conclusión, al figurar en el previsible orden del día de la mencionada reunión un punto vinculado al ámbito material y singular del Concierto Económico, se invita a participar en la misma a un representante de las Instituciones del País Vasco para que se integre en la delegación del Estado"*, recordando, también, que *"la posición de este será manifestada por el representante del mismo, sin perjuicio de los mecanismos de coordinación para la formación de dicha posición"*.

En respuesta a dicha convocatoria, el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE), acordó, en su sesión 3/2011, celebrada el 17 de marzo de dicho año, designar como representante de las Instituciones del País Vasco para la reunión del 11 de abril del grupo de trabajo D-5 del Consejo ECOFIN, al representante de la Diputación Foral de Bizkaia en el propio OCTE. Poco después, en la sesión 7 del mismo año, de 14 de septiembre, el OCTE acuerda que a las reuniones de los grupos de trabajo del ECOFIN, D-5, Código de Conducta y D-4, Cuestiones fiscales, en lo que afecte a la imposición directa, asistirá un representante

de una de las Diputaciones Forales, mientras que en el caso de que afecte a la imposición indirecta, asistirá un representante del Gobierno Vasco. La distribución de funciones así establecida responde de forma natural a la asunción de capacidad normativa en materia de fiscalidad directa por las correspondientes Juntas Generales, mientras que en el ámbito de la imposición indirecta las funciones normativas se limitan normalmente a la transposición de directivas en la forma, además, que el Estado decida realizar dicha transposición y a temas de coordinación y colaboración en la gestión tributaria.

Desde ese momento, representantes del País Vasco han acudido a las reuniones de los grupos de trabajo señalados, integrándose en la delegación estatal y participando activamente en las reuniones, si bien, como se verá al hacer balance de la misma, su participación resulta ser manifestamente mejorable, tanto en los aspectos materiales como en los formales que la articulan.

Pero antes de hacer balance de los ocho años en que se ha desarrollado esta participación vasca en los grupos de trabajo del ECOFIN, resulta interesante contextualizar el acuerdo alcanzado en la CMCE y su trascendencia para las haciendas forales.

En los últimos años estamos asistiendo a una profunda transformación del panorama fiscal en el ámbito internacional. En pocos años, hemos pasado de una situación en la que la preocupación fundamental de los actores principales protagonistas durante décadas de la fiscalidad internacional (OCDE, ONU, etc.) se centraba en la incorporación de medidas dirigidas a evitar la doble imposición, a la actual, en la que dicha preocupación se ha sustituido, o al menos complementado, precisamente por la contraria: evitar la doble no imposición. Ello es consecuencia directa del cambio en las prácticas económicas y comerciales y en las estructuras de los agentes económicos en un mundo globalizado, cada vez más interconectado, en el que las fronteras para

las relaciones económicas, apoyadas por la evolución tecnológica, prácticamente han desaparecido.

Como poníamos de manifiesto hace algunos años¹⁴, la rápida y creciente integración de los mercados genera grandes oportunidades a nivel mundial, pero lo cierto es que también plantea nuevos problemas, desde el punto de vista económico y social. La sociedad del siglo XXI es consciente de la existencia, cada vez más evidente, de problemas que afectan de manera global al conjunto de las naciones que conforman la comunidad internacional, y cuya solución exige, cada vez con mayor claridad, la adopción de medidas de forma coordinada que aseguren la consecución, en la medida de lo posible, de los objetivos comunes. Ejemplos de ello los encontramos en la lucha contra el cambio climático, la consecución de los llamados objetivos del milenio, la estabilidad de los mercados financieros internacionales, la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, el blanqueo de capitales, etc...

Pero si lo anterior es obvio desde el punto de vista de la realidad económica, no lo es menos si nos fijamos en los aspectos que se refieren a los sistemas tributarios. Los regímenes fiscales cerrados, atenazados por la necesidad de preservar la soberanía nacional, en entornos como el europeo en que la política tributaria se ha convertido en la última manifestación de aquélla y uno de los pocos instrumentos en manos de los Estados para influir en la coyuntura económica, se ven indefensos ante la mundialización de los mercados, con unas bases impositivas crecientemente móviles y en los que la libre circulación de capitales y la ausencia de controles coordinados hacen que la competencia fiscal perniciosa, la proliferación de paraísos fiscales y centros financieros ausentes de regulación constituyen el germen de una situación en que la caída de la recaudación fiscal ha puesto en peligro la estabilidad de los presupuestos nacionales y, por ende, la

financiación de las políticas sociales que hasta hace bien poco tiempo constituían uno de los logros más característicos y valorados de las economías desarrolladas.

La internacionalización de la actividad económica y la falta de respuesta de la comunidad internacional no solo plantean obvios problemas de equidad. La ausencia de regulación y control de los mercados, sobre todo los financieros, constituye el caldo de cultivo en el que la aparición de burbujas de distinta naturaleza está afectando a la estabilidad, provocando crisis en la economía de los distintos países, que se contagian de unos a otros a una velocidad y con una intensidad solo equiparable a la velocidad e intensidad con que los mercados están interrelacionados, fruto de ese fenómeno que llamamos globalización.

Ello ha provocado la reacción de la comunidad internacional con el objetivo de adaptar los sistemas fiscales a la nueva realidad económica y empresarial, en un proceso en el que los esfuerzos y propuestas de los distintos actores y organizaciones internacionales se dirigen a la adopción de medidas que coadyuven a la consecución de objetivos palpables, basados en la potenciación del consenso, el diálogo y la cooperación, con el objeto inmediato de avanzar en una acción más coordinada de las autoridades tributarias a fin de materializar las acciones emprendidas y propuestas por los foros internacionales y que vienen a concretarse en la llamada "gobernanza" en el ámbito fiscal, de la que la Unión Europea se ha constituido en un agente activo, dando continuidad a los trabajos realizados en la materia a lo largo del siglo pasado básicamente por la OCDE¹⁵, cuyas

14 RUBÍ CASSINELLO, José: *El encaje del Concierto Económico en el nuevo orden tributario internacional*, Boletín de Estudios Económicos, Vol. LXV, págs. 465 a 491 (Deusto Business School, Bilbao, 2010).

15 La preocupación por la competencia fiscal perniciosa ya se puso de manifiesto a finales del pasado siglo en que los Jefes de Estado del G7, reunidos en la cumbre de Lyon en 1996, encargaron a la OCDE la elaboración de un informe en el que se propusieran medidas para la evaluación de los efectos de las prácticas nocivas en las decisiones de inversión y financiación y las consecuencias para las bases fiscales nacionales. El informe (*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD, 1998) fue aprobado en el seno del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en enero de 1998 y sus propuestas, con la creación del

propuestas van adquiriendo cada vez mayor relevancia ante la necesidad de garantizar la viabilidad de los sistemas fiscales en el contexto de la globalización, limitando las prácticas de erosión de las bases imponible y el traslado artificioso de las mismas y asegurando que los beneficios se reconozcan y sean gravados allí donde se desarrolla la actividad generadora del valor y de las rentas imponibles.

La Unión Europea no ha sido ajena al proceso que acabamos de describir. La preocupación por la competencia fiscal perniciosa y la adopción de propuestas para atajarlas han ido de la mano de los trabajos desarrollados en el seno de la OCDE, si bien debemos tener en cuenta las especialidades del marco jurídico comunitario, en el que cualquier medida que se proponga debe respetar los principios de subsidiariedad y proporcionalidad y que, en la medida en que estamos hablando de medidas que afectan a la fiscalidad directa de las empresas, el título que habilita para la intervención comunitaria es el del artículo 115 del Tratado de Funcionamiento (TFUE) que habilita para la aprobación de directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior, y que deben ser adoptadas por unanimidad de todos los Estados miembros. Aun así, la preocupación por la gobernanza fiscal, ha sido una cuestión permanentemente presente en la agenda de la Comisión y, como se verá, la superación del principio de unanimidad sigue siendo una aspiración que la propia Comisión califica de inevitable y absolutamente necesaria y así lo ha puesto de manifiesto recientemente en su comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo y al Consejo *"Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE Comunitaria"*¹⁶.

Fruto de dicha preocupación fue la temprana aprobación de un Código de Conducta europeo

FHTP (Forum on harmful tax practices), constituyen el germen de lo que hoy conocemos como era BEPS en materia de fiscalidad internacional.

16 COM (2019) 8 final, de 15 de enero.

para la fiscalidad directa de las empresas¹⁷, así como la adopción por parte de la Comisión de distintas comunicaciones en materia de gobernanza fiscal en el seno de la Unión y también en relación con terceros países. Como muestras más significativas de este proceso podemos señalar las siguientes comunicaciones:

- *"Política fiscal en la Unión Europea - Prioridades para los próximos años"* de 23 de mayo de 2001¹⁸
- Comunicación *"relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal"*, de 31 de mayo de 2006¹⁹.
- *"La coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el mercado interior"*, de 19 de diciembre de 2006²⁰.
- *"Fomento de la Buena Gobernanza en el ámbito fiscal"*, de 28 de abril de 2009²¹.
- Comunicación *"sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países"*, de 27 de junio de 2012²².
- *"Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal"*, de 6 de diciembre de 2012²³.
- Recomendación de la Comisión *"relativa*

17 El Código de Conducta se incluyó como una de las medidas propuestas en el documento COM (1997) 495, *"Hacia la coordinación fiscal en la Unión Europea Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa"*, tras la elaboración de un informe encargado a un grupo de estudio de "alto nivel", presidido por el Comisario Monti, cuyas conclusiones fueron recogidas en el documento COM (1996) 546, titulado *"La fiscalidad en la Unión Europea: informe sobre la evolución de los sistemas fiscales"*.

18 COM (2001) 2260 final.

19 COM (2006) 254 final.

20 COM (2006) 823 final.

21 COM (2009) 201 final.

22 COM (2012) 351 final.

23 COM (2012) 722 final.

a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal", de 6 de diciembre de 2012²⁴.

Las conclusiones de las iniciativas señaladas son similares y se centran en la necesidad de hacer frente a los paraísos fiscales y a la competencia fiscal perniciosa, estimulando el cumplimiento de las normativas fiscales e incrementando la transparencia, el intercambio de información y la cooperación y coordinación administrativa.

Sin embargo, debemos tener en cuenta que, aunque los objetivos de la OCDE y de la Unión Europea son ampliamente compartidos, en el seno de esta última el compromiso con la lucha contra el fraude tiene características propias derivadas de diversas circunstancias, como la necesidad de asegurar la efectiva vigencia de las libertades de circulación de personas, bienes, servicios y capitales, el objetivo de construcción del mercado interior y la proscripción de medidas que atenten contra la competencia en el seno de este. Por otro lado, como ya se ha dicho, las medidas fiscales en el ámbito de la fiscalidad directa deben ser adoptadas por unanimidad de todos los Estados miembros.

Pero el impulso definitivo al proceso que estamos describiendo provino del G-20. En 2009, en la cumbre de Londres, los principales líderes mundiales declararon su preocupación por la evasión fiscal y acordaron adoptar acciones contra las jurisdicciones no cooperativas, incluidos los paraísos fiscales, llegando a un consenso para publicar una "lista de países no cooperantes". El levantamiento de las reservas sobre la eliminación del secreto bancario en caso de fraude, por parte de Suiza, Bélgica, Luxemburgo y Austria llevó al Primer Ministro Británico, Gordon Brown, a declarar que *"esto es el principio del fin de los paraísos fiscales"* y a incluir en el documento final del acuerdo la declaración de que *"la era del secreto bancario ha terminado"*.

Desde entonces, en cada una de las cumbres del G-20, los líderes mundiales han manifestado su apoyo decidido a cuantas actuaciones se dirijan a luchar contra la evasión fiscal, significativamente en el ámbito de la transparencia y el intercambio de información y de la prevención de la erosión de bases imponibles. En la Cumbre de Los Cabos en 2012, se reconoce la dimensión del problema generado por la planificación fiscal agresiva de las multinacionales (MNEs) y se da un mandato a la OCDE para explorar cómo se produce y cómo se puede prevenir esta erosión de las bases fiscales. A partir de este momento se suceden las acciones de impulso, tanto en el ámbito de la OCDE como de la Unión Europea, encaminadas a eliminar la competencia fiscal perniciosa, dificultar las prácticas de erosión de bases imponibles y traslado artificioso de beneficios de las multinacionales, impulsar la gobernanza fiscal a través del fomento de la cooperación, asistencia mutua e intercambio de información y acabar con la evasión fiscal a través de la eliminación del secreto bancario y el blanqueo de capitales.

Es precisamente en este contexto en el que se produce el acuerdo en la CMCE y representantes del País Vasco comienzan a participar en las reuniones en las que se plantean, analizan y discuten, precisamente, todas estas cuestiones que inciden plena y directamente en las capacidades, normativas y de exacción, que el Concierto Económico reconoce a las instituciones competentes de los territorios históricos, participación a cuyo contenido y forma vamos a referirnos a continuación.

III. LA EFECTIVA PARTICIPACIÓN DEL PAÍS VASCO EN LOS FOROS FISCALES INTERNACIONALES

Vamos a ocuparnos a continuación de realizar una descripción del contenido efectivo de la participación de representantes del País Vasco en ejecución del mandato legal contenido en el artº 4 del Concierto Económico para *"arbitrar los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del Concierto Económico"* y su concreta articulación

a través del acuerdo de la CMCE de 22 de noviembre de 2010, para su incorporación a los grupos de trabajo D-4, D-5 y D-8 del ECOFIN, a la vez que procuramos identificar los que a nuestro juicio constituyen los principales puntos débiles del contenido del acuerdo.

Aunque, como acabamos de ver, el acuerdo sobre participación se limita a los grupos de trabajo del Consejo, en una única ocasión representantes del País Vasco han sido convocados a una reunión en la sede de París de la OCDE. Efectivamente, en el orden del día de la 35ª reunión del Forum on Harmful Tax Practices (FHTP), celebrada entre los días 24 a 26 de febrero de 2014, se incluyó, como punto IV del primer día de reuniones, el análisis de los regímenes de reducción por explotación de la propiedad intelectual o industrial (el llamado *patent-box*), contenidos en las respectivas normativas de los territorios forales del País Vasco²⁵ y Navarra. Con independencia del objeto de la cuestión, que se centraba en la revisión de los regímenes de incentivación fiscal de intangibles en el marco de la Acción 5 del Plan BEPS (*“Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”*), la relevancia para el País Vasco estribaba en que se trataba de la primera ocasión en la que, fuera del ámbito de los grupos de trabajo de la UE, se producía una intervención de sus representantes que implicaba el reconocimiento por parte de un organismo internacional (en este caso, de la OCDE) de la capacidad normativa foral para la aprobación de un régimen fiscal.

Podríamos preguntarnos la razón por la que la administración del Estado, tan reticente siempre a compartir protagonismo en cuestiones que afectan a las “relaciones exteriores”, en este caso reclamó la presencia de los representantes vascos para integrarse en su delegación. La razón no es otra que la necesidad de contar con el consentimiento y el compromiso de las instituciones forales de adaptar la normativa en cuestión para su alineación con el criterio

(*modified nexus approach*) acordado en el seno del FHTP por parte de la delegación española. De hecho, como ya hemos señalado, esta ha sido la única ocasión en que representantes vascos han sido “invitados” a reuniones de grupos distintos a los contenidos en el acuerdo de la CMCE.

Y aquí encontramos la primera crítica que queremos poner de manifiesto al acuerdo alcanzado, que no es otra sino la limitación de la participación vasca a los grupos de trabajo del ECOFIN, quedando fuera de su ámbito cualesquiera otros foros en los que se discutan cuestiones que afecten a asuntos vinculados con competencias fiscales. Resulta obvia, en el marco de la Unión Europea, la relevancia de la participación en los órganos preparatorios del Consejo, en cuanto que el mismo ejerce la función legislativa, en exclusiva o en régimen de codecisión con el Parlamento Europeo. Sin embargo, como ya se ha señalado, el impulso de la nueva gobernanza fiscal a nivel mundial ha sido asumido por los principales jefes de estado reunidos en el G-20 y estos han encargado el análisis, estudio, desarrollo e implementación de las medidas a la OCDE, que se ha erigido en el principal protagonista del nuevo orden fiscal internacional, a través de su Comité de Asuntos Fiscales (CFA), en cuyo seno se están desarrollando los principales trabajos a través del Grupo Directivo del Marco Inclusivo del Plan BEPS, el Foro sobre Administración Tributaria (FTA) o el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria (Global Forum), sin perder de vista el resto de grupos preparatorios dependientes del CFA²⁶, en los que representantes de la administración tributaria española participan activamente y cuya actividad se coordina de manera creciente con los de la Unión Europea en vistas a la consecución de los objetivos comunes. Resulta obvia la necesidad de la presencia institucional vasca en estos grupos de trabajo en los que se están sentando las bases de la nueva fiscalidad internacional, no solo en cuanto al contenido material de la normativa tributaria dirigida tanto

25 Para Bizkaia, artº 37 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades.

26 <https://oecdgroups.oecd.org/Bodies/ListByNameView.aspx?book=true>

a evitar la doble imposición como la ausencia de imposición, sino al desarrollo e implementación de prácticas administrativas de coordinación y colaboración que asegure la efectiva tributación de acuerdo con los principios internacionalmente aceptados y acordados. A modo de ejemplo, el contenido material de las directivas ATAD 1²⁷ y ATAD 2²⁸, se inspiran directamente en el resultado de los trabajos del Marco Inclusivo del Plan de Acción BEPS, mientras que las sucesivas directivas de cooperación interadministrativa en el ámbito de la fiscalidad²⁹, (conocidas por sus acrónimos DAC1 a DAC 6) toman como base el nuevo estándar de intercambio de información desarrollado en el seno del Global Forum.

A la vista de lo anterior, no podemos sino constatar la significativa ausencia de las instituciones fiscales vascas en foros distintos a los grupos de trabajo europeos del Consejo y lamentar el flagrante incumplimiento del principio de colaboración contenido en el artº 4 del Concierto que exige su participación en cualesquiera acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del Concierto Económico. Tras ello, nos ocuparemos a continuación precisamente de describir el contenido y la forma de su participación en los que constituyen el objeto del acuerdo alcanzado en la CMCE de 2011, es decir en los grupos de trabajo D-4 (Cuestiones tributarias) y D-5 (Código de Conducta)³⁰.

27 Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

28 Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

29 Directiva (UE) 2011/16, de 15 de febrero de 2011, sobre cooperación interadministrativa en el ámbito de la fiscalidad.

30 Aunque el acuerdo extiende la participación al Grupo D-8 (Lucha contra el fraude) el objeto del mismo se contrae a cuestiones relacionadas con la protección de los intereses financieros de la UE y la lucha contra el fraude y otras actividades ilegales que afectan a esos intereses, ajenas por tanto a las competencias fiscales reconocidas a las instituciones vascas por el Concierto Económico.

Para darnos cuenta de la trascendencia de la participación en estos grupos de trabajo debemos tener en cuenta que, cuando hablamos de fiscalidad, las decisiones en el marco de la Unión Europea se adoptan en base a lo dispuesto en los artículos 113 y 115 del Tratado de Funcionamiento Europeo (TFUE) que prevén, en el primer caso, la adopción por unanimidad en el seno del Consejo, mediante un procedimiento legislativo especial, de las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia y, en el segundo, por idéntico procedimiento, la adopción de directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior, preceptos sobre los que se ha sustentado tradicionalmente la adopción de decisiones en materia de fiscalidad indirecta y directa, respectivamente. Esta circunstancia nos da una idea de la importancia de contar con una participación directa en los grupos de trabajo que analizan y sustentan las decisiones fiscales del único órgano en la Unión Europea que asume la competencia para adoptar decisiones en materia fiscal, como es el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) y, por lo tanto, de participar en la denominada fase ascendente del derecho fiscal comunitario.

Antes de comenzar con la descripción de la participación vasca en los grupos de trabajo, ya podemos adelantar e identificar otra de las carencias más significativas del acuerdo de CMCE, que no es otro que la limitación de dicha participación a los grupos de trabajo exclusivamente técnicos. Como es sabido, las conclusiones de los grupos de trabajo se coordinan en el seno de los Grupos de Alto Nivel (HLG) y se preparan en el COREPER II con carácter previo a su sometimiento a la consideración del Consejo ECOFIN. De esta manera cualquier

decisión de carácter político queda extramuros de la participación vasca institucionalizada que ve limitada su intervención a las cuestiones puramente técnicas. Sin que queramos con esta afirmación restar importancia a la implicación vasca en los repetidos grupos de trabajo, que valoramos de forma altamente positiva, lo cierto es que cualquier decisión relevante en la materia se adopta en ausencia clamorosa de ninguna representación vasca en los órganos de decisión correspondientes.

Centrándonos ya en la participación en los grupos de trabajo del Consejo, debemos dejar constancia de que por parte de la representación vasca se ha acudido a las reuniones que se han convocado en el marco de las dos formaciones del Grupo D-4 (Fiscalidad directa y Fiscalidad indirecta) así como a las que se ha desarrollado en el marco del Grupo D-5 del Código de Conducta de la Fiscalidad de las Empresas y los subgrupos dependientes de ellos.

Aunque queda fuera del objeto de este trabajo la explicación del contenido de los distintos proyectos que se vienen desarrollando en el seno de los grupos de trabajo, parece procedente que, al menos, enumeremos los principales temas tratados, a fin de hacernos una idea cabal de la trascendencia de nuestra presencia allí, así como de aquellos que van a marcar el proceso en el corto y medio plazo.

III.A. Grupo de trabajo D-5: Código de Conducta de fiscalidad de las empresas

Comenzando por el Grupo D-5, como es sabido, el principal objetivo del Código de Conducta de fiscalidad de las empresas desde su constitución ha sido y sigue siendo el de evaluar la alineación con los principios del código de distintos regímenes preferenciales existentes en la normativa tributaria de los distintos estados para, en caso de que fueran calificados como perniciosos, asumir el compromiso de derogarlos (*rollback clause*) así como también el de no introducir nuevos regímenes que pudieran ser calificados como tales (*standstill clause*). Limitándonos a lo sucedido desde la

incorporación vasca al grupo³¹ en 2014 y 2016 fue declarado pernicioso, junto con los vigentes en la práctica totalidad de los Estados miembros, el régimen de reducción de los ingresos por explotación de la propiedad intelectual o industrial contenido en la normativa de los territorios históricos y de Navarra que fue objeto de modificación, en consecuencia, para su adaptación a los principios del llamado *modified nexus approach*, desarrollado en el marco de la Acción 5 del Plan BEPS y adaptado y asumido en el ámbito de la normativa comunitaria.

Uno de los trabajos más relevantes en el seno del grupo fue la sorprendente aprobación, en el plazo de unos pocos meses en 2016, de la llamada Directiva ATAD 1³² cuyo fundamento radica en el objetivo de "*hacer frente a las prácticas de elusión fiscal transfronteriza y proporcionar un marco común para la incorporación de los resultados del proyecto BEPS a las legislaciones nacionales de los Estados miembros de manera coordinada*", mediante el establecimiento de un nivel mínimo de protección frente a las prácticas de elusión fiscal en los sistemas nacionales del impuesto sobre sociedades en toda la Unión. Calificamos de sorprendente la aprobación de la medida, no solo por la escasez de tiempo en la que se alcanzó el consenso unánime necesario para su adopción, sino por el propio contenido de la directiva, por cuanto supone un giro copernicano en las prácticas usuales en materia de fiscalidad directa en el seno de la Unión que, en opinión de un amplio sector de la doctrina, no encuentra justificación en el título jurídico en el que se basa su aprobación (la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado, prevista en el artº 115 del TFUE) ni

31 Como ya se ha dicho, en la primera evaluación (1999) ya fueron declarados contrarios a los principios del Código, los regímenes de los Centros de Coordinación, Dirección y Financieros contenidos en la normativa vasca y navarra.

32 Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

respetar los principios de subsidiariedad y proporcionalidad³³.

Además de las actividades señaladas, el Grupo D-5, se ha venido ocupando de otras cuestiones a través de la creación de Subgrupos cuyo trabajo es objeto de supervisión posteriormente por el propio Grupo. Con independencia de otros, cuya labor ha finalizado o se encuentran inactivos³⁴, en la actualidad se encuentran operativos tres de ellos: el Subgrupo Anti-abuso, que se encarga del examen y propuesta de medidas defensivas contra las jurisdicciones no cooperativas en el marco de pagos entrantes y salientes (*inbound and outbound payments*), el Subgrupo Terceros Países, encargado del diálogo con terceros países y el examen y seguimiento de las medidas adoptadas en relación con las decisiones acordadas, cuyo resultado más relevante ha sido el de la aprobación y mantenimiento de la lista europea de jurisdicciones no cooperativas³⁵, y el Subgrupo Criterios del Código, para la clarificación de la interpretación y aplicación de los criterios 3 y 4 del Código de Conducta, esto es, si las ventajas fiscales se otorgan sin que

exista actividad económica sustancial en el Estado miembro que las reconoce o si las normas para determinar los beneficios de las actividades internas de los grupos multinacionales se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos y, en particular, a las normas acordadas en el seno de la OCDE.

III.B. Grupo de trabajo D-4 Cuestiones Fiscales

El Grupo D-4 (Cuestiones Fiscales) se desglosa en dos formaciones: fiscalidad directa y fiscalidad indirecta. La primera se ha encargado del desarrollo de los trabajos relativos a la introducción de una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS o CCCTB, por sus siglas en inglés) así como de cuestiones relativas a la cooperación administrativa y el intercambio de información, mientras que la segunda ha centrado su actividad en asuntos referentes al IVA, los impuestos especiales, la fiscalidad digital y el impuesto sobre transacciones financieras.

III.B.1) Fiscalidad Directa

Aun cuando las primeras propuestas son anteriores y se remontan a 2001³⁶, el Grupo D-4 comenzó a debatir sobre la implantación del proyecto BICIS a raíz de la propuesta de la Comisión en 2011³⁷ de establecer un régimen de normas comunes destinadas al cálculo de la base imponible de las sociedades que residen a efectos fiscales en la UE y de las sucursales de las sociedades de terceros países situadas en la UE. La propuesta era ambiciosa, pero precisamente su magnitud llevó al estancamiento de las negociaciones en el Consejo. En el Plan de Acción de junio de 2015, la Comisión anunció que volvería a impulsar este importante proyecto

33 Ver Barreiro Carril, M. C. (2019). "La controvertida base jurídica de la Directiva antielusión fiscal. Un análisis a la luz de reglas de vinculación". *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 62 de 2019, páginas 155 a 196 (<https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.62.05>).

34 Los subgrupos A y B fueron creados en 1998 a raíz de la aprobación del Código, con el objetivo, el primero, de evaluar las medidas en el área de servicios intragrupos y, posteriormente, en relación con el intercambio de información respecto de precios de transferencia (APAs) y el segundo, de la evaluación de medidas relativas a servicios financieros y compañías off shore. Por su parte, en 2009, fue creado otro subgrupo, conocido como Subgrupo Anti-abuso, encargado de examinar y establecer una Guía para la evaluación de medidas antiabuso relacionadas con las transferencias de beneficios entrantes y salientes (*inbound and outbound profit transfers*), las asimetrías híbridas y, en particular, los préstamos participativos, cuyo trabajo ya ha sido superado tras la aprobación de Directivas como las ATAD 1 y ATAD 2.

35 La última revisión fue adoptada en el ECOFIN de 12 marzo de 2019 (Doc. 7441/19), en la que tras completar el escrutinio de 92 jurisdicciones, 15 de ellas se incluyen en la lista de jurisdicciones no cooperativas, mientras que 34 se han comprometido a adoptar las medidas necesarias y constan también las prórrogas concedidas a once de ellos con objeto de que aprobaran las reformas necesarias para dar cumplimiento a los compromisos adquiridos con la UE.

36 Comunicación de la Comisión (2001) 582 final, de 23 de octubre de 2001, Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria.

37 Comunicación de la Comisión COM (2011) 121, de 16 de marzo de 2011, propuesta de directiva relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades.

siguiendo un proceso, más manejable, en dos etapas. La primera etapa centrada en garantizar la base común. Una vez superada esta primera etapa, habría que introducir el aspecto de la consolidación y el reparto de la base imponible, de mayor complejidad.

El nuevo impulso de la BICCIIS se produce a partir de 2016³⁸ y los trabajos en el grupo D-4 del Consejo se han centrado en el desarrollo de la primera etapa, ofreciendo como novedad más notable que la BICCIIS será obligatoria para todos los grupos con unos ingresos consolidados superiores a 750 millones de euros. Precisamente, el desarrollo de la segunda etapa reviste, como se verá, una especial trascendencia para el País Vasco, por cuanto supone el establecimiento de reglas concretas para la distribución de la base consolidada entre los Estados miembros, que evoca los puntos de conexión previstos en el Concierto Económico para la exacción del impuesto sobre sociedades, además de la gestión del impuesto a través de un sistema de ventanilla única, que deberá tenerse en cuenta para la distribución del impuesto entre las administraciones común y forales.

La incorporación de representantes vascos al Grupo D-4 coincidió con la aprobación de la Directiva de Cooperación Administrativa³⁹ (conocida por sus siglas DAC1), como instrumento indispensable para reforzar la lucha contra la evasión y al fraude fiscal, en la era de la mundialización, del enorme incremento de la movilidad de los sujetos pasivos, y del número de transacciones transfronterizas, que ponen de manifiesto la necesidad de los Estados miembros de una asistencia mutua eficaz en el ámbito de la fiscalidad, en el que el intercambio de información asume un papel

relevante. El acceso a la información sobre las rentas y los activos que poseen en el extranjero los contribuyentes residentes tiene una gran importancia para las autoridades tributarias. Por consiguiente, el intercambio de información sobre los contribuyentes que realizan actividades transfronterizas es un elemento fundamental de una cooperación administrativa eficaz, así como una de las formas de cooperación incluidas en la DAC1, que prevé tres modalidades de intercambio de información, a saber: i) el intercambio de información previa solicitud (*on request*), que se refiere a la información relativa a personas o transacciones concretas solicitada por el país requirente; ii) el intercambio espontáneo de información, que se refiere a los flujos no sistemáticos de información que se consideran de interés para el país receptor; y iii) el intercambio automático de información, que hace referencia al intercambio de información fiscal, a través de formatos predefinidos y en fechas predeterminadas, sin solicitud previa por parte de otro país.

Desde la aprobación de la DAC1, se han sucedido las iniciativas de la UE que modifican aquella y que establecen requisitos para el intercambio automático obligatorio de información en materia fiscal, asumiendo además los acuerdos en relación con el intercambio automático de información sobre cuentas financieras sobre la base del Estándar común de comunicación de información (*Common Standard Report - CSR*) desarrollado en el marco del Global Forum de la OCDE:

- la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 16 de diciembre de 2014, en relación con el intercambio automático de información sobre cuentas financieras entre los Estados miembros sobre la base del Estándar común de comunicación de información de la OCDE que dispone el intercambio automático de información sobre las cuentas financieras de no residentes (DAC 2);
- la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático

38 Comunicación de la Comisión COM (2016) 682, de 25 de octubre de 2016, Establecimiento de un sistema de imposición de las sociedades equitativo, competitivo y estable para la UE y las propuestas de Directivas contenidas en las Comunicaciones COM (2016) 683 y COM (2016) 685.

39 Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

de información relativa a los acuerdos tributarios previos con efecto transfronterizo (DAC 3);

- la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información sobre los informes país por país entre las autoridades fiscales (DAC 4);
- la Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales (DAC 5);
- la Directiva (UE) 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo de 2018, en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (DAC 6).

III.B.2) Fiscalidad Indirecta

En lo que se refiere a la formación de Fiscalidad Indirecta del Grupo D-4, además de las cuestiones relativas al IVA y a los Impuestos Especiales a que luego nos referiremos, la actividad se ha centrado en el análisis de sendas propuestas relativas a la implantación de dos nuevas figuras impositivas, la primera que recae sobre las transacciones financieras (*Financial Transaction Tax – FTT*) y la segunda, que pretende gravar los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales (*Digital Services Tax – DST*). A ambas nos vamos a referir a continuación, así como al eco que han tenido en el marco doméstico con la aprobación por el Consejo de Ministros de sendos proyectos de ley, dirigidos a incorporar al sistema tributario nacional ambos impuestos que, de ser finalmente aprobadas, deberán ser objeto de concertación e incorporadas a los sistemas tributarios forales, en aplicación de lo dispuesto en la Disposición Adicional Segunda del Concierto Económico, que impone la obligación a ambas administraciones de proceder, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del Concierto Económico, especificando los efectos financieros que se deriven de dicha adaptación,

en el caso, como el que nos ocupa, de creación de nuevas figuras tributarias.

III.B.2.1) Fiscalidad del sector financiero

Coincidiendo prácticamente con la incorporación de los representantes del País Vasco al grupo de trabajo D-4 Cuestiones fiscales, la Comisión presentó una comunicación⁴⁰ en la que abogaba por el establecimiento de impuestos adicionales aplicables al sector financiero, como una posible solución con vistas a la generación de ingresos, aduciendo tres razones fundamentales para su implantación: en primer lugar, la posible contribución de los impuestos a procurar una mayor eficiencia y estabilidad de los mercados, así como a reducir su volatilidad y los efectos perjudiciales de una asunción de riesgos excesiva; en segundo lugar, la necesaria compensación por parte del sector financiero a su responsabilidad en la generación de la crisis internacional y su magnitud, así como en las negativas repercusiones presupuestarias sobre el nivel de endeudamiento público a escala mundial y, por último, una contribución más equitativa del sector que compensara la exención del IVA de los servicios financieros.

Poco después, en septiembre de 2011, la Comisión presentó la propuesta de directiva⁴¹ relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE, que sirvió de base para el arranque de los debates en el seno de la formación de fiscalidad indirecta del grupo de trabajo D-4, que celebró siete reuniones, inicialmente bajo la Presidencia polaca y, a continuación, bajo la Presidencia danesa, en las que quedó patente la imposibilidad de lograr el necesario respaldo unánime de los Estados miembros para la adopción de un sistema común del impuesto. En estas circunstancias, once Estados miembros (Bélgica, Alemania, Estonia, Grecia, España, Francia, Italia, Austria, Portugal, Eslovenia y Eslovaquia)

⁴⁰ COM (2010) 549, de 7 de octubre de 2010.

⁴¹ COM (2011) 594 final, de 28 de septiembre de 2011.

dirigieron solicitudes oficiales a la Comisión para establecer entre sí una cooperación reforzada para el establecimiento de un sistema común del FTT, al amparo de lo dispuesto en el artº 329 TFUE, que fue finalmente autorizada por el Consejo el 22 de enero de 2013⁴² y que originó la correspondiente propuesta de la Comisión al Consejo⁴³, básicamente idéntica a la anterior.

Tras la salida de Estonia del Grupo de cooperación reforzada en marzo de 2016 y al no poderse alcanzar durante estos años avances significativos en las negociaciones, Alemania y Francia decidieron en junio de 2018 un nuevo planteamiento con intención de impulsar el proceso y concluir cuanto antes las negociaciones en el seno de la UE. En enero pasado, concretaron su planteamiento de modo que, siguiendo el modelo francés, el impuesto debería gravar la adquisición de acciones de sociedades cotizadas que tengan su sede principal en un estado miembro y cuya capitalización a 1 de diciembre del año anterior superare los 1.000 millones de euros. El tipo impositivo mínimo sería del 0,2% y los ingresos recaudados a nivel nacional deberían distribuirse según un mecanismo pendiente aún de definir. Los diez Estados miembros que permanecen en la cooperación reforzada han apoyado que las negociaciones prosigan con base en la propuesta franco-alemana.

Sin perjuicio de su participación en el grupo de corporación reforzada, España también se ha sumado a los países que apuestan por la aprobación de medidas unilaterales de gravamen de las transacciones financieras⁴⁴, a la espera de la adopción de medidas coordinadas en el seno de la UE⁴⁵, si bien la

delicada situación política surgida tras la moción de censura al gobierno del Partido Popular y la subsiguiente finalización de la XII y XIII legislaturas, han provocado, por el momento, la imposibilidad de la tramitación parlamentaria de los correspondientes proyectos.

Sin entrar en el contenido material del proyecto de ley caducado, nos interesa analizar las consecuencias que para el sistema tributario de los Territorios Históricos podrían derivarse de su aprobación, desde el punto de vista del Concierto Económico, en la medida en que, como ya hemos señalado, la Disposición Adicional Segunda del CE obliga a la concertación de cualquier nueva figura tributaria que se introduzca en el sistema tributario estatal.

Como en cualquier figura tributaria concertada, las cuestiones a analizar se centran en la determinación de los puntos de conexión que afectan a la capacidad normativa de los Territorios Históricos para su configuración, los aplicables para la distribución de la exacción del impuesto y los relativos a la gestión e inspección del mismo, en los que nos vamos a detener someramente, ante la evidencia de la provisionalidad del texto que analizamos: el proyecto de ley aprobado en la XII legislatura, caducado, como se ha dicho, tras la convocatoria de las últimas elecciones.

El hecho imponible del impuesto, se identifica en el proyecto con las adquisiciones a título oneroso de acciones representativas del capital social de sociedades de nacionalidad española, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que la sociedad tenga sus acciones admitidas a negociación en un mercado español, o de otro Estado de la Unión Europea, que tenga la consideración de regulado o en un mercado considerado equivalente de un tercer país.
- b) Que el valor de capitalización bursátil de la sociedad sea, a 1 de diciembre del año anterior a la adquisición, superior a 1.000 millones de euros.

miembros participantes no mantendrán ni introducirán otros impuestos sobre las transacciones financieras distintos del contemplado en ella.

42 La Decisión del Consejo fue impugnada por el Reino Unido, siendo desestimado el correspondiente recurso de anulación por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 30 de abril de 2014 (Asunto C-209/13).

43 COM (2013) 71 final, de 14 de febrero de 2012.

44 El proyecto de ley regulador del ITF se encuentra publicado en el Boletín Oficial del Congreso de 25 de enero de 2019 (iniciativa legislativa nº 121/000040 de la XII Legislatura).

45 La aprobación de la Directiva obligaría a la adaptación del impuesto a la misma, por cuanto el artículo 15 de la propuesta señala que Los Estados

A diferencia de la propuesta de la Comisión⁴⁶ se inclina la regulación propuesta por la aplicación del “principio de emisión”, al vincular la realización del hecho imponible del impuesto a la nacionalidad de las entidades cuyas acciones son objeto de contratación. La razón de dicha decisión se hace descansar, según la exposición de motivos, en la consideración de que, de esta manera, se minimiza el riesgo de deslocalización de los intermediarios financieros así como en razones de armonización con gravámenes similares previamente adoptados por otros países europeos, como Francia e Italia.

En lo que se refiere a la capacidad normativa, la primera decisión afecta a la consideración del nuevo tributo como de normativa autónoma o de normativa común. Aunque es indubitada y constante la aspiración de los Territorios Históricos de contar con la máxima capacidad normativa en cualquier figura tributaria, la naturaleza indirecta del tributo que analizamos, su armonización a nivel europeo y el carácter provisional del mismo, nos hace pensar que será harto complicado vencer la tradicional resistencia de la administración del Estado a reconocer dicha capacidad, de la que tenemos muestra clara en la consideración de tributos concertados de normativa común de cuantas concertaciones se han llevado a cabo en los últimos tiempos⁴⁷. Aun así, podría reconocerse una capacidad normativa limitada a determinados parámetros del impuesto, que podrían extenderse a horquillas a la hora de

fixar el tipo de gravamen, como en el caso del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte o el Impuesto sobre Actividades de Juego, en los que los Territorios Históricos pueden elevar los tipos hasta un 15% y un 20%, respectivamente, o al establecimiento de determinadas exenciones y/o bonificaciones.

En caso de que se reconozca capacidad normativa, total o parcial, a los Territorios Históricos, se plantea la identificación del criterio a utilizar para la atribución de dicha capacidad. En este ámbito se abren distintas posibilidades en función de si la capacidad normativa se hace depender de elementos subjetivos (domicilio de los sujetos intervinientes en la transacción) u objetivos (relativos a la entidad cuyas acciones son objeto de contratación y gravamen).

En el primer caso, la normativa aplicable quedaría vinculada al domicilio fiscal del contribuyente (adquirente de las acciones), para lo que debería imponerse la obligación de comunicar su domicilio fiscal al intermediario financiero que actuaría, cuando lo haga en nombre de terceros, con carácter general, como sustituto de aquel.

La alternativa a la propuesta planteada sería la de vincular el punto de conexión normativo al domicilio fiscal (o social) de las entidades cuyas acciones son objeto de transacción, lo que evitaría que las adquisiciones de acciones de las mismas entidades pudieran estar sujetas a distinta imposición, en función del domicilio del contribuyente (adquirente de las acciones) y el eventual ejercicio de la capacidad normativa por los territorios forales.

En lo que respecta a la exacción, los sujetos pasivos deberían tributar, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio. La determinación de dicho volumen de operaciones se cuantificaría en función del porcentaje que represente la base imponible del Impuesto correspondiente a operaciones

46 El proyecto de Directiva planteado por la Comisión se inclina por la aplicación del “principio de establecimiento”, en virtud del cual se someten al impuesto las transacciones sujetas 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 (artículo 3 de la propuesta de Directiva).

47 El Impuesto sobre los Depósitos en Entidades de Crédito, las 3 figuras que componen los llamados impuestos “medioambientales”, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero o el Impuesto sobre Actividades de Juego, todos ellos, calificados como tributos concertados de normativa común.

relativas a acciones de sociedades con domicilio fiscal en territorio común o foral respecto a la base imponible total de cada sujeto pasivo.

El punto de conexión relativo a la inspección del impuesto seguiría, como es habitual, el criterio que se establezca para la aplicación de la normativa, común o foral.

III.B.2.2). Fiscalidad digital

La preocupación de la Comisión por la fiscalidad de la economía digital se puede de manifiesto a través de su comunicación⁴⁸ sobre "Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital" y asumida por el Consejo desde sus Conclusiones de su reunión de 5 de diciembre de 2017⁴⁹ (Responder a los desafíos de la imposición de los beneficios de la economía digital), en el que, entre otras cuestiones, destaca la importancia de garantizar que todas las empresas paguen la parte de impuestos que en justicia les corresponde en condiciones equitativas a escala mundial y alienta, a este respecto, a llevar a cabo una estrecha colaboración entre la UE, la OCDE y otros socios internacionales en respuesta a los retos de la imposición de los beneficios de la economía digital, haciendo hincapié en la necesidad de enfrentar el actual desafío que supone garantizar que las normas fiscales internacionales se adecuen tanto al sector digital como a los más tradicionales de la economía, más allá de la elusión y evasión fiscales. A raíz de dichas Conclusiones, en marzo de 2018 la Comisión presentó su "paquete sobre fiscalidad digital", que incluía:

- i) una propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen las normas sobre el impuesto de sociedades con una presencia digital significativa (basada en el artículo 115 del TFUE)⁵⁰;

- ii) una Recomendación de la Comisión relativa a la fiscalidad de las empresas que cuentan con presencia digital significativa⁵¹;

- iii) una propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales (basada en el artículo 113 del TFUE)⁵²;

- iv) una Comunicación titulada «Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital»⁵³.

Los debates, en el seno del Grupo D4, se centraron en la propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales («Directiva ISD»). El planteamiento inicial de la propuesta proponía gravas, además de la *publicidad digital selectiva*, la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por las actividades de estos últimos en las interfaces digitales (*venta de datos*), así como los servicios consistentes en la puesta a disposición de los usuarios de interfaces digitales multifacéticas que les permitan localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que puedan facilitar también las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios (*actividades de intermediación*). Sin embargo, a raíz de los debates del Consejo ECOFIN del 4 de diciembre de 2018, se acordó estudiar un posible instrumento con un ámbito de aplicación más limitado, que abarcara únicamente la primera, la *publicidad digital selectiva*. Con este objetivo, se aprobó una nueva propuesta de Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre la publicidad digital que grava los ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad digital (o Impuesto

48 COM (2017) 547 final, de 21 de septiembre de 2017.

49 Documento del Consejo nº 15175/17.

50 COM (2018) 147 final, de 21 de marzo de 2018.

51 C (2018) 1650 final.

52 COM (2018) 148 final.

53 COM (2018) 146 final.

sobre la Publicidad Digital – IPD). Aun cuando la propuesta es ampliamente apoyada por un gran número de Estados miembros, algunos de ellos siguen manifestando serias discrepancias en torno a cuestiones concretas, que deberán dilucidarse en las siguientes reuniones del grupo técnico. Ante ello, la Presidencia propuso aplicar un enfoque de doble vía a los trabajos:

- a) El Consejo y los Estados miembros continuarán trabajando conjuntamente para alcanzar, de aquí a 2020, un acuerdo en relación con una solución mundial a escala de la OCDE, con el fin de hacer frente a los desafíos fiscales de la digitalización de la economía.
- b) En caso de que a finales de 2020 se haga evidente la necesidad de un plazo más extenso para alcanzar un acuerdo a escala de la OCDE, el Consejo podría, según resulte necesario, volver a abordar las propuestas IPD e ISD y el posible enfoque de la UE con respecto a los retos fiscales derivados de la digitalización.

A pesar de que los debates siguen encima de la mesa y de la falta de acuerdo sobre aspectos sustanciales, así como de las advertencias sobre las eventuales consecuencias negativas que pudieran derivarse de su adopción unilateral por parte de los países señaladas por la OCDE, varios Estados miembros ya han aprobado o están en proceso de adopción, nuevas figuras tributarias que graven a los grupos que operan en la economía digital⁵⁴.

España también se ha sumado a los países que han optado por la aprobación de medidas unilaterales y provisionales⁵⁵, si bien, al igual que

en el caso del proyecto de impuesto sobre las transacciones financieras (ITF), la situación política surgida tras la moción de censura al gobierno popular y la subsiguiente finalización de la XII legislatura y repetida convocatoria de nuevas elecciones, han provocado, por el momento, la imposibilidad de la tramitación parlamentaria del proyecto de Impuesto sobre determinados Servicios Digitales (ISD)⁵⁶ aprobado por el ejecutivo, que reproducía, en sus líneas generales, la propuesta original de la Comisión contenida en el paquete de fiscalidad digital⁵⁷. Aunque el proyecto de ley ha caducado tras la última convocatoria de elecciones, el Gobierno en funciones ha anunciado su intención de volver a tramitar su aprobación en la actualización del programa de estabilidad presupuestaria enviado al Consejo de Ministros de la Unión Europea y a la Comisión Europea en abril de 2019.

Como en el caso del ITF, y sin entrar tampoco en el contenido material del proyecto de ley caducado, nos interesa analizar las consecuencias que para el sistema tributario de los Territorios Históricos podrían derivarse de su aprobación, desde el punto de vista del Concierto Económico, en la medida en que, como ya hemos repetido, la Disposición Adicional Segunda del CE obliga a la concertación de cualquier nueva figura tributaria que se introduzca en el sistema tributario estatal.

En lo que se refiere a la capacidad normativa, la primera decisión afecta a la consideración del nuevo tributo como de normativa autónoma o de normativa común. Idénticas razones a las expuestas en relación con el ITF (resistencia de la administración estatal, armonización a nivel de la UE y carácter provisional), nos hacen dudar de la posibilidad de conseguir la calificación del impuesto como de normativa autónoma, si bien, como en aquel, podría reconocerse una capacidad normativa limitada a determinados parámetros del impuesto, que podrían extenderse, como en aquel, a la fijación de

54 Los Estados miembros que han adoptado estas iniciativas, con distintas variantes, son: Reino Unido, Francia, Italia y Rumania.

55 La primera manifestación dirigida a la aprobación de un impuesto de estas características se remonta a la XI legislatura en la que el ministro Montoro anunció la intención del entonces gobierno del Partido Popular de gravar las actividades digitales. Sin embargo, fue el gobierno socialista surgido de la moción de censura, el que aprobó un proyecto de ley para la creación de un Impuesto sobre determinados Servicios Digitales (Boletín Oficial de Congreso de 25 de enero de 2019).

56 Boletín Oficial de Congreso de 25 de enero de 2019.

57 COM (2018) 148, final.

los tipos de gravamen o al establecimiento de determinadas exenciones y/o bonificaciones.

La asunción de capacidad normativa, plena o limitada, exigiría determinar el punto de conexión aplicable a fin de identificar aquellas operaciones que quedaran sometidas a la normativa foral. En este caso, se abren dos posibilidades: la vinculación al domicilio del contribuyente o al lugar de prestación de los servicios digitales gravados. De acuerdo con el primer criterio quedarían sometidos a la normativa foral aquellos servicios digitales prestados por contribuyentes con domicilio fiscal en el País Vasco, con independencia del territorio, común o foral, donde dichos servicios se entendieran prestados. Si atendemos a la definición de contribuyente contenida en el proyecto, (que exige el doble requisito de que se trate de entidades cuyo importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros y que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros), podríamos encontrarnos en una situación, altamente probable, de que no hubiera ningún contribuyente de este impuesto sometido a normativa foral⁵⁸. Según el segundo criterio, quedarían sometidas a la normativa foral las prestaciones de servicios digitales gravadas que se entendieran localizadas en el País Vasco, con independencia del domicilio o del lugar de establecimiento del prestador del servicio. Esta segunda posibilidad nos parece más razonable a pesar de la complejidad que pudiera introducir en la gestión del impuesto, en la medida en que alinearía la normativa aplicable con la regla de exacción a que ahora nos referiremos.

En lo que se refiere al punto de conexión para la exacción del impuesto, deben identificarse los criterios en cuya virtud las operaciones gravadas

se deben entender localizadas en territorio común o foral. Para ello, parece que habrá de atender a idénticos criterios a los que la normativa del impuesto determina para su sujeción en España, que remiten al lugar de situación de los usuarios que participan en dichas prestaciones, determinado dicho territorio conforme a la dirección IP de los dispositivos utilizados. La identificación de dichos usuarios y su localización, determinaría el respectivo volumen de operaciones en territorio común o foral aplicable por los sujetos pasivos para el ingreso de las cuotas devengadas, que debería determinarse en función del lugar en que se encuentre establecido el usuario del servicio, en consonancia con el concepto de creación de valor por parte del usuario que sustenta el ámbito de aplicación objetivo del impuesto. La distinta naturaleza de las operaciones gravadas, así como la diferente participación del usuario en cada una de ellas, aconseja que el volumen de operaciones se determine para cada una de las prestaciones de servicios, sobre todo si, como hemos propuesto, la normativa aplicable, en su caso, se determina en función, precisamente, de la localización del usuario.

La inspección de los sujetos pasivos, como es habitual, seguiría el punto de conexión para la aplicación de la normativa, por lo que las haciendas forales asumirían la inspección de las operaciones que se localizaran en los respectivos territorios forales, si bien, en la medida en que resulta previsible que la mayoría de los contribuyentes tendrían la condición de no residentes que operarían sin establecimiento permanente, resultaría necesario establecer las correspondientes obligaciones de nombramiento de representante en el País Vasco. En el caso, no descartable, de que se concertara el impuesto con la naturaleza de tributo concertado de normativa común, la inspección se vincularía al domicilio fiscal del contribuyente o al de su representante si se tratara de no residentes sin establecimiento permanente.

III.B.2.3) Impuesto sobre el Valor Añadido

También la incorporación de representantes vascos al grupo D-4 coincidió con un momento

⁵⁸ Según el Ranking de Empresas publicado por el Economista, con base en los datos de la empresa INFORMA D&B S.A.U. (S.M.E.), de las aproximadamente 14 empresas domiciliadas en el País Vasco con una cifra de negocios superior a 750 millones de €, ninguna de ellas opera con carácter habitual en el sector de la prestación de servicios digitales.

especialmente relevante en relación con el IVA, pues no en vano, pocos meses antes, la Comisión adoptó el Libro Verde sobre el Futuro del IVA⁵⁹, tras el que presentó una Comunicación⁶⁰ en la que entiende que es necesario revisar el sistema del IVA de la UE porque se considera que: es demasiado complejo y difícil de gestionar, genera muchas cargas administrativas para operadores y administradores fiscales nacionales, abre las puertas al fraude fiscal y termina siendo un obstáculo para el buen funcionamiento del mercado interior, no tiene en cuenta los cambios tecnológicos ni el nuevo entorno económico globalizado, ni que la prestación de servicios ahora representa dos tercios de la actividad productiva, etc. Por todas estas razones, la Comisión considera que el sistema del IVA ya no es eficaz y por tanto hay que revisarlo. Además, la Comisión considera que la UE no está gravando suficientemente bien a los sujetos pasivos y entiende que la presión fiscal es generalmente baja. Por ello, la Comisión entiende necesario renunciar al principio de imposición en el estado miembro de origen y pasar a un sistema basado en el Estado miembro de destino, bajo el principio de que la realización de actividades comerciales a nivel de la UE debe ser tan simple y segura como la práctica de las mismas actividades en el propio país, además de resultar necesario reducir los costes de cumplimiento que soportan en Europa las transacciones comerciales mediante la instauración de un sistema de ventanilla única, ya previsto para los proveedores de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o televisión y electrónicos a los consumidores finales, en funcionamiento desde el 1 de enero de 2015.

En este marco, la Comisión aprobó en 2016 el llamado Plan de Acción sobre el IVA⁶¹ que

establece el camino hacia la creación de un territorio único de aplicación del IVA en la UE, que pueda servir de apoyo a un mercado único más profundo y más justo y contribuya a impulsar el empleo, el crecimiento la inversión y la competitividad, adecuado al siglo XXI, basado en el principio de tributación en destino y que sirva para combatir el creciente riesgo de fraude⁶². Para ello anuncia un conjunto de medidas que deberían adoptarse a corto y medio plazo, que fueron concretadas en abril de 2017, en la Comunicación Relativa al seguimiento del Plan de Acción sobre el IVA⁶³, en la que identifica las medidas que ya se han adoptado y ofrece información adicional sobre los próximos pasos a desarrollar y que han sido o están siendo objeto de análisis en el seno del grupo de trabajo.

En concreto, entre las medidas ya adoptadas cabe señalar las siguientes:

- El mecanismo de reacción rápida para combatir el fraude repentino y masivo del IVA⁶⁴
- El IVA aplicable a las publicaciones electrónicas⁶⁵
- El tratamiento de los bonos (*vouchers*)⁶⁶
- El llamado paquete “e-commerce”, en virtud del cual se consolida el principio de tributación en destino para las ventas a distancia de bienes a consumidores y se generaliza el sistema de ventanilla única.⁶⁷

decidir.

62 La “brecha del IVA” (la diferencia entre los ingresos previstos y los realmente recaudados) se estima en 170.000 millones de euros, mientras que el fraude transfronterizo representa cada año unas pérdidas de ingresos de 50.000 millones de euros.

63 COM (2017) 566 final, de 4 de octubre de 2017.

64 Directiva 2013/42/CE, de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA.

65 Directiva 2018/1713/CE.

66 Directiva 2016/1065/CE.

67 El paquete “e-commerce” dio lugar a la

59 COM (2010) (695), de 1 de diciembre de 2010.

60 Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo sobre el Futuro del IVA: Hacia un sistema de IVA más imple, robusto, eficaz y adaptado al mercado único (COM (2011) 851 final, de 6 de diciembre de 2011).

61 COM (2016) 148 final, de 7 de abril de 2016, relativa a un plan de acción sobre el IVA: hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE – Es hora de

Para la implantación del sistema definitivo del IVA, el Plan de Acción anuncia un procedimiento gradual dividido en dos fases, con el fin de permitir una transición suave para las administraciones fiscales y las empresas. En una primera fase legislativa, se resolverá la cuestión del IVA aplicable a las entregas de bienes entre empresas (B2B) dentro de la Unión. En una segunda fase legislativa, el nuevo régimen del IVA debería ampliarse a todas las entregas transfronterizas, abarcando también por consiguiente las prestaciones de servicios. La Comisión propondría la aplicación de esta segunda fase legislativa tras haber procedido a la debida supervisión de la aplicación de la primera fase, cuyo funcionamiento será evaluado por la Comisión cinco años después de su entrada en vigor. El régimen definitivo se aplicaría entonces plenamente.

La primera fase legislativa se dividiría, a su vez, en dos grupos de medidas: el primero, dirigido a introducir mejoras en el actual régimen del IVA, a través de la creación de la figura del Sujeto Pasivo Certificado y soluciones en 4 ámbitos (las llamadas *quick fixes* o “soluciones rápidas”). El segundo, la configuración del sistema definitivo.

Los debates en el grupo de trabajo, a su vez, se centran en el análisis de las propuestas de la Comisión en dichos ámbitos:

3.1. Régimen definitivo⁶⁸.

Se pretende incluir en la Directiva de IVA los principios generales de tributación de las operaciones intracomunitarias entre empresarios, con entrada en vigor en 2022. Las entregas intracomunitarias entre empresarios (ahora llamadas *entregas de bienes dentro de la Unión*) dejarían de estar exentas y deberían realizarse con repercusión del tipo de gravamen de IVA que corresponda en el Estado miembro de destino.

aprobación de la Directiva (UE) 2017/2455, del Consejo de 5 de diciembre de 2017, así como la modificación del Reglamento de (UE) 904/2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, operada por el Reglamento (UE) 2017/2454 y la del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, realizada por el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459.

68 COM (2018) 329 final.

Para facilitar la gestión tributaria, se propone un sistema de Ventanilla Única (OSS) mediante el cual, el vendedor no tendrá que darse de alta ante las administraciones de los Estados miembros donde venda, sino que declarará e ingresará todo el IVA en su Administración tributaria, donde esté establecido, con la que se relacionará principalmente. En esa declaración informará del Estado Miembro de destino al que corresponden las cantidades ingresadas, para que su Administración pueda repartir la recaudación a los Estados miembros correspondientes.

Como hemos señalado, este sistema de ventanilla única está ya en vigor respecto de entregas de determinados servicios a consumidores finales (B2C), y se ha aprobado su extensión con efectos desde 2021 al resto de operaciones transfronterizas destinadas a consumidores finales.

La medida se complementa con sendas propuestas dirigidas a modernizar las normas que regulan actualmente la libertad de los Estados miembros para fijar los tipos de gravamen⁶⁹ y un paquete completo de medidas de simplificación para las pymes destinado a crear un entorno propicio a su crecimiento y favorable al comercio transfronterizo⁷⁰.

3.2. Medidas provisionales⁷¹.

Como hemos señalado, en una primera fase, para facilitar la transición, se mantendría el sistema actual de exención de entregas intracomunitarias de bienes en los casos en que el adquirente sea un “sujeto pasivo certificado”, una figura parecida a la ya existente en el ámbito aduanero, los llamados “Operadores Económicos Autorizados (OEA)”. Para que ello sea posible, se propone también modificar el Reglamento (UE) n.º 904/2010 de cooperación

69 COM (2018) 20 final.

70 COM (2018) 21 final.

71 COM (2017) 569 final, acompañada de modificaciones en el Reglamento de Cooperación (COM (2017) 567) y Reglamento de Ejecución en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias (COM (2017) 568).

en materia de IVA, de forma que los empresarios que realicen entregas intracomunitarias puedan consultar si los adquirentes tienen la condición de sujeto pasivos certificados.

La figura del Sujeto Pasivo Certificado, una especie de sujeto pasivo "fiable", podrá disfrutar de determinadas facilidades, por ejemplo, la antes citada de mantenimiento del sistema actual de entregas intracomunitarias, o tres de las cuatro propuestas de *soluciones rápidas*.

La Propuesta regula, además, el reconocimiento mutuo por los Estados miembros de la concesión del estatus de Sujeto Pasivo Certificado y los criterios para obtener tal condición.

Por otra parte, las "soluciones rápidas" se refieren a las siguientes cuestiones:

- i. Ventas en consigna o existencias de reserva. Se trata de operaciones en las que se transportan mercancías a otro Estado miembro con la intención de que un empresario, ya determinado desde el inicio del transporte, las adquiera cuando lo estime conveniente. La solución propuesta consiste en considerar que los acuerdos relativos a las reservas de existencias dan lugar a una única entrega en el Estado miembro de partida y a una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro en que está situada la reserva, siempre que en la operación participen dos sujetos pasivos certificados. Se evita así la situación actual en la que se produce una entrega exenta en Estado miembro de origen y una adquisición intracomunitaria en el de destino por parte del proveedor, seguida de una entrega interior al destinatario de las mercancías, en el momento en que este las adquiere.
- ii. Cadenas de ventas. Se trata de sucesivas entregas intracomunitarias de bienes en el marco de un único transporte intracomunitario de mercancías. En caso de que el transporte haya sido realizado por, o en nombre de, uno de los

proveedores intermediarios de la cadena, se proponen normas en virtud de las cuales dicho transporte se imputará: 1) a la entrega efectuada a ese proveedor intermediario si este está, a efectos del IVA, identificado en un Estado miembro distinto del Estado miembro de entrega y ha comunicado el nombre del Estado miembro de llegada de las mercancías a su proveedor, o 2) a la entrega efectuada por el proveedor intermediario al siguiente operador de la cadena, cuando no se cumpla alguna de las dos condiciones mencionadas en el punto 1). Estas normas, junto con la seguridad jurídica que conllevan, únicamente se aplicarán cuando tanto el proveedor intermediario como el sujeto pasivo que efectúa la entrega de bienes sean sujetos pasivos certificados.

- iii. Exigencia de que el adquirente esté identificado a efectos de IVA y de que la entrega esté incluida en la declaración recapitulativa del transmitente, para tener derecho a la exención. Se trata de la única de las cuatro medidas que la Propuesta no asocia a la figura del Sujeto Pasivo Certificado. Mientras que actualmente se hace referencia a si el adquirente es un sujeto pasivo o una persona jurídica no sujeta al impuesto que actúa como tal, se establece ahora, como un requisito material al que se supedita la aplicación de la exención, que el adquirente deberá estar identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicie la expedición o transporte de los bienes. Como ya ocurre actualmente, el proveedor deberá verificar el estatuto de su cliente a través del sistema VIES antes de aplicar la exención.
- iv. Prueba del transporte, requisito para el derecho de exención de la entrega intracomunitaria. En este caso se adoptan medidas simplificadoras para la acreditación del transporte para el caso de que el proveedor o el adquirente

sean tengan el status de Sujetos Pasivos Certificados, bastando para dicha acreditación la concurrencia de dos de los medios de prueba de los listados en el propio Reglamento.

III.B.2.4) Impuestos Especiales

En materia de Impuestos Especiales, la Comisión presentó el 14 de noviembre de 2011⁷² una propuesta para la aprobación de un nuevo Reglamento de Cooperación que sustituyera al hasta entonces vigente⁷³, con vistas a la definitiva implantación del Sistema Informatizado para la Circulación y el Control de los Impuestos Especiales (en adelante denominado EMCS). El Reglamento fue finalmente adoptado el 2 de mayo de 2012⁷⁴. El 25 de mayo de 2018, la Comisión adoptó una iniciativa para la refundición de la Directiva 2008/118/CE, relativa al régimen general de los impuestos especiales, en la que incluye mejoras al mismo tiempo que adapta su contenido a la evolución de la legislación aduanera. Dicha propuesta vino acompañada por otra para la modificación del Reglamento de Cooperación⁷⁵ por lo que se refiere al contenido del registro electrónico y por una propuesta de Decisión del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales. Las tres iniciativas siguen siendo objeto de debate en el seno de los grupos de trabajo del Consejo.

En lo que respecta a la imposición de la energía, la Comisión presentó en 2011 una propuesta⁷⁶ para la revisión de la Directiva de la Imposición Energética (DIE)⁷⁷, con un triple objetivo: asegurar

un tratamiento coherente de las fuentes de energía dentro de la UE, con objeto de crear auténticas condiciones de igualdad entre los consumidores de energía, con independencia de la fuente de energía utilizada; crear un marco adaptado para la imposición de las energías renovables y crear un marco para la aplicación de la imposición de las emisiones de CO₂ a fin de complementar el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea. La propuesta fue objeto de un exhaustivo análisis en el seno del grupo de trabajo de Cuestiones Fiscales, pero la falta de consenso entre las posturas de los Estados miembros obligó a la Comisión a la retirada de su propuesta en 2015.

En lo que se refiere a la imposición sobre las labores del tabaco, a pesar de que el 8 de marzo de 2016 el ECOFIN solicitó a la Comisión que llevara a cabo los estudios necesarios para presentar una propuesta legislativa para la revisión de la Directiva 2011/64/UE, del Consejo, de 21 de julio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, tras el informe presentado por la Comisión⁷⁸ sobre la estructura y los tipos del impuesto especial, la propia Comisión, estimó que no concurrían las condiciones necesarias para la presentación de la propuesta solicitada por el Consejo ante la falta de datos necesarios para justificar una imposición armonizada de los cigarrillos electrónicos y los productos del tabaco que se calientan pero no se queman. Ello ha supuesto que por el momento no se haya producido debate alguno sobre la cuestión en el seno del Grupo de Trabajo D-4.

Finalmente, en lo que se refiere a la imposición sobre alcoholes, tras la evaluación realizada por la Comisión⁷⁹, esta presentó, tras las conclusiones del ECOFIN de 6 de diciembre de 2016, una

72 COM (2011) 730, de 14 de noviembre.

73 Reglamento (CE) n° 2073/2004, que establecen un marco jurídico para la cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales.

74 Reglamento (UE) n° 389/2012 del Consejo de 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales y por el que se deroga el Reglamento (CE) n° 2073/2004.

75 COM (2018) 349, de 25 de mayo.

76 COM (2011) 169 final, de 13 de abril de 2011.

77 Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el

régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

78 COM (2015) 621 final.

79 COM (2016) 676 final. Informe de la Comisión al Consejo sobre la 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.

propuesta para la modificación de la Directiva⁸⁰ que ha sido objeto de análisis y debate en la formación de Fiscalidad Indirecta del grupo de Cuestiones Fiscales. El objeto de la propuesta se centra en las siguientes cuestiones:

- i. establecer un sistema de certificación uniforme en la UE para confirmar la condición de pequeños productores independientes en toda la Unión, reconocible en todos los países de la UE;
- ii. velar por una clasificación precisa y coherente de la sidra en toda la UE;
- iii. aclarar las condiciones para la aplicación de la exención para el alcohol desnaturalizado;
- iv. elevar el umbral para la cerveza de baja graduación que disfruta de tipos reducidos entre el 2,8 % y el 3,5 % de volumen de alcohol, con el fin de proporcionar a los productores un incentivo para ser innovadores y crear nuevos productos. Esto debería animar a los consumidores a elegir bebidas con bajo grado alcohólico en lugar de las convencionales, con lo que se reduciría la ingesta de alcohol.

En el momento de redactar estas líneas la Presidencia ha presentado un texto transaccional al ECOFIN, sometiendo a su consideración determinadas cuestiones que se han revelado conflictivas, por lo que los debates proseguirán en los próximos meses.

IV. EVOLUCIÓN DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: RETOS DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL CONCIERTO ECONÓMICO.

Como ya debe ser evidente para el paciente lector de este trabajo, estamos asistiendo a un momento especialmente crítico en la evolución de la fiscalidad internacional. La revisión de los tradicionales paradigmas, definidos y desarrollados a lo largo del pasado

siglo, basados en la proscripción de la doble imposición y apoyados en los principios de residencia y de la fuente, complementados a su vez con el concepto de establecimiento permanente y el principio de *arm's length* en la valoración de precios de transferencia, han dado paso a una creciente preocupación por la doble imposición y la tributación vinculada al proceso de creación de valor. Si bien, para encontrar las primeras manifestaciones de dicha preocupación, debemos remontarnos a las décadas finales del pasado siglo, con el impulso al establecimiento de diversos Códigos de Conducta para la fiscalidad de las empresas, la manifestación más evidente de este proceso la constituye el proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), impulsado por los líderes mundiales agrupados en el G-20 y desarrollados por la OCDE, con participación destacada de la Unión Europea.

No es nuestra intención profundizar en el contenido de las propuestas que componen el Marco Inclusivo BEPS⁸¹, labor que excede con mucho las posibilidades de este artículo, sino más bien identificar aquellas medidas que van a afectar de manera decisiva al ámbito competencial que a las haciendas forales reconoce el Concierto Económico, no solo desde el punto de vista de la participación de aquellas en su diseño normativo sino también en lo que respecta a los retos que determinarán la aplicación práctica de las mismas. Estamos convencidos de que la vigencia y la defensa de nuestro ámbito competencial, pasa por una participación activa y efectiva en el proceso de construcción del nuevo orden fiscal internacional y la consiguiente adaptación de los modos de gestión para la aplicación de los tributos que derive del mismo, lo que, con toda seguridad, exigirá una profunda revisión de las bases en que descansa la atribución a las haciendas vascas de los hechos imposables con la modificación consiguiente de los puntos de conexión previstos

⁸¹ Desde que 82 países se incorporaron a la reunión inaugural del Marco Inclusivo celebrada en Kioto en julio de 2016, más de 130 países y organizaciones están colaborando hoy en la implementación de las 15 medidas que componen el Plan BEPS.

en el Concierto Económico para ello y, de forma no menos relevante, la adaptación de los sistemas tributarios forales a las nuevas reglas que surjan del proceso.

En concreto, vamos a intentar identificar en las siguientes líneas las cuestiones más significativas que, desde el punto de vista del Concierto Económico, nos sugieren los retos fiscales derivados de la digitalización de la economía, básicamente desde el punto de vista de la imposición directa sobre los beneficios generados por las actividades digitales. En segundo lugar, analizaremos las implicaciones para las haciendas forales de las iniciativas de la Comisión Europea para el establecimiento de un sistema de imposición de las sociedades equitativo, competitivo y estable basado en la implantación de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (Proyecto BICCS) así como del régimen definitivo del IVA para las operaciones intracomunitarias, basado en la tributación en destino.

Como creemos que resultará obvio tras la lectura del resto de este trabajo, la vigente forma de participación que estamos analizando y que deriva de la redacción actual del principio de colaboración contenido en el artículo 4 del Concierto, al que hemos hecho referencia, resulta manifiestamente insuficiente para asegurar el éxito de la empresa a acometer.

IV.A) Los retos para el Concierto Económico derivados de la creciente digitalización de la economía

Podemos afirmar, sin temor a equivocarnos, que los retos planteados por la digitalización de la economía son los más importantes de cuantas cuestiones están hoy planteadas en el marco de lo que hemos denominado la transformación de los principios en los que en los últimos cien años se ha basado la distribución de la facultad de gravar las manifestaciones de riqueza, en sus distintas categorías, en lo que se refiere a aquellos sujetos pasivos que operan en el escenario internacional. Una muestra inequívoca de la relevancia de dichos retos la encontramos en el

hecho de que la Acción 1 del plan BEPS de la propia OCDE se dedica precisamente a analizar los efectos de la transformación digital de la economía en las reglas que rigen la fiscalidad internacional.

Sin embargo, es precisamente en este ámbito de la Acción 1 del plan BEPS donde más dificultades se están originando para conseguir avances a efectos de consensuar reglas adaptadas a esa nueva realidad, en que las relaciones económicas y comerciales se realizan en los distintos países sin necesidad de contar en ellos con presencia física alguna. Estas dificultades fueron prontamente puestas de manifiesto en el Informe de 2015 de la OCDE, *Addressing the tax challenges of the digital economy*, en el que se reconoce, por un lado, que es prácticamente imposible aislar la economía digital del resto de la economía, y por tanto sus efectos, en la medida en que el proceso de digitalización no es algo que afecte a un sector o varios sino que es un proceso generalizado que afecta a todos los sectores de aquella y, por otro, que las especiales características del mismo generan crecientes posibilidades de prácticas BEPS, facilitando a los actores internacionales, y en particular a las multinacionales, la localización de los beneficios de sus actividades en jurisdicciones de baja o nula tributación.

A raíz del informe de 2015, los ministros de finanzas del G20 encomendaron a la OCDE la elaboración de un informe sobre los efectos fiscales de la digitalización que, bajo el título *Desafíos fiscales de la digitalización: Informe provisional 2018 (Interim report)*, fue presentado en abril de dicho año y recibido con el beneplácito de más de 110 países del Marco Inclusivo. En el mismo se describen minuciosamente las características o rasgos distintivos comunes a los modelos económicos altamente digitalizados y sus potenciales efectos en el marco fiscal internacional vigente. Por otra parte, se describen también los problemas que plantean las distintas cuestiones tratadas, sobre todo a la vista de la falta de consenso entre los distintos países que mantienen opiniones contradictorias sobre su valoración y sus efectos.

Las diferentes posturas se pueden resumir en tres grupos principales: por un lado, las de aquellos países que entienden que no resulta necesaria acción alguna, por otro, los que mantienen que únicamente resultan necesarias medidas que tengan en cuenta las contribuciones y la participación de los usuarios y, por último, los que sostienen que todos los cambios que se acometan deben aplicarse de forma general a toda actividad económica.

A pesar de tal disparidad de posiciones, los países miembros del Marco Inclusivo han decidido revisar los criterios para la identificación de un nexo y las reglas de atribución de beneficios que determinen el reparto de la potestad tributaria entre jurisdicciones y el modo en que deben asignarse los beneficios entre las diferentes actividades desarrolladas por las empresas multinacionales, con el fin de alcanzar una solución consensuada, que se anuncia para 2020. El acuerdo, *Adressing the tax challenges arising from digitalisation*, adoptado en marzo de 2019, incluye una consulta pública y ha sido seguido de la aprobación de un plan de trabajo para hacer efectiva dicha solución consensuada (*Programme of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*), adoptado en la 7ª reunión plenaria del Marco Inclusivo, los días 28 y 29 de mayo de 2019 y aprobado por los ministros del G20 en su reunión del 9 de junio siguiente.

Ya hemos señalado cómo, en el ámbito de la Unión Europea y a raíz de las Conclusiones del Consejo de 5 de diciembre de 2017, sobre “Responder a los desafíos de los beneficios de la economía digital”, el grupo de trabajo D-4, comenzó sus trabajos tras la presentación por la Comisión del “paquete de fiscalidad digital” que incluía sendas propuestas legislativas relativas a la adopción de normas para la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa⁸² y al sistema común del impuesto que grava los ingresos procedentes de la prestación de

determinados digitales⁸³, centrando los debates en esta última propuesta. También hemos comentado cómo, ante la falta de consenso, la Presidencia propuso aplicar un enfoque de doble vía a los trabajos, de forma que el Consejo y los Estados miembros continuaran trabajando conjuntamente para alcanzar, antes de 2020, un acuerdo en relación con una solución mundial a escala de la OCDE, sin perjuicio de que, si dicho consenso no se alcanzara, el Consejo podría, según resulte necesario, volver a abordar las propuestas IPD e ISD y el posible enfoque de la UE con respecto a los retos fiscales derivados de la digitalización.

El 6 de mayo de 2019, el comisario Moscovici envió una carta a los ministros de Hacienda de la UE en la que proponía continuar las deliberaciones con los Estados miembros acerca del debate actual sobre la reforma fiscal internacional en el G20 y en la OCDE, proponiendo que la UE colaborase con la OCDE de manera coordinada con el fin de influir de forma significativa en los debates internacionales y en consonancia con los intereses y requisitos comunes.

El Consejo ECOFIN del 17 de mayo de 2019 debatió sobre la fiscalidad digital en el contexto internacional y los ministros se mostraron a favor de mantener debates a escala de la UE con vistas a cambiar impresiones acerca de las cuestiones en fase de negociación en la OCDE, especialmente en lo que respecta a la evaluación del impacto de las opciones estratégicas planteadas allí. En este contexto se acordó encomendar al Grupo de Alto Nivel (HLWP) el seguimiento del programa de trabajo de la OCDE a fin de velar por que las opiniones de la UE se expongan y se tengan en cuenta a nivel del G20/OCDE.

Con independencia de las cuestiones, ya analizadas, que derivan de la eventual aprobación de medidas unilaterales en el ámbito de la imposición indirecta de las

82 COM (2018) 147 final, Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa.

83 COM (2018) 148 final, Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales.

prestaciones de servicios digitales, en lo que se refiere a la imposición sobre beneficios, las propuestas planteadas en la OCDE giran en torno a dos pilares básicos, con el objetivo de alcanzar una solución consensuada a finales del próximo año 2020: el Pilar 1, centra su análisis en la forma en que las actuales reglas para la distribución de la potestad tributaria entre las distintas jurisdicciones para gravar los ingresos de las multinacionales deben modificarse para que tengan en cuenta de forma apropiada los cambios que la digitalización ha introducido en la economía global, lo que requiere el examen de las reglas de atribución de dichos ingresos (*nexus rules*) así como las que determinan la distribución de los beneficios en función del lugar donde deben entenderse generados (*allocation rules*). El Pilar 2, por su parte, se centra en la identificación de las medidas anti-BEPS necesarias para una adecuada tributación de los beneficios generados por las actividades digitalizadas (*GloBE proposal*)⁸⁴.

En relación con el Pilar 1, las diferentes posibilidades se basan en tres propuestas alternativas analizadas en el Marco Inclusivo, basadas respectivamente en la contribución de los usuarios, intangibles de mercado y presencia digital significativa y, en cualquier caso, pasan por determinar los beneficios que deben ser objeto de distribución a través de diferentes métodos. A fin de lograr el consenso entre las distintas posturas mantenidas en el Marco Inclusivo, el Secretariado de la OCDE ha elaborado una propuesta de “enfoque unificado” que ha sometido a consulta pública y cuyos resultados se abordarán en el mes de noviembre.

En cuanto al Pilar 2 las propuestas se centran en el diseño de reglas dirigidas a dotar a las distintas jurisdicciones de los medios para evitar la no sujeción de los ingresos o su sujeción por debajo de un umbral mínimo. También, en relación con

este Pilar 2, se ha convocado consulta pública, respecto de la que se evaluarán las aportaciones recibidas en el mes de diciembre.

Cualquiera que sea la solución que finalmente se adopte, y aun cuando por el momento resulte prematuro el análisis de las hasta ahora planteadas, las medidas que se contemplan en relación con ambos pilares plantean cuestiones de indudable relevancia desde el punto de vista del Concierto Económico, en el marco de la tributación en un impuesto, el de sociedades, en el que los Territorios Históricos gozan de la más amplia capacidad normativa para su diseño, al tratarse de un impuesto concertado de normativa autónoma.

Los puntos de conexión actualmente previstos en el Concierto en los preceptos contenidos en la Sección 3ª del Capítulo I, dedicada al Impuesto sobre Sociedades, deberán adaptarse o, en su caso, complementarse, con el objetivo de prever la tributación de los beneficios que, en aplicación de las nuevas reglas aplicables a las actividades digitales que se establezcan a nivel internacional y de la Unión Europea, se entiendan sometidas a la potestad tributaria de las haciendas forales. También las reglas de localización de las operaciones (artículo 16) deberán incorporar una previsión específica para determinar el lugar de realización de los servicios digitales.

El punto de conexión normativo vigente en la actualidad, basado en el domicilio fiscal de las entidades sujetas al impuesto tendrá que ser adaptado, en la medida en que la residencia, como regla para el reparto de la potestad tributaria es uno de los primeros principios que la digitalización de la economía ha puesto en cuestión. Las nuevas reglas que se aprueben deberán determinar el importe o porcentaje de los beneficios de las empresas sujetas que debe atribuirse a cada jurisdicción, con independencia de la residencia de cada una de ellas. Y dicho porcentaje de beneficio será gravado en cada una de dichas jurisdicciones, de acuerdo con la normativa aplicable en la misma.

⁸⁴ Las diferentes posibilidades se analizan de forma exhaustiva en el Programa de trabajo de la OCDE (*Programme of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*, OCDE 2019).

Como es sabido, el Concierto Económico declara el Impuesto sobre Sociedades como un tributo concertado de normativa autónoma⁸⁵ para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco, con la condición de que no realicen el 75% o más de sus operaciones en territorio común, en cuyo caso quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio. También resulta de aplicación la normativa foral, tras la última reforma⁸⁶, a aquellas entidades cuyo domicilio fiscal radique en territorio común y en el ejercicio anterior hubieran realizado en el País Vasco el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, salvo que se trate de sujetos pasivos que formen parte de un grupo fiscal y cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, en cuyo caso, será de aplicación la normativa autónoma únicamente si en el ejercicio anterior hubieran realizado en el País Vasco la totalidad de las operaciones.

La primera cuestión que se plantea radica en la identificación de la regla de localización de las operaciones que debe resultar aplicable para determinar el volumen de operaciones realizado en el respectivo territorio para los sujetos pasivos con domicilio fiscal en España. Parece razonable entender que la misma regla de atribución que resulte aplicable para determinar la localización de las operaciones a nivel internacional sirva para delimitar la parte imputable al territorio común o foral. De esta manera, el volumen de operaciones quedaría determinado mediante la adición al volumen de las operaciones derivado de las actividades que podríamos denominar como tradicionales del derivado de las actividades digitales que se entiendan localizadas en España, resultando de aplicación, a su vez, a este tipo de operaciones, la regla contenida en la letra D) del artículo 16 para las que se consideren realizadas en el extranjero, que se atribuirán a una u otra Administración en igual proporción que el resto de las operaciones.

85 Prescindimos aquí, por razones obvias, de la regla de simplificación que vincula la normativa aplicable al domicilio fiscal cuando el volumen de operaciones del sujeto pasivo no supere los 10 millones de €.

86 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.

La segunda cuestión se refiere a las reglas que deben resultar de aplicación para la determinación de la normativa aplicable a aquellas entidades no residentes que operen en España a través de establecimiento permanente. El apartado Uno del artículo 21 remite a las reglas aplicables al impuesto sobre sociedades que acabamos de comentar para determinar la normativa aplicable a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con residencia en el extranjero que operen en España mediante establecimiento permanente. Las reglas que se impongan a nivel internacional para entender que una entidad opera mediante establecimiento permanente obligará a adaptar también las previstas en el apartado Dos del precepto mencionado ajustadas hoy al concepto tradicional de aquel.

En lo que se refiere al punto de conexión para la exacción del impuesto, las reglas de localización de operaciones a que nos acabamos de referir resultarán de aplicación para la determinación del respectivo volumen de operaciones, común o foral.

Por su parte, las reglas determinantes para la normativa aplicable resultarán de aplicación, como hasta ahora, para la atribución de la competencia de inspección del impuesto a la administración de territorio común o foral y deberán también habilitar para el ejercicio de las competencias derivadas de las que se aprueben en el marco del 2º Pilar (*GloBE proposal*), para evitar la no sujeción de los ingresos o su sujeción por debajo de un umbral mínimo o, en su caso, evitar la doble imposición internacional.

En cualquier caso, se plantean, además de las ya analizadas, cuestiones relevantes en orden a la aplicación de los tributos, similares a los que van a ponerse de manifiesto en el orden internacional entre las distintas administraciones: identificación de los contribuyentes, determinación de las obligaciones materiales y formales, fórmulas de control, procedimientos de colaboración y de resolución de conflictos, etc., que exigirán un esfuerzo importante en medios personales y materiales que aseguren el buen fin de la gestión tributaria.

En el ámbito de la imposición indirecta de las actividades que tratamos, también se han identificado nuevos retos generados en particular respecto la recaudación del IVA a la vista del continuo crecimiento de las transacciones de bienes y servicios realizadas on line por consumidores con empresas no residentes (B2C sales). En relación con ello la OCDE elaboró en 2015 una guía⁸⁷, en la que plantea la aplicación con carácter general del principio de tributación en destino en las transacciones internacionales, que fue seguida en 2017 del informe "*Mechanisms for the effective Collection of VAT/GST where the suppliers is Not Located in the jurisdicción of Taxation*"⁸⁸, que desarrollaba en detalle las medidas incluidas en la guía para su efectiva implementación. La iniciativa más reciente en la materia, la constituye el informe "*The role of Digital platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*"⁸⁹. Esta cuestión, que indudablemente plantea también cuestiones de relevancia desde el punto de vista del Concierto Económico, está directamente vinculada con la implantación del régimen definitivo de IVA en el marco de la UE para las transacciones intracomunitarias, a que nos vamos a referir más adelante.

IV.B) Proyecto BICIS de la UE, para la implantación de una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades.

Ya nos hemos referido en epígrafes anteriores a la presentación por parte de la Comisión, en el marco de la reactivación de la propuesta de 2011 sobre la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades, de una propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre

sociedades⁹⁰ (en lo sucesivo «propuesta BICIS»), y una propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades⁹¹ (en lo sucesivo «propuesta BICIS»). La propuesta BICIS establece unas normas comunes para calcular la base imponible de las multinacionales dentro de la UE, mientras que la propuesta BICIS completa la propuesta BICIS con el elemento de consolidación y la fórmula de reparto entre las distintas jurisdicciones.

El 6 de diciembre de 2016, el ECOFIN consideró que debía darse prioridad a los trabajos referentes a los «elementos de una base imponible común», mientras que la propuesta BICIS se examinaría a nivel técnico solo cuando los debates sobre la propuesta BICIS hubieran llegado a buen fin.

Aun cuando los debates, por la causa mencionada, se encuentran paralizados desde la decisión adoptada por el ECOFIN, y más allá de las indudables cuestiones que respecto de la autonomía normativa plantean las medidas planteadas en la Propuesta BICIS, vamos a centrar nuestra atención en el contenido de la propuesta BICIS y, en concreto, en las reglas que determinan su ámbito de aplicación, así como las que prevé para la distribución entre los distintos Estados miembros de la base imponible consolidada y para la gestión y exacción del impuesto.

IV.B.1) Ámbito de aplicación de la Directiva

Como es sabido el actual artículo 20 del Concierto Económico se basa, en lo que respecta a la tributación de los grupos fiscales, en una absoluta separación de ámbitos, de forma que, únicamente quedarán sujetos al régimen de consolidación fiscal foral cuando la totalidad de las entidades del grupo se encuentren sometidas a normativa foral de acuerdo con el punto de conexión normativo previsto para la tributación individual de cada una de ellas en el artículo 14 del Concierto Económico y quedarán sometidos al régimen de

87 OECD (2017), International VAT/GST Guidelines (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>)

88 <https://www.oecd.org/tax/consumption/mechanisms-for-the-effective-collection-of-vat-gst.htm>

89 Presentado en el quinta cumbre del Foro Global sobre IVA de la OCDE, en Melbourne el 22 de marzo de 2019 (https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales_e0e2dd2d-en)

90 Ver nota 37.

91 Ver nota 38.

consolidación fiscal de territorio común cuando todas las entidades que forman el grupo fiscal estuvieran sujetas a normativa de territorio común en régimen de tributación individual. A estos efectos, se considerarán excluidas del grupo fiscal las entidades que estuvieran sujetas a la otra normativa. El grupo fiscal tributará, en todo caso, a una y otra Administración, en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio, que estará constituido por la suma o agregación de las operaciones que cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal efectúen en el mismo, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan.

Por su parte, la propuesta de Directiva determina que tendrá carácter obligatorio para los grupos de sociedades que superen un determinado tamaño (aquellos que pertenezcan a un grupo consolidado cuyos ingresos consolidados totales a nivel de grupo, a efectos de contabilidad financiera, hayan superado los 750 millones de euros durante el ejercicio financiero anterior al ejercicio financiero correspondiente). Además, podrá aplicar las normas comunes, con carácter facultativo, un amplio espectro de grupos aunque no alcancen el umbral de tamaño.

La efectiva aplicación de la directiva provocará que queden sometidos a sus preceptos, por un lado, con carácter obligatorio los grupos que cumplan los requisitos previstos que acabamos de señalar en los que se integrarán las sociedades constituidas con arreglo a la normativa nacional de un Estado miembro, así como todos los establecimientos permanentes situados en el mismo u otros Estados Miembros y, por el otro, idénticas entidades que opten por su aplicación aunque no cumplan el umbral de tamaño señalado.

Ello implicará que aquellos contribuyentes, sometidos a normativa de consolidación foral que, de acuerdo con la definición contenida en el número 11 del artículo 3 de la propuesta, deban ser considerados “*contribuyentes principales*”⁹² y

92 El número 11 del artículo 3 de la propuesta BICIS señala que serán considerados contribuyentes principales, uno de los siguientes:
a) un contribuyente residente que forme un grupo

deban aplicar, obligatoria o facultativamente los preceptos de la Directiva, dejarán de estar sometidos a aquella normativa junto con sus filiales ahora sometidas a normativa foral o común y formarán un grupo fiscal, junto a los establecimientos permanentes que radiquen en otros Estados miembros. La autoridad tributaria de dicho contribuyente principal se convertirá en “autoridad tributaria principal”⁹³, a efectos de la efectiva aplicación del impuesto.

Por su parte, aquellas filiales o establecimientos permanentes situados el País Vasco, que hasta ahora vinieran tributando de acuerdo con la normativa foral, dejarán de hacerlo para tributar de acuerdo con los preceptos de la Directiva, bajo la autoridad tributaria principal del territorio en el que radique la matriz.

Desde el punto de vista del punto de conexión normativo aplicable al Impuesto sobre Sociedades, contenido en el artículo 14 del Concierto Económico, la primera cuestión que plantea la propuesta de directiva es la necesidad de excluir la aplicación de la normativa foral para la determinación de la base imponible a aquellas entidades, matrices o filiales, de acuerdo con la definición prevista en la misma, que se integren, obligatoria o voluntariamente, en el ámbito de aplicación de la propuesta BICIS.

Por idéntica razón, las previsiones contenidas en el artículo 20 del Concierto Económico para la

con sus filiales consolidables, con uno o varios de sus establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro o Estados miembros, o con uno o varios establecimientos permanentes de una filial consolidable que sea residente en un tercer país;
b) un contribuyente residente designado por el grupo que esté compuesto exclusivamente por dos o más contribuyentes residentes que sean filiales consolidables inmediatas de la misma sociedad matriz residente en un tercer país;
c) un contribuyente residente que sea la filial consolidable de una sociedad matriz residente en un tercer país, siempre que ese contribuyente residente forme un grupo exclusivamente con uno o varios establecimientos permanentes de su sociedad matriz;
d) un establecimiento permanente designado por un contribuyente no residente que forme un grupo exclusivamente con sus establecimientos permanentes situados en dos o más Estados miembros.

93 Número 27 del artículo 3 de la propuesta BICIS.

identificación de la composición de los grupos fiscales (sometidos a normativa foral o común) serán únicamente aplicables a aquellos grupos fiscales cuyas entidades constitutivas no reúnan los requisitos para caer dentro del ámbito de aplicación de la directiva.

Deberá preverse, sin embargo, la aplicación de la normativa, foral o común, a la parte de la base imponible que, de acuerdo con las reglas de reparto de la base imponible consolidada, deba considerarse atribuible a las administraciones forales, en relación con los elementos del impuesto sobre los que la directiva no contenga previsión alguna, significativamente, el tipo de gravamen aplicable.

IV.B.2) Reparto de la base imponible consolidada

La fórmula de reparto, en que la base consolidada común del impuesto sobre sociedades debe distribuirse entre los Estados miembros y ser gestionada por las autoridades tributarias nacionales, no varía respecto de la propuesta de 2011 y abarcará tres factores con la misma ponderación (mano de obra, activos y ventas por destino). Esta combinación pretende reflejar un enfoque equilibrado de la distribución de beneficios imponibles entre los Estados miembros. El factor mano de obra se dividirá entre salarios y número de asalariados (cada uno de estos elementos contará la mitad) con el fin de tener en cuenta las diferencias en los niveles de salarios en toda la Unión y permitir así una distribución más justa. El factor activos abarcará el inmovilizado material en su conjunto. El inmovilizado intangible y el financiero deberán quedar excluidos de la fórmula debido a su carácter fluctuante y al riesgo de que eludan el sistema. El tercer factor, se determinará en función del destino de las ventas. Estos factores y ponderaciones deberían contribuir a garantizar que los beneficios se graven en el lugar en que se hayan generado efectivamente. Como excepción, cuando el resultado del reparto no represente de forma equitativa el alcance de la actividad empresarial, una cláusula de salvaguardia preverá la aplicación de un método alternativo de asignación de ingresos.

Como el método general de reparto planteado no permite abordar las especificidades de determinados sectores, se establecerán normas relativas a la adaptación de las fórmulas, a fin de responder mejor a las necesidades de sectores tales como el de los servicios financieros y los seguros, el petróleo y el gas, así como el transporte marítimo y el transporte aéreo.

La cuestión que se plantea en este ámbito es la de la aplicabilidad de las reglas previstas en el Concierto Económico para la determinación del volumen de operaciones de los grupos fiscales, basadas en los principios contenidos en el artículo 16 de aquel para determinar su localización en territorio común o foral. Las reglas de la Directiva determinan dicha distribución entre los distintos Estados miembros, lo que obliga a plantear la forma en que debe distribuirse la base imponible asignada al estado español entre la hacienda de territorio común y las correspondientes a las haciendas forales. Parece razonable entender que dicha distribución deberá realizarse atendiendo a idénticas reglas a las contenidas en la Directiva, mediante la identificación de los distintos componentes según su ubicación en territorio común o foral, en la medida en que la aplicación de las vigentes reglas contenidas en el artículo 16 perderán toda referencia o vinculación con la cuantificación de lo que podríamos denominar base "nacional" del grupo, determinado conforme a aquéllas.

IV.B.3) Procedimientos administrativos.

Frente a la propuesta de 2011, las normas administrativas comunes se limitan al grupo consolidado. En principio, los contribuyentes individuales, que optan por aplicar las normas correspondientes a la «primera fase», siguen inscribiéndose en el ámbito de aplicación de las disposiciones administrativas nacionales.

Los grupos tratarán con una única Administración tributaria («autoridad tributaria principal») en la UE, también denominada «ventanilla única». Esta radicará en el Estado miembro en el que la sociedad matriz del grupo («contribuyente principal») resida a efectos

fiscales. Corresponderá a la autoridad tributaria principal iniciar y coordinar las auditorías o comprobaciones. Las autoridades nacionales de cualquier Estado miembro en el que sean objeto de gravamen los beneficios de un miembro del grupo podrán solicitar el inicio de una auditoría o comprobación.

La autoridad competente del Estado miembro en el que resida o esté establecido un miembro del grupo podrá recurrir contra una decisión de la autoridad tributaria principal relativa a la notificación de la existencia de un grupo o de la regularización de una liquidación. A tal efecto, se interpondrá un recurso ante los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal. La resolución de los litigios que surjan entre los contribuyentes y las autoridades tributarias correrá a cargo de un órgano administrativo competente para los recursos en primera instancia de conformidad con la legislación del Estado miembro de la autoridad tributaria principal.

Las normas sobre los procedimientos administrativos contenidos en la directiva generarán notables retos para las haciendas forales, tanto en cuanto a su eventual consideración como "*autoridad tributaria principal*" o como "*autoridad competente*" y la gestión de la creación de los grupos, su composición y su mantenimiento, como a la gestión de las declaraciones fiscales consolidadas, su control, auditorías, comprobaciones, resolución de litigios, etc. Entendemos que deberían incorporarse al Concierto Económico las oportunas previsiones dirigidas a prever el papel de las haciendas forales en todas las cuestiones relacionadas con la aplicación práctica de la directiva, atribuyendo a las mismas la condición de autoridad, principal o competente, en los casos en que las sociedades matrices o filiales tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

IV.C) El régimen definitivo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Como ya hemos avanzado, el llamado plan de Acción IVA, impulsado por la Comisión,

plantea una reforma ambiciosa del IVA, dirigida a consolidar un espacio único para el IVA en el seno de la UE, para lo que se han diseñado diversos pasos agrupados en dos fases legislativas. La primera de ellas afectaría a las entregas transfronterizas de bienes y la segunda ampliaría el régimen a las prestaciones de servicios. La primera fase, a su vez, se divide en dos etapas, una provisional, ya analizada, en la que se aprobarían diversas medidas que ayudarían a perfeccionar el actual sistema mediante la introducción del llamado Sujeto Pasivo Certificado y la adopción de las llamadas "soluciones rápidas" y otra que definiría el marco definitivo de la imposición aplicable al IVA en las entregas de bienes. En este apartado vamos a centrar nuestra atención en esta segunda etapa y las consecuencias que, desde el punto de vista del Concierto Económico, plantea su introducción, inicialmente prevista para 2022.

Esta segunda fase de la 1ª fase legislativa se compone de cuatro iniciativas de la Comisión, que actualmente están siendo objeto de análisis y debate en el seno del grupo D-4 del Consejo (Cuestiones Fiscales):

- Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de medidas técnicas detalladas para el funcionamiento del régimen definitivo del IVA de tributación de los intercambios entre Estados miembros⁹⁴.
- Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos del IVA⁹⁵.
- Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al régimen especial de las pequeñas empresas⁹⁶.

94 COM (2018) 329 final, de 25 de mayo de 2018.

95 COM (2018) 20 final, de 18 de enero de 2018.

96 COM (2018) 21 final, de 18 de enero de 2018.

- Propuesta modificada de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que respecta a las medidas para reforzar la cooperación administrativa en el ámbito del IVA⁹⁷.

Como ya se ha anunciado, el régimen definitivo del IVA en la UE se basará en la aplicación de los tres siguientes principios:

1. La tributación en destino, en virtud del cual la venta de bienes será gravada mediante la aplicación de los tipos de gravamen vigentes en el Estado miembro de destino.
2. La responsabilidad del proveedor, en cuya virtud será el proveedor de los bienes el obligado tributario, salvo que el adquirente sea considerado un Sujeto pasivo Certificado o en el caso de que resulte de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.
3. El régimen de ventanilla única (OSS, por sus iniciales en inglés: *One-stop-shop*), como medida de simplificación administrativa para la declaración, pago y deducción de las cuotas del impuesto.

Como es sabido, el artículo 26 del Concierto Económico configura el IVA como un tributo concertado de normativa común, que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, sin perjuicio de la capacidad de las Instituciones de los Territorios Históricos para aprobar modelos de declaración e ingreso (que al menos contendrán idéntica información a la establecida en territorio común) y señalar plazos de ingreso que no diferirán sustancialmente de los establecidos en dicho territorio. Ello significa que las reformas que para la aplicación de las directivas introduzca el Estado en la normativa del IVA serán de inmediata aplicación en sus propios términos en territorio foral.

Más allá de la limitada capacidad normativa señalada, la aplicación de los tres principios en los que se basa el régimen definitivo del impuesto en la UE plantea cuestiones relevantes desde el punto de vista del Concierto Económico, en lo que se refiere a la exacción y la gestión e inspección del impuesto, que a continuación pasamos a analizar:

IV.C.1) Aplicación del principio de gravamen en destino.

La aplicación del gravamen en destino en las transacciones transfronterizas de bienes de la UE entre empresas (B2B) implica abandonar el sistema vigente en el que se realizan dos operaciones, una entrega exenta en el Estado miembro de origen y una adquisición sujeta en el Estado miembro de destino, y su sustitución por una sola operación, la llamada "*entrega de bienes dentro de la Unión*", gravada en el Estado miembro de destino.

La primera cuestión que se nos plantea se refiere a la posibilidad de que el cambio normativo produzca modificaciones en la forma en que bajo la vigente redacción del artículo 27 del Concierto Económico (CE), dedicado a la exacción del impuesto, se determina el volumen de operaciones, a efectos de la tributación exclusiva o compartida de los correspondientes contribuyentes. En la actualidad, las entregas intracomunitarias (exentas) se computan a efectos de decidir si el contribuyente supera o no el umbral de 10 millones de euros que determina la tributación compartida en proporción al respectivo volumen de operaciones realizado en territorio común o foral, pero no influyen en el respectivo porcentaje de tributación ante una u otra administración⁹⁸. Por su parte, las adquisiciones intracomunitarias no afectan ni a uno (umbral) ni a otro (volumen respectivo de operaciones) en modo alguno. No nos parece que el régimen definitivo deba suponer cambio alguno en el criterio señalado, cuya aplicación deriva de lo dispuesto en el número Cuatro del

⁹⁷ COM (2017) 706 final, de 30 de noviembre de 2017.

⁹⁸ Ver Resolución del TEAF de Bizkaia, de 21 de noviembre de 2014.

artículo 27 CE, que remite a las mencionadas reglas establecidas en el número Uno del mismo precepto para la exacción del impuesto correspondiente a las operaciones relacionadas con el tráfico intracomunitario de bienes. Ello implicaría que las entregas de bienes dentro de la UE, se deberán tener en cuenta a efectos de cuantificar el umbral de tributación compartida pero no influirán en el respectivo volumen de operaciones. Aun así, parece conveniente que dicho precepto modificara su redacción a fin de fijar de manera expresa dicho criterio. También deberán ser objeto de modificación las reglas contenidas en los números Cinco y Seis, relativas a la exacción de las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos y de las de bienes sujetos por opción o por superarse los límites cuantitativos establecidos en la normativa reguladora del Impuesto, efectuadas por sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan derecho a deducción total o parcial de aquél, o por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, así como las realizadas en régimen simplificado, régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y régimen de recargo de equivalencia que, probablemente, dejarán de tener sentido con la instauración del régimen definitivo de tributación en destino.

En cuanto a las reglas de localización de las operaciones contenidas en el artículo 28, entendemos que debería incorporarse una regla general que determine la realización en el País Vasco de las entregas de bienes dentro de la UE cuando el destinatario de la correspondiente entrega tenga su domicilio fiscal en dicho territorio. Ello implicará que las cuotas devengadas y transferidas al estado español por sujetos pasivos del resto de los Estados miembros con destino a contribuyentes domiciliados en el País Vasco deban ser abonadas a las haciendas forales. Esta regla de localización no debería afectar únicamente al régimen general aplicable a las entregas dentro de la UE sino también a las devengadas en aplicación de los regímenes especiales aplicables a la prestación de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión o electrónicos y a

las ventas a distancia⁹⁹, ya exaccionadas a través del sistema de ventanilla única (MOSS), por aplicación de las respectivas Directivas¹⁰⁰. Como es sabido, la tributación en destino y su exacción a través del MOSS se encuentra en vigor para las primeras desde 2015 y a partir de 2021 las segundas, al ampliarse el régimen anterior a cualquier prestación de servicios que se considere realizada en un Estado miembro y de la que sea destinatario un consumidor final y a cualquier entrega intracomunitaria a distancia destinada a dichos consumidores finales (transacciones B2C). Precisamente, en relación con las primeras ya se planteó la necesidad de adaptar el Concierto a las nuevas reglas con motivo de la celebración de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 19 de julio de 2017, en la que, entre otras cuestiones, se acordó la constitución de un grupo de trabajo encargado específicamente de analizar la concertación del régimen especial señalado¹⁰¹. La regla general así prevista, debería sustituir a la actual dicción de la regla 1ª c) del apartado relativo a las entregas de bienes en el número Uno del artículo 28 CE. En su caso, una regla similar deberá incorporarse al número Dos del precepto una vez aprobadas las medidas para la aplicación del régimen definitivo relativas a las prestaciones de servicios, en el marco de la Segunda fase legislativa del Plan de Acción del IVA.

En ausencia de dicha disposición general, y entretanto se produce la entrada en vigor del régimen definitivo, se hace necesario acordar una regla para la localización en el País Vasco de las prestaciones de servicios por vía electrónica así como a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión en los que se viene aplicando el principio de tributación en destino desde 2002 para los prestadores de dichos servicios establecidos fuera del territorio de la

99 La regla 1ª c) del artículo 28.UNO.A), ya prevé la localización en el País Vasco de las entregas de bienes que cumplan las condiciones para la aplicación del régimen de ventas a distancia, cuando finalice en dicho territorio el transporte de los bienes entregados.

100 Directiva (2008) 8 y Directiva (2017) 2455.

101 A pesar del acuerdo adoptado, el grupo de trabajo no se ha reunido en ninguna ocasión desde su creación en 2017.

UE¹⁰² y desde 2015 para los establecidos en dicho territorio¹⁰³.

Dicha regla de localización debería afectar a las siguientes prestaciones de servicios acogidas al régimen especial:

1. Los servicios prestados a empresarios establecidos en el País Vasco por empresarios establecidos en un Estado Miembro distinto de España o en un país tercero¹⁰⁴ (transacciones B2B).
2. Los servicios prestados a consumidores finales domiciliados en el País Vasco por empresarios establecidos en un Estado Miembro distinto de España o en un país tercero (transacciones B2C).

El establecimiento o localización en el País Vasco podría vincularse la residencia habitual de las personas físicas y al domicilio fiscal de las personas jurídicas o, en este último caso (o en ambos), a la administración que asumiera la competencia inspectora en materia del IVA del destinatario de los servicios, ante la posibilidad de que los mismos pudieran ser utilizados tanto en territorio común como foral.

IV.C.2) La consideración de obligado tributario del proveedor.

Como se ha dicho, el segundo principio sobre el

que se pretende construir el régimen definitivo del IVA se refiere a la consideración del proveedor de los bienes o servicios como obligado tributario llamado a cumplir con las obligaciones formales y materiales del impuesto. En principio, estimamos que dicha consideración no plantea problemas específicos que deban resolverse mediante una modificación del actual texto concertado, que contiene las previsiones necesarias para su correcta aplicación, si bien haremos algunas precisiones cuando analicemos el siguiente principio, el de la simplificación de la gestión del impuesto a través del sistema de ventanilla única (OSS).

Sin embargo, sí debemos hacer alguna consideración en relación con el régimen de los Sujetos Pasivos Certificados (SPCs), que, al menos, de manera transitoria, mantendrán el actual régimen de tributación, asumiendo los destinatarios de las entregas o prestaciones de servicios la condición de sujetos pasivos, por aplicación del actual mecanismo de inversión.

Ya hemos explicado las consecuencias de la consideración de SPC para la aplicación del régimen definitivo, como elemento esencial de la primera fase legislativa y para las llamadas "soluciones rápidas". Nos interesa ahora detenernos en el procedimiento y los criterios generales con arreglo a los cuales los Estados miembros podrán certificar a los sujetos pasivos, a solicitud de los interesados. Para ello, la Comisión propone¹⁰⁵ que las administraciones tributarias concederán este estatuto a los solicitantes cuando se cumplan determinados requisitos relativos a la inexistencia de la comisión de infracciones graves o reiteradas de la normativa aduanera o fiscal, demostración de un alto nivel de control de sus operaciones y del flujo de bienes y prueba de la solvencia financiera, debiendo facilitar a las autoridades tributarias toda la información pertinente al efecto.

¹⁰² Directiva 2002/38/CE, del Consejo de 7 de mayo, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica

¹⁰³ La ya señalada Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios

¹⁰⁴ Entre las transacciones B2B también habría que incluir la posibilidad de que se localicen en el País Vasco los servicios prestados a empresarios establecidos en un país tercero por empresarios establecidos en un Estado Miembro distinto de España o en un país tercero, siempre que deba entenderse localizada dicha prestación en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) por realizarse la utilización o explotación efectiva en el TAI (por aplicación del artº 70. Dos LIVA).

¹⁰⁵ Artículo 1 de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido y se introduce el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros (COM (2017)569 final), que introduce un nuevo artículo 13 bis, para la introducción del SPC.

El precepto que comentamos señala que, a efectos de la concesión de este estatuto fiscal, se entenderá por autoridad tributaria la del Estado miembro en que el solicitante haya establecido la sede de la actividad económica, la del Estado miembro donde se encuentre el establecimiento permanente cuando la sede económica se encuentre fuera de la Unión o, finalmente, la del Estado miembro en que tenga su domicilio permanente o residencia habitual, en defecto de sede económica o establecimiento permanente.

Entendemos que en el ámbito del Concierto Económico, la concesión y la verificación de los requisitos que deban cumplir, así como la gestión de las incidencias posteriores a la concesión debe corresponder a los Territorios Históricos cuando se trate de solicitantes que se encuentren sometidos a su competencia inspectora, en la medida en que dichas haciendas forales son las únicas competentes para la comprobación de los contribuyentes sobre los que ostentan dicha competencia. El hecho de que la propuesta de Directiva señale que la concesión de la condición de SPC por una autoridad tributaria implica el reconocimiento mutuo por parte del resto de autoridades tributarias, exige que se establezca, por un lado, el procedimiento adecuado para que las autoridades tributarias españolas asuman las decisiones adoptadas por los Territorios Históricos y, por otro, implementar las medidas imprescindibles para que estos dispongan de la información necesaria acerca de las concesiones autorizadas por el resto de países miembros. Tratándose de una cuestión de marcado carácter formal, aunque con evidentes consecuencias materiales, quizás no sea necesaria su incorporación al Concierto y baste con un acuerdo en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico o, en su caso, de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

IV.C.3) El régimen de ventanilla única (OSS).

El régimen simplificado de gestión del IVA basado en la ventanilla única (OSS) tiene como objetivo principal evitar la necesidad de que los

sujetos pasivos deban registrarse en cada Estado miembro de consumo. El MOSS (mini ventanilla única) fue incorporado por primera vez para la prestación de servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos por parte de proveedores no establecidos en la UE y se extendió a partir del 1 de enero de 2015 a los sujetos pasivos establecidos en la UE que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos, permitiendo a dichos sujetos pasivos liquidar el IVA adeudado por la prestación de los servicios señalados a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos a través de un portal web en el Estado miembro en el que estén identificados. Con posterioridad, a través de la Directiva 2017/2455, se ha generalizado el sistema para el régimen de ventas a distancia (transacciones B2C) y se anuncia como el sistema aplicable en el régimen definitivo del IVA.

En la práctica, de acuerdo con el régimen MOSS, un sujeto pasivo que esté registrado en la miniventanilla única en un Estado miembro (el Estado miembro de identificación) presenta trimestralmente por vía electrónica declaraciones del IVA a través de dicha miniventanilla única detallando los servicios prestados a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos ubicados en otros Estados miembros (el Estado o Estados miembros de consumo), junto con el IVA adeudado. A continuación, el Estado miembro de identificación transmite dichas declaraciones, junto con el IVA abonado, a los correspondientes Estados miembros de consumo a través de una red de comunicaciones segura. El vendedor de bienes a otros Estados miembros no tendrá que darse de alta ante la administración de destino de sus ventas, sino que repercutirá el IVA al adquirente al tipo de gravamen del Estado miembro de destino e ingresará el IVA en la administración tributaria del Estado miembro en el que se encuentre establecido, con quien se relacionará principalmente. En esa declaración informará del Estado miembro al que corresponden las consiguientes cuotas ingresadas para que esta administración las transfiera a la de los Estados miembros de destino correspondientes.

Las declaraciones de IVA presentadas a través de la miniventanilla única son adicionales a las declaraciones de IVA que presentan los sujetos pasivos en sus respectivos Estados miembros en virtud de las obligaciones establecidas por estos en la materia.

Pueden utilizar la miniventanilla única los sujetos pasivos que estén establecidos en la UE (el régimen de la Unión), así como los sujetos pasivos que no estén establecidos en la UE (el régimen exterior a la Unión). Sin la miniventanilla única, el proveedor tendría que registrarse en cada uno de los Estados miembros en los que preste servicios a sus clientes. Por último, el régimen de la miniventanilla única es opcional para los sujetos pasivos. No obstante, si opta por utilizarlo, el sujeto pasivo debe aplicar dicho régimen en todos los Estados miembros pertinentes. No se trata, por tanto, de un régimen opcional en función del Estado miembro.

Con independencia del diseño y de las consecuencias materiales y formales que el sistema supone para la gestión del impuesto, así como su extensión, lo cierto es que, desde el punto de vista del Concierto Económico, se plantean cuestiones de indudable relevancia para las capacidades y competencias de los Territorios Históricos que deben ser analizadas e incorporadas, en su caso, al texto concertado.

La primera cuestión que debe ser objeto de análisis es la eventual utilización del régimen interior de ventanilla única de la Unión, por parte de contribuyentes forales. No cabe duda de que los contribuyentes establecidos en el ámbito territorial del País Vasco deben tener la oportunidad de utilizar el régimen OSS para la declaración de las operaciones que realicen con establecidos en el resto de Estados miembros que cumplan los requisitos para ello. El punto de conexión que parece más razonable es el de la titularidad de la competencia inspectora, de manera que aquellos contribuyentes sometidos a inspección por parte de los Territorios Históricos, se relacionen de manera exclusiva con las correspondientes haciendas forales, cumpliendo ante ellas las obligaciones materiales y formales

derivadas del sistema de ventanilla única. La relación exclusiva de dichos contribuyentes con sus respectivas haciendas forales exigirá el establecimiento de un procedimiento que asegure que las cuotas recaudadas se transfieran a los correspondientes Estados miembros de consumo, junto con las declaradas e ingresadas en el resto de haciendas con competencia inspectora en el estado español.

La segunda cuestión que plantea la aplicación de la ventanilla única se refiere a la necesidad de asegurar que las cuotas repercutidas a contribuyentes vascos por parte de sujetos pasivos establecidos en otros Estados miembros (en el régimen interior de la Unión) o por terceros países (en el régimen exterior de la Unión) sean abonadas a las correspondientes haciendas forales. Si bien, dicha necesidad no parece que pueda ponerse en cuestión, su materialización puede resultar complicada en la medida en que las normas relativas a la identificación de los sujetos pasivos no establecidos en España que utilicen el régimen OSS no contemplan, en principio, información relativa a la identificación del establecimiento en territorio común o foral de los sujetos gravados. A falta de una regulación más precisa, que deberá incorporarse al Reglamento de Ejecución 282/2011 para la aplicación del régimen definitivo, las únicas referencias que podemos encontrar por el momento, son las contenidas en dicho Reglamento relativas a la identificación de la ubicación de los consumidores por parte del sujeto pasivo, reguladas en el artº 24.ter del mismo, que establece tres presunciones acerca de la localización del destinatario de los servicios electrónicos según que el servicio se preste por línea fija terrestre, por red móvil o a través de descodificadores de televisión y que, a partir de 2019, incluye una cuarta regla aplicable a circunstancias distintas de las tres anteriores. En este caso, la ubicación del cliente deberá determinarse por el prestador del servicio, basándose en dos elementos de prueba no contradictorios, aunque se permite a las empresas que tengan unas ventas de servicios electrónicos inferiores a 100.000 €, la utilización de un solo medio de prueba. En lo que se refiere

al régimen de ventas a distancia, la dirección de entrega de los bienes debería ser suficiente para determinar la ubicación del cliente.

En cualquier caso, salvo que la administración española asuma la necesidad de incluir en las declaraciones presentadas en el régimen OSS la ubicación de los clientes en territorio común o vasco, y lo defienda en las negociaciones del régimen definitivo del IVA, se nos antoja harto complicado determinar con seguridad dicha ubicación de forma que se atribuya la recaudación a las haciendas forales de forma correcta, de acuerdo con las reglas generales de localización de las operaciones gravadas. La alternativa sería la de acordar una participación de la recaudación de las cuotas abonadas en el régimen OSS a incluir en el vigente ajuste por la recaudación del IVA que, por otra parte, deberá renegociarse en el momento en que desaparezcan definitivamente el actual régimen transitorio, ya que el ajuste vigente para las operaciones interiores incluye un parámetro expreso relativo a la valoración relativa en uno y otro territorio de las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

V. CONCLUSIONES

Hemos realizado a lo largo de este trabajo un recorrido a través de la participación de las instituciones competentes del País Vasco en los foros internacionales donde se dirimen cuestiones que afectan de manera notable y decisiva al acervo competencial que el Concierto Económico reconoce a las mismas, tanto desde el punto de vista de su justificación teórica y legal, como de la forma en que dicha participación se ha producido en la práctica desde la aprobación del Concierto de 1981, así como, principalmente, desde la adopción del acuerdo en Comisión Mixta del Concierto Económico de noviembre de 2010, que articuló dicha participación en los grupos de trabajo del ECOFIN, en aplicación del principio de colaboración contenido en el artículo 4 del propio Concierto Económico. En relación con ello, se han descrito los principales procesos de los que la representación vasca ha sido testigo

privilegiado, tanto en el ámbito del grupo de trabajo D-4 (Cuestiones Fiscales) como del grupo D-5 (Código de Conducta de la fiscalidad de las empresas) y se han puesto de manifiesto las carencias más notables que en el ejercicio de dicha participación han sido detectadas, tanto desde el punto de vista material como formal.

Desde el primer punto de vista, el material, la deficiencia más evidente hasta la fecha la constituye la limitación de la participación vasca a los grupos de trabajo D-4 y D-5 mencionados, en tanto en cuanto, si bien dichos grupos de trabajo han aglutinado el desarrollo de los aspectos técnicos de las iniciativas legislativas de la Comisión sometidas a la consideración del Consejo de la Unión Europea, la ausencia de representantes vascos en los foros de contenido más político, significativamente, en el ámbito europeo, el grupo de alto nivel de cuestiones fiscales (HLWP) y, por supuesto el propio ECOFIN, y, en el ámbito internacional, en los grupos de trabajo de la OCDE liderados por el Comité de Asuntos Fiscales, han impedido a las autoridades vascas participar precisamente en aquellos foros en que las decisiones definitivas son adoptadas. Esta ausencia en los principales foros de decisión provoca que, si bien la participación formal de las autoridades vascas incorporadas a la representación española se haya reconocido con naturalidad, las cuestiones de mayor relevancia que afectan a la capacidad de las administraciones fiscales vascas no hayan estado en la agenda de las correspondientes reuniones. Todo ello, añadido a la necesidad, impuesta por el acuerdo de participación mencionado, de que la postura española en todo caso debe ser manifestada por los representantes de la administración central sin que, en ningún caso que conozcamos hasta el momento, dichos representantes hayan planteado la necesidad de contar con la existencia de las cinco administraciones tributarias que en el estado español tienen atribuidas competencias fiscales: la central, la navarra y las tres de los Territorios forales vascos.

La solución a estas cuestiones debería venir de la mano de una reforma legislativa que

reconociera la especialidad en materia fiscal y financiera de las administraciones vascas. Dicha reforma normativa podría incluirse tanto en una eventual reforma de los tratados como en una reforma de la constitución española o del propio Estatuto de Gernika o del Concierto Económico¹⁰⁶.

Además de las cuestiones de índole material, desde el punto de vista formal, la participación de los representantes vascos en los grupos de trabajo del ECOFIN, no ha estado exenta de significativas carencias que afectan de manera relevante a la efectividad y a la calidad de dicha participación. La falta de reconocimiento oficial de la participación vasca en la delegación española provoca que sus representantes ni tengan la posibilidad de acceder a las correspondientes reuniones de acuerdo con los sistemas reconocidos a las distintas delegaciones en el Reglamento Interno del Consejo¹⁰⁷ ni tengan acceso al portal de delegados, en donde se incluyen los documentos que afectan a los puntos del orden del día de las reuniones. Estas circunstancias, más allá de las evitables incomodidades que suponen, impiden a los representantes vascos, por un lado, tener acceso con la suficiente antelación a los documentos objeto de debate y, por otro, tener conocimiento de aquellos que son calificados como reservados, lo que provoca que su participación se vea lastrada y limitada por la imposibilidad de realizar un adecuado y exhaustivo estudio de las diferentes propuestas.

Además de lo anterior, hemos querido identificar los principales retos a que, a nuestro juicio, deben enfrentar las administraciones fiscales vascas en el proceso de revisión de la fiscalidad que, en los

últimos años, de manera creciente e imparable, se están produciendo en el ámbito internacional y, en particular, en el europeo. El desarrollo de las medidas que componen el Marco Inclusivo BEPS de la OCDE, los retos derivados de la economía digital, el establecimiento de una base imponible consolidada común en el ámbito de la UE, la reforma del IVA con vistas a un sistema definitivo basado en la imposición en destino o la creación de nuevas figuras tributarias, son cuestiones que han sido tratadas de forma exhaustiva a lo largo del trabajo, y que, sin ningún género de duda van a afectar de manera decisiva al ámbito competencial que a las haciendas forales reconoce el Concierto Económico, no solo desde el punto de vista del diseño normativo de las mismas sino también en lo que respecta a su aplicación práctica.

Como hemos señalado, estamos convencidos de que la vigencia y la defensa de nuestro ámbito competencial, pasa por una participación activa y efectiva en el proceso de construcción del nuevo orden fiscal internacional y la consiguiente adaptación de los modos de gestión para la aplicación de los tributos que derive del mismo.

Pero, a pesar de todo lo dicho, no queremos dejar una sensación negativa de la participación vasca en los grupos de trabajo del ECOFIN. Más bien creemos que hay que hacer una valoración altamente positiva de dicha participación, a pesar de las carencias detectadas, sobre todo si tenemos en cuenta que, hasta la fecha del acuerdo de 2010, la participación de las administraciones vascas había sido inexistente. La incorporación de representantes vascos a los grupos de trabajo señalados, ha provocado que seamos conscientes de la importancia y la relevancia de participar de forma activa y efectiva en todos los procesos de reforma de la fiscalidad internacional. El avance y consolidación de este proceso depende, parcialmente, de nosotros mismos:

Por un lado, exigiendo el pleno cumplimiento del principio de colaboración contenido en el Concierto Económico, en el sentido de que, como establece su artículo 4, el Estado arbitre

¹⁰⁶ Propuestas de *lege ferenda* en el sentido señalado se contienen en el mencionado trabajo "La participación de las entidades sub-estatales en el escenario de gobernanza multinivel fiscal y financiera de la Unión Europea: balance crítico y propuestas de futuro desde la experiencia vasca", ganador del premio Universitas, 2018, del que el autor de este artículo es coautor (ver Nota 3).

¹⁰⁷ Decisión 2009/937/UE del Consejo, de 1 de diciembre de 2009, por la que se aprueba su Reglamento Interno (DO L 325 de 11.12.2009, p. 35).

los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en todos los acuerdos internacionales, y no solo en los europeos, que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico.

Por otro, poniendo la administración vasca a disposición de este proceso los medios personales y materiales adecuados y necesarios para enfrentar el reto con las mayores garantías.

I. INTRODUCCIÓN

La Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011 (relativa a la cooperación administrativa en materia de fiscalidad) ha sido objeto de varias modificaciones todas ellas dirigidas al incremento de la transparencia fiscal en el seno de la Unión Europea.

De forma concreta, dicha Directiva ha sido objeto de las siguientes modificaciones:

| Directiva | Contenido general |
|---|---|
| 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014 | Introdujo un estándar común de comunicación de información (ECCI) sobre cuentas financieras en la Unión Europea. |
| (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015 | Estableció un intercambio automático de información sobre acuerdos tributarios previos de carácter transfronterizo. |
| (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016 | Estableció el intercambio automático y obligatorio de información entre las autoridades tributarias sobre los informes país por país de las empresas multinacionales. |
| (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016 | Obligó a los Estados miembros a dar acceso a las autoridades tributarias a los procedimientos de diligencia debida con respecto al cliente aplicados por las instituciones financieras en virtud de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo. En concreto esta Directiva hacía referencia al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales. |

Dentro de este marco se pretende seguir avanzando en la transparencia del marco fiscal en el ámbito de la Unión Europea y, más concretamente, avanzar en relación con la planificación fiscal agresiva. Con esta finalidad se aprueba la Directiva (UE) 2018/822, del Consejo de 25 de mayo de 2018.¹

¹ Esta Directiva modifica la Directiva básica a que se ha hecho referencia, esto es la Directiva 2011/16/UE, en lo que se refiere al intercambio automático y obli-

En esta Directiva se reconoce que la planificación fiscal está en continua evolución y sus estructuras han adquirido una enorme complejidad. En efecto, cada vez con más frecuencia se crean estructuras cuya mecánica alcanza a varias jurisdicciones y, en base a las mismas, se obtiene una minoración de la factura fiscal global del contribuyente.

¿Qué se propone para atajar esta situación? La idea es muy sencilla y se puede resumir de la siguiente manera: se plantea que los Estados miembros reciban información de los mecanismos fiscales potencialmente agresivos a fin de que con esta información los propios Estados puedan reaccionar y adoptar las medidas que estimen oportunas. Naturalmente, esta información obtenida por los Estados miembros se compartiría, de forma automática, con los demás Estados miembros.

¿Y quién va a facilitar esta información sobre los mecanismos fiscales potencialmente agresivos? Básicamente, por lo que ahora interesa destacar y sin perjuicio de los matices y complementos que se van a indicar a continuación, esta información la van a tener que facilitar los intermediarios, concepto que seguidamente se va a desarrollar.

En lo que se refiere a estos intermediarios, la Directiva que se comenta señala expresamente que "...el Parlamento Europeo ha reclamado medidas más estrictas contra los intermediarios que presten ayuda en relación con los mecanismos que puedan dar lugar a la elusión y la evasión fiscales...Es preciso recordar cómo determinados intermediarios financieros y otros asesores fiscales parecen haber ayudado activamente a sus clientes a ocultar dinero en el exterior..."

gatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

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

II. FINALIDAD DE LA DIRECTIVA

De forma resumida, el objetivo de la Directiva que se comenta no es otro que "...desalentar la utilización de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva..."

O dicho de otra forma, si resulta que se establece la obligación de informar a la Administración tributaria del mecanismo agresivo, o potencialmente agresivo, incluidas sus entrañas, cundirá la idea de que va a resultar mejor no utilizarlo pues la Administración está al tanto del mismo.

Tanto de esta finalidad expresa que recoge la Directiva, como de lo señalado en el apartado anterior se puede decir que los objetivos de esta obligación de información son los siguientes:

- Al obtenerse una información de forma prematura o en fase muy inicial, la Administración va a poder tanto promover cambios legislativos, como planificar, de forma más adecuada, las actuaciones de la Inspección tributaria.
- El abandono de la utilización de mecanismos de planificación fiscal agresiva al estar los mismos en conocimiento de la Administración tributaria.

III. ARTICULACIÓN BÁSICA DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN

La obligación de comunicación se articula, básicamente, sobre las siguientes cuestiones:

- ¿Quién debe informar?
- ¿Sobre qué hay que informar?
- ¿Cuándo hay que informar?

A estas preguntas, así como a otras cuestiones, relacionadas con la obligación de informar, se hace referencia seguidamente.

1.- ¿Quién debe informar? Sobre el sujeto obligado a informar.

La Directiva que se comenta parte de que "...la obligación de comunicar información debe imponerse a todos los agentes que suelen participar en la concepción, la comercialización, la organización o la gestión de la ejecución de una transacción transfronteriza sujeta a comunicación de información, o de una serie de tales transacciones, así como a quienes prestan asistencia o asesoramiento."

Ahora bien, esta información que deben suministrar dichos agentes puede pugnar con el secreto profesional de tal suerte que, amparándose en éste, la información no sería obtenida por las autoridades tributarias. En este sentido, la Directiva señala expresamente que no "...conviene ignorar que, en determinados casos, el intermediario no está sujeto a la obligación de comunicar información debido a una prerrogativa de secreto profesional, o no existe intermediario alguno, por ejemplo debido a que es el propio contribuyente quién conoce y ejecuta el mecanismo internamente. Así pues, resultaría esencial que, en tales circunstancias, las autoridades tributarias no perdiesen la posibilidad de obtener información sobre mecanismos fiscales que puedan estar vinculados a una planificación fiscal agresiva. Por tanto, en estos casos, sería necesario trasladar la obligación de comunicar información al contribuyente que se beneficie del mecanismo."

Por consiguiente, la obligación de información recae sobre los calificados como intermediarios con presencia efectiva en la Unión Europea y, de forma sustitutiva a éstos, deben informar los denominados contribuyentes interesados.

A continuación se van a comentar estas dos figuras subjetivas.

a.- Intermediario.

La Directiva califica como intermediario a "...cualquier persona que diseñe, comercialice, organice o ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeta a comunicación de información, o gestione su ejecución."

Obsérvese que los términos que se utilizan en la calificación del "intermediario" abarcan un im-

portante grupo de actuaciones, a saber, diseño, comercialización, organización, puesta a disposición y gestión de la ejecución. Además, dada esta configuración, alcanza, o puede alcanzar, a personas o entidades no ligadas específicamente al ámbito del asesoramiento tributario.

Pero por si el concepto anterior no fuera suficiente, la propia Directiva extiende el mismo a "...cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información".

Obsérvese la amplitud con que también se define este concepto de intermediario toda vez que alcanza a quienes presten ayuda, asistencia o asesoramiento, de forma directa o indirecta, con respecto a los conceptos antes señalados (esto es, diseño, comercialización, organización, puesta a disposición y gestión de la ejecución) y referido a mecanismos sobre los que existe obligación de informar.

Ahora bien, a reglón seguido, la Directiva elimina el carácter objetivo que se pudiera pensar que tiene la extensión del concepto de intermediario que se acaba de indicar, al especificar que "...cualquier persona tendrá derecho a presentar pruebas de que no sabía, o no cabía razonablemente suponer que sabía, que estaba implicada en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. A estos efectos, dicha persona podrá hacer referencia a todos los hechos y circunstancias pertinentes, así como a la información disponible y a su experiencia y conocimientos en la materia."

En definitiva, la obligación de informar recae, en primer lugar, sobre el intermediario, teniendo esta condición:

- Cualquier persona que diseñe, comercialice, organice o ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o gestione su ejecución.
- Cualquier persona que, teniendo en cuenta determinados condicionantes, se compromete a prestar ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

Sentado el concepto general de "intermediario", la Directiva expresamente señala que para tener tal condición, la persona debe cumplir, al menos, una de las siguientes condiciones adicionales. Nótese que estas condiciones son adicionales al concepto de intermediario que se acaba de señalar.

Por tanto, en los casos antes señalados, para ser intermediario se precisa cumplir al menos una de las siguientes condiciones adicionales:

| Punto de referencia | Condición adicional |
|--------------------------------------|--|
| Residencia fiscal | Residir a efectos fiscales en un Estado miembro. |
| Establecimiento permanente | Disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación. |
| Constitución o legislación aplicable | Haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeto a la legislación de un Estado miembro. |
| Inscripción en Asociación | Estar inscrito en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro. |

b.- Contribuyente interesado.

Junto al intermediario convive, a efectos de la obligación de información a que se está haciendo referencia, el contribuyente interesado.

¿Quién tiene la condición o calificación de contribuyente interesado? La Directiva considera que tiene esta condición o calificación cualquier "...persona a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o que se dispone a ejecutar un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o ha ejecutado la primera fase de tal mecanismo".

Por lo tanto el contorno de esta figura viene determinado bien porque se ha puesto a su disposición un mecanismo sujeto a comunicación para que se ejecute, bien porque se dispone a ejecutarlo o bien porque ha ejecutado su primera fase.

Se ha comentado anteriormente que la obligación de información recae en primer lugar en el intermediario y, de forma subsidiaria, en el contribuyente interesado. Por tanto es lógico preguntarse en qué supuesto recae la obligación de comunicación en el contribuyente interesado.

La Directiva señala que esta obligación recae en los siguientes casos:

- Cuando el intermediario se encuentre fuera de la Unión Europea o no exista intermediario ya que ha sido el propio contribuyente el que ha diseñado y ejecutado el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación.
- Cuando exista en el Derecho interno una norma que ampare el secreto profesional del intermediario. En este caso, el propio intermediario debe notificar sus obligaciones al contribuyente interesado para que las cumpla éste.

2.- ¿Sobre qué hay que informar? El mecanismo de planificación fiscal agresivo.

Con carácter inicial se quiere dar una idea básica del mecanismo de planificación fiscal agresivo a fin de que sea más comprensible lo que se comenta seguidamente.

Así, en términos generales se puede decir que el mecanismo sujeto a comunicación de información es cualquier mecanismo transfronterizo en el que concurra al menos una de las señas distintivas a que se va a hacer referencia seguidamente.

En esta idea básica destacan las referencias a "seña distintiva" y a "mecanismo transfronterizo".

a.- Seña distintiva.

Conocido el sujeto obligado a comunicar la información, el segundo elemento básico de esta nueva obligación lo constituye su objeto central que no es otro que el mecanismo de planificación fiscal agresiva.

La planificación fiscal en sí misma considerada no supone una práctica ilegítima, toda vez que elegir entre las diversas opciones que presenta la legislación fiscal nacional y aplicar la que genere menos gravamen no es algo que pueda considerarse al margen de la ley.

Si lo anterior lo trasladamos al ámbito internacional se llegaría a la misma conclusión y se calificaría como algo lícito efectuar operaciones transfronterizas al amparo de los principios y legislaciones internacionales con la finalidad de optar por la que genere menor carga tributaria.

Ahora bien, una cosa es moverse dentro de los límites legales y, sobre todo, de los principios que informan los sistemas tributarios, tanto internos como internacionales, y otra cosa es apartarse de ellos y omitirlos, cuando no vulnerarlos.

Actualmente, en el ámbito internacional se utiliza el término Aggressive Tax Planning (ATP) para referirse a lo que conocemos como planificación fiscal agresiva.

En la COM (2012), 351 final, de 27 de junio de 2012, se hace referencia a "la utilización de operaciones o estructuras artificiales y la explotación

de desajustes entre los sistemas fiscales, lo que socava las normas fiscales de los Estados miembros y agrava la pérdida de ingresos fiscales."

En el informe de 2011 titulado "Aggressive Tax Planning" se hace referencia a "cualquier esquema en el que el principal propósito o beneficio deriva de la reducción de impuestos y en el que la ventaja fiscal buscada no está claramente sancionada por la ley tributaria."

En definitiva, esta figura guarda una cierta similitud con otras de sobra conocidas en el ámbito tributario, basadas en el aprovechamiento de vacíos o posibles incoherencias o incompatibilidades legales, la ausencia de una motivación diferente al ahorro fiscal y el alejamiento del espíritu y finalidad de la norma, considerada ésta como el conjunto de ordenamiento jurídico.

La Directiva reconoce que los mecanismos de planificación fiscal agresiva evolucionan y se encuentran en constante modificación a fin de ir adaptándose a, o mejor dicho a fin de contrarrestar, las iniciativas que toman las autoridades tributarias. Esta situación dinámica va a conducir a evitar dar un concepto de planificación fiscal agresiva y, a cambio, "...detectar los mecanismos de planificación potencialmente agresiva mediante la elaboración de una lista de las características y elementos de las operaciones que presenten claros indicios de elusión o fraudes fiscales. A estas indicaciones se les denomina 'señas distintivas'..."

O dicho desde otra perspectiva, por "seña distintiva" la Directiva entiende "...una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo en el que concurre como mínimo una de las señas de identidad..." a que se va a hacer referencia seguidamente.

Esto es, las "señas distintivas" son unos indicadores del riesgo potencial de elusión fiscal.

A estas "señas distintivas" se refiere el anexo IV de la Directiva objeto de comentario. Por cierto, cada dos años, a partir del 1 de julio de 2020, se evaluará la pertinencia de este anexo IV y se analizará la conveniencia de su modificación.

La Directiva especifica las siguientes categorías de "señas distintivas":

- a.- Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal.
- b.- Señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal.
- c.- Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas.
- d.- Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real.
- e.- Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia.

A continuación se van a señalar las "señas distintivas", apareciendo subrayadas aquéllas que se vinculan al beneficio principal. En este sentido, y a modo de resumen, se puede indicar que:

| | ¿Se encuentran vinculados al beneficio principal? |
|---|---|
| a.- Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal. | Sí |
| b.- Señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal. | Sí |
| c.- Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas. | En alguna modalidad sí, en otras no |
| d.- Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real. | Mecanismo normalizado |
| e.- Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia. | No |

Este cuadro requiere indicar el concepto de beneficio principal ya que algunas de estas señas están directamente vinculadas al mismo. A estos efectos, la Directiva considera que concurre este criterio cuando se pueda determinar que el beneficio principal, o uno de los beneficios principales, que una persona puede esperar razonablemente obtener de un concreto mecanismo, considerando todos los factores y circunstancias

que resulten pertinentes, es la obtención de un beneficio fiscal.

Pues bien, algunas “señas distintivas” sólo se aplican si concurre el criterio de “beneficio principal”, mientras que otras se aplican directamente, esto es, sin que concurra el “beneficio principal”.

Veamos, a continuación, el desglose de estas categorías de “señas distintivas”.

a.- Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal:

| | |
|--|--|
| Cláusula de confidencialidad sobre la ventaja fiscal | Mecanismo en cuyo marco el contribuyente, o los participantes en el mismo, se comprometen a respetar una cláusula de confidencialidad en virtud de la cual se les puede exigir que se abstengan de revelar la forma en que el mecanismo en cuestión podría proporcionarles una ventaja fiscal con respecto a otros intermediarios o a las autoridades tributarias. |
| Honorarios vinculados al beneficio del mecanismo | Mecanismo en cuyo marco el intermediario tiene derecho a percibir honorarios, u otros conceptos, en relación con el mecanismo, los cuales se fijan en función de, por ejemplo y entre otros, el importe del beneficio fiscal derivado del mecanismo. |
| Mecanismo normalizado | Mecanismo que cuente con documentación o estructura sustancialmente normalizada y que esté a disposición de más de un contribuyente sin que sea preciso adaptarlo para proceder a su ejecución. |

b.- Señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal:

| | |
|--|---|
| Medidas artificiosas para reducir la carga fiscal (mecanismos o estructuras de pérdidas) | Mecanismo en cuyo marco sus participantes adoptan medidas artificiosas consistentes en la adquisición de una sociedad con pérdidas, el cese de la actividad principal de dicha sociedad y la utilización de las pérdidas para reducir sus obligaciones tributarias, en particular mediante la transferencia de dichas pérdidas a otra jurisdicción o mediante la aceleración de su utilización. |
|--|---|

| | |
|--|--|
| Conversión de rentas para ser sometidas a un gravamen inferior | Mecanismo que tiene por efecto convertir la renta en capital, donaciones u otras categorías de renta sujetas a un gravamen inferior o fiscalmente exentas. |
| Operaciones circulares | Mecanismo que incluye operaciones circulares que dan lugar a la ida y vuelta de fondos, en particular a través de entidades interpuestas que no desempeñan ninguna otra función comercial principal o de operaciones que se compensan o anulan mutuamente o que presentan otras características similares. |

c.- Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas (en esta letra, el hecho de que se den las condiciones descritas que aparecen subrayadas no implica por sí mismo que un mecanismo satisface el criterio de beneficio principal):

| | |
|---|--|
| Esta señal distintiva específica vinculada a operaciones transfronterizas, vinculada al criterio de beneficio principal gravita sobre la deducibilidad entre empresas asociadas siempre que el perceptor es residente en una jurisdicción que no exige Impuesto sobre Sociedades o lo hace a tipo cero o casi cero; o el pago se beneficia de una exención total en la jurisdicción de residencia del perceptor; o el pago se beneficia de un régimen preferente en la jurisdicción de residencia del perceptor. No se encuentran vinculados al beneficio principal los pagos, también entre empresas asociadas, los pagos transfronterizos deducibles cuando el perceptor no sea residente fiscal en ninguna jurisdicción fiscal; y también cuando el perceptor sea residente en una jurisdicción fiscal considerada como no cooperadora. | Mecanismo que implica la deducibilidad de los pagos transfronterizos efectuados entre dos o más empresas asociadas cuando se cumple, al menos, una de estas condiciones: a) el destinatario no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción fiscal; b) aunque el destinatario reside a efectos fiscales en una jurisdicción determinada, esta jurisdicción: <ul style="list-style-type: none"> no aplica ningún impuesto de sociedades o aplica el impuesto de sociedades al tipo cero o casi cero, o figura en una lista de jurisdicción de terceros países que han sido calificadas conjuntamente por los Estados miembros o en el marco de la OCDE como no cooperadoras, c) el pago se beneficia de una exención total del impuesto en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales; d) el pago se beneficia de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales. |
|---|--|

| | |
|---------------------------|--|
| Varias amortizaciones | Se reclaman deducciones por la misma depreciación del activo en más de una jurisdicción. |
| Varias deducciones | Se reclama una deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción. |
| Diferencias de valoración | Mecanismo que incluye transferencias de activos y en el que hay una diferencia significativa en el importe considerado pagadero como contrapartida por los activos en las jurisdicciones implicadas. |

¿Y, a estos efectos, qué se entiende por “empresa asociada”? Pues se entiende la vinculación entre personas de alguna de las siguientes formas:

| | |
|---------------------------------|--|
| Gestión por influencia | Participa en la gestión de otra persona por estar en situación de ejercer una influencia notable sobre esta última. |
| Control por participación | Participa en el control de otra persona a través de una participación que supere el 25% de los derechos de voto. |
| Propiedad del capital | Participa en el capital de otra persona mediante un derecho de propiedad que, directa o indirectamente, sea superior al 25% del capital. |
| Participación en los beneficios | Tiene derecho al 25% o más de los beneficios de otra persona. |

En el caso de que en lugar de ser una única persona la que participa en la gestión, el control, el capital o beneficios de la misma persona, sean varias personas, todas ellas se considera “empresas asociadas”.

Igualmente, en el caso de las mismas personas participan en los conceptos anteriores (gestión, control, capital o beneficios) de más de una persona, todas ellas se considerarán “empresas asociadas”.

d.- Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real:

Obligación de información sobre cuentas financieras

Un mecanismo que puede tener por efecto menoscabar la obligación de comunicar información establecida en las normas de aplicación de la legislación de la Unión Europea o cualquier acuerdo equivalente sobre el intercambio automático de información sobre “cuentas financieras”, incluidos los acuerdos con terceros países, o que aproveche la inexistencia de tal legislación o de tales acuerdos.

Estos mecanismos incluirán como mínimo lo siguiente:

- la utilización de una cuenta, producto o inversión no sea, o pretenda no ser, una “cuenta financiera”, pero que presente características sustancialmente similares a las de una “cuenta financiera”;
- la transferencia de “cuentas financieras” o activos a jurisdicciones que no están obligadas al intercambio automático de información sobre “cuentas financieras” con el Estado de residencia del contribuyente interesado, o el recurso a tales jurisdicciones;
- la reclasificación de renta y capital en productos o pagos que no están sujetos al intercambio automático de información sobre cuentas financieras”;
- la transferencia a, o la conversión de, una “institución financiera” o una “cuenta financiera” o de sus activos, a, o en, una “institución financiera” o activos no sujetos a comunicación de información con arreglo al intercambio automático de información sobre “cuentas financieras”;
- la utilización de entidades, instrumentos o estructuras jurídicas que eliminan o pretenden eliminar la notificación de uno o varios titulares de cuentas o personas que ejercen el control con arreglo al intercambio automático de información sobre “cuentas financieras”;
- mecanismos que socavan o explotan las vulnerabilidades de los procedimientos de diligencia debida empleados por las “instituciones financieras” para cumplir sus obligaciones de comunicar información sobre “cuentas financieras”, entre los que se incluye el recurso a jurisdicciones cuyos regímenes de control del cumplimiento de la legislación contra el blanqueo de capitales son inadecuados o insuficientes o cuyas exigencias de transparencia a las personas o instrumentos jurídicos son insuficientes.

| | |
|---------------------------------------|--|
| Cadena de titularidad no transparente | <p>Mecanismo que implica una cadena de titularidad formal o real no transparente, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Que no realizan una actividad económica sustantiva respaldada por personal, equipos, activos e instalaciones adecuadas y • que están constituidos, gestionados, domiciliados, controlados o establecidos en una jurisdicción distinta de la jurisdicción de residencia de uno o varios de los titulares reales de los activos correspondientes a tales personas, instrumentos o estructuras jurídicas y • en los que los titulares reales de dichas personas, instrumentos o estructuras jurídicas. |
|---------------------------------------|--|

e.- Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia:

| | |
|---|---|
| Puerto seguro unilateral | Mecanismo que conlleva la utilización de un régimen de protección unilateral. |
| Transmisión de intangibles difíciles de valorar | <p>Mecanismo que conlleva la transmisión de activos intangibles difíciles de valorar. El término "activos intangibles difíciles de valorar" se refiere a los activos intangibles y a los derechos sobre activos intangibles con respecto a los cuales, en el momento de su transferencia entre empresas asociadas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • no existen activos comparables fiables; y • en el momento en que se celebran las operaciones correspondientes, las proyecciones relativas a los flujos de caja o los ingresos futuros que se prevé obtener del activo intangible transferido o las hipótesis empleadas para la valoración del mismo son sumamente inciertas, por lo que resulta difícil predecir el nivel de éxito final del activo intangible en el momento de la transferencia. |
| Transferencia de funciones, riesgo o activos | Mecanismo que implica una transfronteriza entre sociedades del mismo grupo, de funciones, riesgos o activos, si el resultado de explotación (EBIT) anual previsto, durante los tres años posteriores a la transferencia, del ordenante o los ordenantes es inferior al 50% del EBIT anual previsto de ese ordenante de no haberse realizado la transferencia. |

b.- El mecanismo transfronterizo.

Por otra parte hay que señalar que los mecanismos sobre los que se establece la obligación de

información se refieren a operaciones transfronterizas, esto es, que afectan a varios Estados.

Por mecanismo transfronterizo se entiende el que afecta a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país, siempre y cuando se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

- a.- No todos los participantes en el mecanismo son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción;
- b.- uno o varios de los participantes en el mecanismo son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción;
- c.- uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituye una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente;
- d.- uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción;
- e.- el mecanismo tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

c.- Contenido de la comunicación de información.

El objeto de esta nueva obligación es facilitar a la Administración tributaria la información necesaria para que ésta conozca el mecanismo y pueda actuar contra el mismo.

La información objeto de comunicación debe comprender, en principio, lo siguiente:

| | |
|--|--|
| Identificación del intermediario y de los contribuyentes interesados | Identificación de los intermediarios y de los contribuyentes interesados. En este sentido se hará constar el nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, número de identificación fiscal y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente interesado. |
| Señas distintivas | Información pormenorizada sobre las señas distintivas que determina que el mecanismo transfronterizo deba comunicarse. |
| Contenido del mecanismo | Resumen del contenido del mecanismo transfronterizo sujeto a información, incluyendo una referencia a la denominación por la que se le conozca comúnmente, en su caso, y una descripción en términos abstractos de las actividades económicas o mecanismos pertinentes, que no dé lugar a la revelación de un secreto comercial, industrial o profesional o de un procedimiento comercial, o a la de una información cuya revelación sea contraria al interés público. |
| Fecha de ejecución | Fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo. |
| Normativa nacional | Información pormenorizada de las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo transfronterizo. |
| Valor | Valor del mecanismo transfronterizo. |
| Estados miembros afectados | Estado miembro del contribuyente o contribuyentes interesados y de cualquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo. |
| Personas afectadas | Determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona. |

3.- ¿Cuándo hay que informar? Plazo para cumplir con la obligación de información.

a.- Intermediario.

El intermediario tiene que presentar la información de forma bastante inmediata, en concreto en el plazo de 30 días desde el primer momento de los que se señalan a continuación, esto es, el primero que se produzca de los siguientes momentos:

- el día siguiente en que el mecanismo transfronterizo sujeto a obligación de información se ponga a disposición para ser ejecutado,

- el día siguiente a aquel en que el mecanismo transfronterizo sujeto a información sea ejecutable o
- el momento en que se haya realizado la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación.

Tal como se ha indicado anteriormente, la Directiva considera que también es intermediario "cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información".

Pues bien, estos intermediarios también tienen obligación de informar, igualmente en el plazo de 30 días, a contar desde el siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento.

¿Cómo ha de actuar el intermediario que tenga la obligación de informar a varios Estados miembros? En estos casos la información se presentará en un único Estado miembro, en concreto en el primero que resulte de los señalados a continuación:

- El Estado miembro en que resida fiscalmente el intermediario.
- El Estado miembro en que el intermediario tenga un establecimiento permanente a través del que se faciliten los servicios en relación con el mecanismo.
- El Estado miembro en que el intermediario esté constituido o por cuya legislación se rija.

- El Estado miembro en el que el intermediario esté registrado en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría.

¿Qué sucede con los mecanismos comercializables –esto es, el mecanismo transfronterizo diseñado, comercializado, ejecutable o puesto a disposición para su ejecución, sin necesidad de adaptación sustancial-? Para estos casos los Estados miembros han de adoptar las medidas necesarias para que el intermediario presente un informe periódico cada tres meses. En este informe periódico se debe facilitar una actualización que contenga la nueva información que deba comunicarse y de la que se disponga a partir del último informe. De forma concreta, junto a la información de que dispongan desde la última información, la nueva información a comunicar periódicamente se refiere a los siguientes conceptos:

| | |
|--|--|
| Identificación del intermediario y de los contribuyentes interesados | Identificación de los intermediarios y de los contribuyentes interesados. En este sentido se hará constar el nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, número de identificación fiscal y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente interesado. |
| Fecha de ejecución | Fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo. |
| Estados miembros afectados | Estado miembro del contribuyente o contribuyentes interesados y de cualquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo. |
| Personas afectadas | Determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona. |

Se trata, en este caso de los mecanismos comercializables, de una declaración que se puede calificar como adicional a la general.

b.- Contribuyente interesado.

Tal como se ha indicado anteriormente, la obligación de información puede recaer en el contribuyente interesado. Pues bien, en estos casos,

éste debe presentar la correspondiente información en el plazo de 30 días a partir del momento que ocurra el primero de los siguientes supuestos:

- el día siguiente a aquél en que el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se haya puesto a su disposición para ser ejecutado,
- o en que sea ejecutable por el contribuyente interesado o
- en que se haya realizado la primera fase de su ejecución en relación con dicho contribuyente interesado.

Si el contribuyente interesado, al igual que sucede en el caso del intermediario, tiene la obligación de informar a más de un Estado miembro, la información se presentará ante uno de ellos, en concreto el que resulte primero en relación con la siguiente lista:

- El Estado miembro del que el contribuyente sea residente fiscal.
- El Estado miembro en que el contribuyente tenga un establecimiento permanente que se beneficie del mecanismo.
- El Estado miembro en que el contribuyente reciba rentas o genere beneficios, aunque no sea residente fiscal y no tenga establecimiento permanente en ningún Estado miembro.
- El Estado miembro en el que el contribuyente realice una actividad, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro.

Junto a lo anterior, se habilita a los Estados miembros para que puedan exigir a los contribuyentes interesados a presentar información sobre la utilización del mecanismo en cada uno de los años que lo utilicen. En este caso estamos ante una nueva declaración, que también se puede calificar como adicional de la general.

c.- Pluralidad de intermediarios o contribuyentes interesados.

¿Qué sucede en los casos en que hay más de un intermediario o más de un contribuyente interesado? La Directiva establece que los Estados miembros adoptarán las medidas oportunas para que en estos casos la obligación de información recaiga en todos los intermediarios que participen en el mismo mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. El intermediario afectado no tendrá que presentar información en la medida que pruebe que otro intermediario ya ha presentado la información.

En el caso de que la obligación de información recaiga en más de un contribuyente interesado, los Estados miembros adoptarán las medidas oportunas para que presente la información el contribuyente interesado que resulte primero de la lista siguiente:

- El contribuyente que acordó con el intermediario el mecanismo transfronterizo sujeto a información.
- El contribuyente que gestiona la ejecución del mecanismo.

Al igual que sucede en el caso del intermediario, el contribuyente interesado quedará exento de la obligación de informar cuando pueda probar que otro contribuyente interesado ha presentado la correspondiente información.

IV.- RÉGIMEN SANCIONADOR.

La Directiva también considera que "con el fin de mejorar las perspectivas de eficacia de la presente Directiva, los Estados miembros deben establecer sanciones contra el incumplimiento de las normas nacionales de aplicación. Dichas sanciones deben ser efectivas, proporcionadas y disuasorias."

V.- ENTRADA EN VIGOR DE LA NUEVA OBLIGACIÓN Y RÉGIMEN TRANSITORIO.

La Directiva que se comenta señala que "los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2019, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido" en la misma. Tras ello se especifica que los Estados miembros "aplicarán dichas disposiciones a partir del 1 de julio de 2020."

Esto es, la Directiva tiene los siguientes datos:

| | |
|--|---|
| Publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea | 5 de junio de 2018 |
| Entrada en vigor | 25 de junio de 2018 |
| Trasposición de la Directiva al ordenamiento interno de los Estados miembros | Se tiene que realizar antes del 31 de diciembre de 2019 |
| La entrada en vigor de la trasposición de la Directiva al Derecho interno | Entrará en vigor el 1 de julio de 2020 |

También se establece que los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que los intermediarios y contribuyentes interesados informen sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación cuya primera fase se haya ejecutado entre la fecha de entrada en vigor (el 25 de junio de 2018) y la fecha de aplicación de la Directiva (1 de julio de 2020). Esta información se presentará, como muy tarde el 31 de agosto de 2020.

VI.- INCORPORACIÓN DE LA DIRECTIVA EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS.

La Directiva que se comenta ha de ser incorporada al sistema tributario de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. En estos momentos existe un proyecto de Norma Foral en Álava, que se encuentra en el trámite de audiencia a la ciudadanía, cuyo contenido básico, en lo que aquí interesa, es el que se expone a continuación.

En principio, la obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal

se establece con efectos desde el 1 de julio de 2020. Esta obligación se concreta en el suministro a la Administración tributaria de la siguiente información:

- Mecanismos transfronterizos en los que intervengan o participen cuando concurra alguna de las señas distintivas a que se ha hecho referencia anteriormente.
- Información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables.
- Información de la utilización de los mecanismos transfronterizos de planificación.

Esta información deberá ajustarse a lo dispuesto en la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011.

Por otra parte, se regula expresamente la exención de responsabilidad, señalándose expresamente que el cumplimiento por los intermediarios de la obligación de información a que se está haciendo referencia no constituirá violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o por normativa, no implicando ningún tipo de responsabilidad respecto del titular de dicha información.

También se regula un específico régimen de infracciones y sanciones. Así, se tipifican como infracciones tributarias la no presentación en plazo y la presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de las declaraciones informativas a las que se está haciendo referencia. Igualmente se tipifica como infracción tributaria la presentación de estas declaraciones informativas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en los supuestos en que exista obligación de hacerlo por estos medios. Tipificadas las infracciones se regula la correspondiente sanción.

Igualmente se hace referencia al supuesto contemplado en la Directiva en virtud del cual los intermediarios que se encuentren eximidos de la obligación de informar amparados por el deber de secreto profesional, deberán comunicar esta

exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los mecanismos sujetos a comunicación.

También se especifica que las personas o entidades que tuvieran la condición legal de obligados a declarar y que hubieran presentado la declaración, determinando dicha presentación la exención del resto de los intermediarios o del resto de obligados tributarios interesados que participen en los mecanismos transfronterizos, deberán comunicar esta presentación a los obligados eximidos de la misma.

No efectuar las comunicaciones a que se acaba de hacer referencia o efectuar las mismas omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos en dicha comunicación, constituye infracción tributaria, para la que se establece la correspondiente sanción.

Finalmente se regula el régimen transitorio de las obligaciones de declaración de los mecanismos transfronterizos a que se refiere la Directiva. En este sentido se establece que los mecanismos transfronterizos cuyo deber de declaración haya nacido entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020, deberán ser objeto de declaración en los meses de julio y agosto de 2020.

En estas páginas se señala, en primer lugar, la interrelación existente entre recursos económicos públicos y el desarrollo de un modelo social de Bienestar que incluya el derecho del cuidado de las personas a lo largo del ciclo vital, lo que significa hacerlo más “amigable” desde la perspectiva de género, como señala Borchorst (2011). Transformación que permitiría alcanzar un mejor reparto del trabajo de cuidado no remunerado, no contabilizado en el Sistema de Contabilidad Nacional y, a diferencia de lo que ocurre cuando se participa en el mercado de trabajo, su realización no genera derechos sociales (Durán, 2012; Villota 2000).

Este cambio en consonancia con las preferencias sociales actuales, requeriría una precisa cuantificación del esfuerzo económico necesario para su implantación. Por esta razón, el índice de presión fiscal constituye una herramienta indispensable de análisis, que permite medir el esfuerzo tributario realizado tanto desde una perspectiva temporal como comparativa con otros países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE o/y de la Unión Europea. Mostrándose, a continuación, la correlación existente entre la recaudación impositiva (con respecto al Producto Interior Bruto, PIB) y los diferentes modelos sociales de Bienestar, así como el papel redistributivo de los tributos y de las transferencias sociales en la consecución de una mayor igualdad económica.

Por ello, se hace alusión a la llamada de atención efectuada hace varios años por Piketty sobre el aumento generalizado de la desigualdad económica en la Vieja Europa y en el Nuevo Mundo desde la década de los setenta como consecuencia del abandono del papel redistributivo del sector público (Piketty, 2014); y, también, a Causa y Hermansen (2019) por abundar en la misma idea, comparando en la actualidad las disimilitudes halladas en la capacidad redistributiva

de los diferentes modelos sociales de Bienestar en el ámbito de la OCDE, conforme a la tipología establecida por Esping- Andersen (1990).

La segunda parte, se dedica al análisis desde la perspectiva de género de un único tributo: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, IRPF porque la aproximación al Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA o a los Impuestos Especiales exigiría un número igual o superior de páginas a las dedicadas al IRPF, que sobrepasaría los límites de espacio establecidos¹.

Recordando, en primer lugar, los resultados de estudios previos en los que se verifica cómo un aumento de la progresividad en el IRPF, mediante la subida de los tipos de la tarifa (efectuado para incrementar la recaudación en 2011 y 2012 y poder afrontar los estragos generados por la recesión de 2008), presenta un sesgo de género irrefutable, desfavorable para los varones como perceptores de rentas laborales más altas que las mujeres (Villota y Ferrari, 2016, Villota, 2016).

Se constata, igualmente, mediante la realización de un somero análisis empírico que la mayoría de las reducciones y deducciones fiscales del IRPF, tanto en el Territorio Fiscal Común² (TFC) como en la Comunidad Autónoma del País Vasco, encierran un indiscutible sesgo de género favorable para los varones. Lo que pone de relieve el diseño androcéntrico del tributo, al no considerar que el impacto de las reducciones y deducciones, así como otros gastos fiscales, “depende crucialmente de las realidades socioeconómicas, así como del nivel y tipo de ingreso y de la forma de empleo y reparto de trabajo no remunerado existentes, que difiere entre varones y mujeres” (Gunnarsson et al, 2017: 33)³.

1 Para más información sobre este tema, véase Paloma de Villota, 2017.

2 Conjunto de las Comunidades y Ciudades Autónomas con la excepción de las Comunidades de País Vasco y Navarra.

3 La traducción es de la autora.

(*) Profesora Titular de Economía Aplicada.

El marco temporal en el que se encuadra este trabajo abarca desde los inicios de la Transición hacia la democracia para concluir en actualidad 2016 y/o 2017⁴

INTRODUCCIÓN. LA REFORMA FISCAL DE 1977 Y LA CONFIGURACIÓN DEL MODELO SOCIAL DE BIENESTAR.

Los Pactos de la Moncloa se llevaron a cabo en unos momentos difíciles en los que la economía española presentaba grandes desequilibrios, dentro de un contexto económico internacional en el que todavía no se vislumbraban “signos duraderos de recuperación económica” (Presidencia del Gobierno, 1977:9). Situación que puede asimilarse a la crisis política e incertidumbre económica internacional experimentados en los últimos años, tras haber sufrido una larga y profunda recesión que ha hecho tambalear los cimientos del régimen social y político plasmados en la Constitución de 1978.

Ante estas circunstancias, aprovecho la oportunidad que me brindan estas páginas para recordar algunos de los pasos iniciales dados, tras la celebración de las primeras elecciones democráticas en junio de 1977, que hicieron posible en octubre de ese mismo año los acuerdos económicos y sociales, conocidos como los Pactos de la Moncloa y que, la Constitución de 1978, culminara el consenso político y social.

Siendo necesario recordar que en los Pactos de la Moncloa se refleja la preocupación unánime existente por la crítica situación económica y social en la que se encontraban pese a la cual se expresa, explícitamente, el deseo “de afrontar y resolver constructivamente esos problemas en un clima de cooperación responsable que contribuyera a la consolidación de la democracia” (Presidencia del Gobierno, 1977:9). Para ello, acordaron diversos grupos de acciones dirigidas a equilibrar la economía tanto con actuaciones a corto plazo como importantes reformas para encauzar la economía y la sociedad hacia un futuro de libertad y progreso.

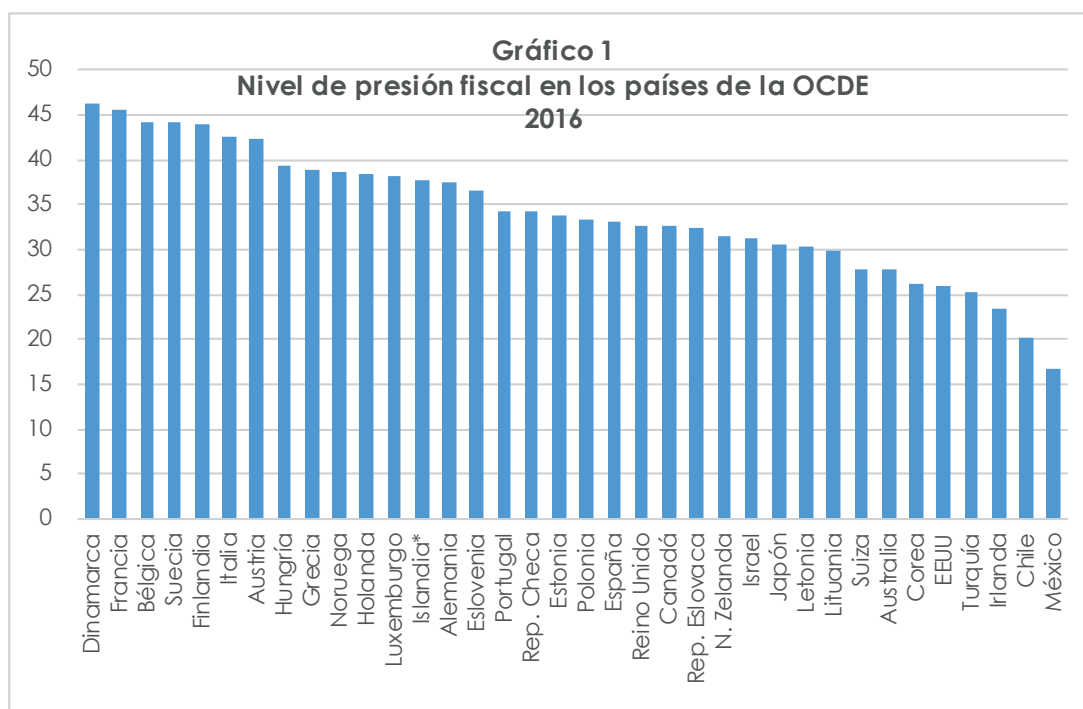
Entre las medidas acordadas destaca, por su trascendencia para el logro del consenso social y político, la puesta en marcha de la reforma fiscal con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, aprobada en el marco del cumplimiento de los Pactos de la Moncloa que implantará el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, el delito fiscal, la abolición del secreto bancario, la regularización voluntaria de la situación fiscal (amnistía fiscal), etc. Poco después, se aprobó la Ley 44/1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), seguido de un conjunto de leyes que configuraron el actual sistema tributario. Esta reforma fiscal puede considerarse concluida con la implantación de la Ley 30/1985, del Impuesto sobre el Valor Añadido a principios de 1986, preceptivo para nuestro ingreso en la Unión Europea.

1. LA PRESIÓN FISCAL EN LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA OCDE, DESIGUALDAD ECONÓMICA Y CAPACIDAD REDISTRIBUTIVA DE LOS DIFERENTES MODELOS SOCIALES DE BIENESTAR.

El índice más utilizado para medir el esfuerzo fiscal realizado por quienes contribuyen en un país al sostenimiento de las cargas públicas es el denominado índice de presión fiscal, definido por la relación entre la recaudación impositiva de un país y su Producto Interior Bruto. En las comparaciones internacionales, realizadas por la OCDE, se incluyen las cotizaciones a la seguridad social por considerar que forman parte de los ingresos coactivos del Estado.

De acuerdo con los datos suministrados por la OCDE, la presión fiscal de los países miembros en 2016 varía entre el máximo alcanzado por Dinamarca (46,19% del PIB) y el mínimo de Méjico (16,63% del PIB), lo que evidencia la gran dispersión imperante en su seno. A la cabeza se encuentran los países nórdicos junto con Francia y Bélgica y en el extremo opuesto Méjico, Chile e Irlanda con valores inferiores al 25%. España ocupa un lugar intermedio (33,73% del PIB) tras haber experimentado una fuerte contracción de los ingresos públicos durante los primeros años de la recesión económica (2008 y 2009).

⁴ se incluye 2017 siempre que existan datos suficientemente actualizados.



Fuente: Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables.

(*) Islandia: dato de 2015 (véase nota 5)⁵

El gráfico 1 permite inferir la existencia de una interrelación entre el nivel de presión fiscal, de los países miembros de la OCDE, y el grado de protección social desarrollado por sus políticas públicas de Bienestar. De acuerdo, con la tipología establecida por Gosta Esping-Andersen (1990),

el modelo social "liberal" tendría a Estados Unidos como máximo representante y se caracterizaría por la escasa presencia de la política pública en la protección social, complementada en la mayoría de los casos a través del mercado, por lo que presenta una baja presión fiscal. Igualmente va a mostrar una escasa capacidad redistributiva, debido no solo a que los impuestos recaudados no sean muchos sino porque concentra sus transferencias sociales, primordialmente, en el quintil (20%) más pobre de la población, lo que determina el predominio de su carácter asistencial en el que las transferencias universales son casi inexistentes (Causa y Hermansen, 2019).

En segundo lugar, se encuentran los países pertenecientes al modelo social "conservador" o "corporativo", representado, de manera emblemática por Alemania y Austria; países con una implantación de los derechos sociales estrechamente ligada a la inserción laboral, complementada con un régimen de derechos "derivados", otorgados a quienes mantienen determinado vínculo legal con la persona que participa plenamente en el mercado de trabajo y abona las

5 "En 2016, Islandia recibió ingresos de las contribuciones únicas de estabilidad de entidades que anteriormente operaban como bancos comerciales o de ahorro y estaban concluyendo operaciones. Las contribuciones de estabilidad apuntaron a liberalizar los controles de capital que se impusieron tras la crisis de 2007-08, preservando al mismo tiempo la estabilidad económica de Islandia. Los ingresos de estas contribuciones dieron lugar a ingresos fiscales inusualmente altos durante un solo año. Las contribuciones únicas a la estabilidad elevaron casi 385.000 millones de coronas islandesas, lo que equivale al 15,7% del PIB de Islandia en 2016. La relación entre el impuesto y el PIB de Islandia aumentó del 36,3 por ciento en 2015 al 51,6 por ciento en 2016, antes de caer 13,9 puntos porcentuales al 37,7 por ciento en 2017 (provisional). Debido al carácter excepcional de las contribuciones a la estabilidad, no son representativas de las tendencias en los niveles fiscales en todos los países de la OCDE y han sido excluidas del cálculo del promedio de la OCDE en 2016" (Véase nota en el dato de Islandia de 2016 en OECD Revenue Statistics - OECD countries: comparative tables. Accesible en <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>

cotizaciones correspondientes a la seguridad social. Los miembros de la familia de este/a trabajador/a, perciben derechos derivados en su categoría jurídica de dependientes y se benefician, por este concepto, de pensiones de orfandad, viudedad, etc., concedidos en su mayoría a las mujeres); aunque en estos modelos sociales coexisten ciertos derechos universales, como el de la educación, etc.⁶. Estos países suelen tener una presión fiscal media y el más representativo es Alemania, que destaca por la importancia alcanzada por las cotizaciones sociales en el conjunto de los ingresos públicos y la moderada participación de las transferencias de carácter universal en el total de las transferencias sociales. Su capacidad redistributiva es, por tanto, bastante limitada (Causa y Hermansen, 2019)

En tercer lugar, se hallan los países constitutivos del modelo social "socialdemócrata" (Suecia, Dinamarca, Noruega y Finlandia) en el que son hegemónicos los derechos universales de ciudadanía que otorgan acceso universal a la sanidad, educación, pensiones de vejez, etc. Estos países soportan una elevada presión fiscal, superior al 40% del PIB; al tiempo que, como señalan Causa y Hermansen, 2019 :34), mantienen un notable impacto redistribuidor a través de los impuestos y transferencias sociales con un predominio considerable de las transferencias de carácter universal, complementadas con otras de carácter, meramente, asistencial para las familias con reducidos ingresos. No obstante, Borchorst (2011) llama la atención sobre la grieta generada por los crecientes flujos migratorios durante los últimos años, con dificultades de inclusión, lo que cuestiona los logros sociales previamente alcanzados.

A estos modelos sociales de Bienestar se añade, por algunos autores, lo que podría denominarse el cuarto modelo social de Bienestar, constituido por los países del sur de Europa (Ferrera, 1996; Bonoli, 1997). España podría considerarse, dentro del modelo latino de Bienestar, de acuerdo

con Rodríguez Cabrero (1991), caracterizado por el papel primordial que juega la familia en el desempeño de muchos servicios sociales: cuidado infantil, personas mayores y familiares dependientes. Por esta razón, en 2016, el gasto en protección social para el cuidado infantil y atención a la discapacidad seguía siendo inferior al de otros países como Reino Unido, Luxemburgo, etc., que muestran un esfuerzo fiscal similar o incluso menor al nuestro (véase cuadro 2 en el apartado siguiente).

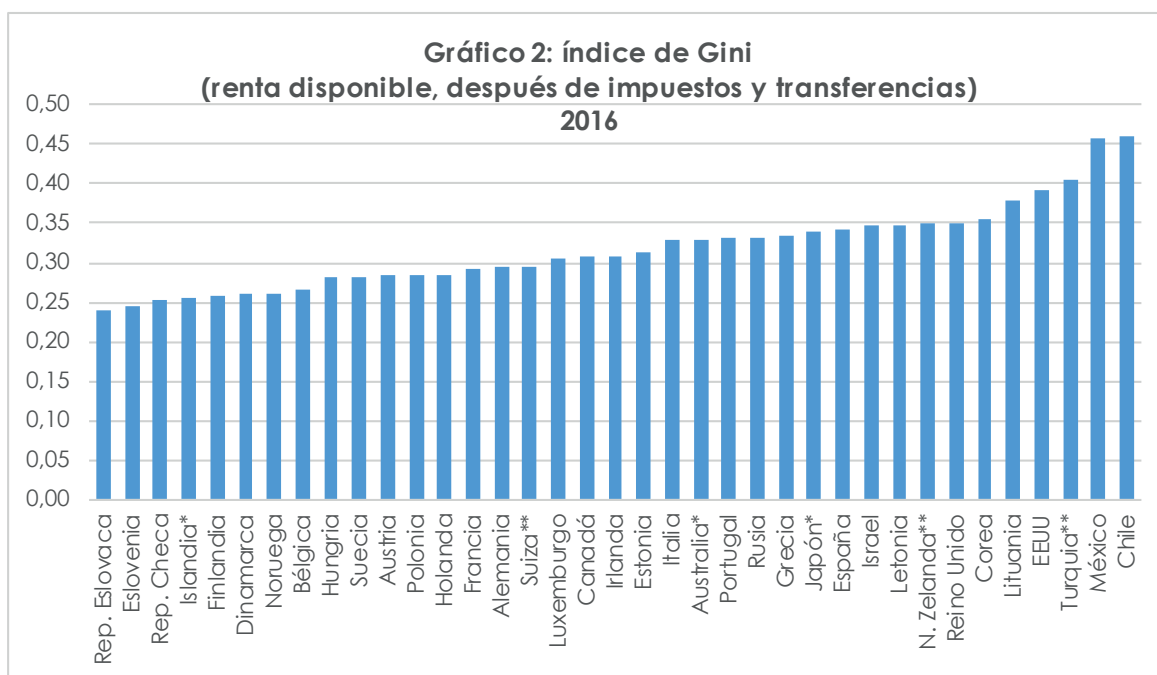
La distribución más o menos equitativa de la renta, mediante impuestos y transferencias sociales, constituye un aspecto de especial relevancia en el análisis comparativo de los distintos modelos sociales de Bienestar. Siendo el modelo socialdemócrata el más redistributivo (Dinamarca, Noruega, Suecia o Finlandia), seguido del modelo corporativo o conservador (Austria, Alemania, etc.), mientras que el modelo liberal (Estados Unidos) es el menos redistributivo (Causa y Hermansen (2019).

Para la medición de la desigualdad económica resulta imprescindible la utilización del índice de Gini, cuyos valores máximos y mínimos fluctúan entre 0, en el caso de máxima igualdad económica posible y 1 en el caso de máxima desigualdad. Los países presentan valores intermedios situados entre el mínimo de Eslovaquia Inferior a 0,25 y el máximo de Estados Unidos, Turquía, México y Chile superan el 0,4 (gráfico 2).

Sin embargo, para entender la desigualdad existente en la actualidad es necesario tener en cuenta la evolución sufrida en los últimos cincuenta años. Por ello deviene fundamental recordar la llamada de atención de Piketty sobre el aumento generalizado de la desigualdad económica en la Vieja Europa y en el Nuevo Mundo desde la década de los setenta como consecuencia del abandono del papel redistributivo del sector público:

"la participación del decil superior [en los EEUU] pasó poco a poco de aproximadamente 30-35% del ingreso nacional en los años setenta a más o menos 45-50% en 2000-

6 Para más información sobre el concepto de derechos derivados, véase Paloma de Villota e Ignacio Ferrari: La individualización de los derechos sociales y fiscales: un modelo alternativo para España (2000)



(*) Datos 2015 (**) Datos 2014.

(*) Fuente: OECD Dataset: income Distribution Database.

2010, es decir: un alza de casi 15 puntos de ingreso nacional estadounidense" (Piketty, 2014: 321)

Y cómo los regímenes fiscales se han vuelto regresivos. Por ejemplo, Piketty calcula en el caso de Francia que en el año 2010:

"La tasa impositiva global (47% del ingreso nacional, en promedio, en esta estimación) es de aproximadamente 40-45% para el 59% de las personas que disponen de menores ingresos; después pasa al 40-45% para el 40% siguiente, antes de empezar a declinar para el 5% de los ingresos más elevados, y sobre todo para el 1% de los más ricos, con una tasa de apenas 35% para el 0,1% de los más acomodados. Para los más pobres, las tasas impositivas elevadas se explican por la importancia de los impuestos al consumo y las cotizaciones sociales (que en total equivalen a tres cuartas partes de los gravámenes en Francia)" (Piketty, 2014: 549)

Invitándonos a reflexionar sobre una hipotética reimplantación de un impuesto progresivo sobre la renta en EEUU:

"una tasa de 80% aplicada más allá del medio millón o el millón de dólares y con toda probabilidad cumpliría su objetivo: limitar drásticamente este tipo de remuneración, pero sin incidir en la productividad de la economía estadounidense en su conjunto, en tanto que aumentaría las remuneraciones más bajas. Para obtener los ingresos fiscales que los Estados Unidos necesitan claramente para desarrollar su magro Estado social e invertir en educación y salud (y al mismo tiempo reducir el déficit público) también sería necesario elevar las tasas impositivas de los ingresos menos elevados (fijándolas, por ejemplo, en 50 o 60 % para más de 200 000 dólares). Tal política fiscal y social está perfectamente al alcance de EEUU" (Piketty, 2014: 571).

En un estudio reciente, Causa y Hermansen (2019) abundan en esta idea al subrayar la evolución sufrida en el ámbito de la OCDE y la continua pérdida del impacto redistribuidor de los tributos y transferencias sociales a partir de la década de los ochenta:

"In sum, a relatively long-term perspective on income redistribution through taxes and

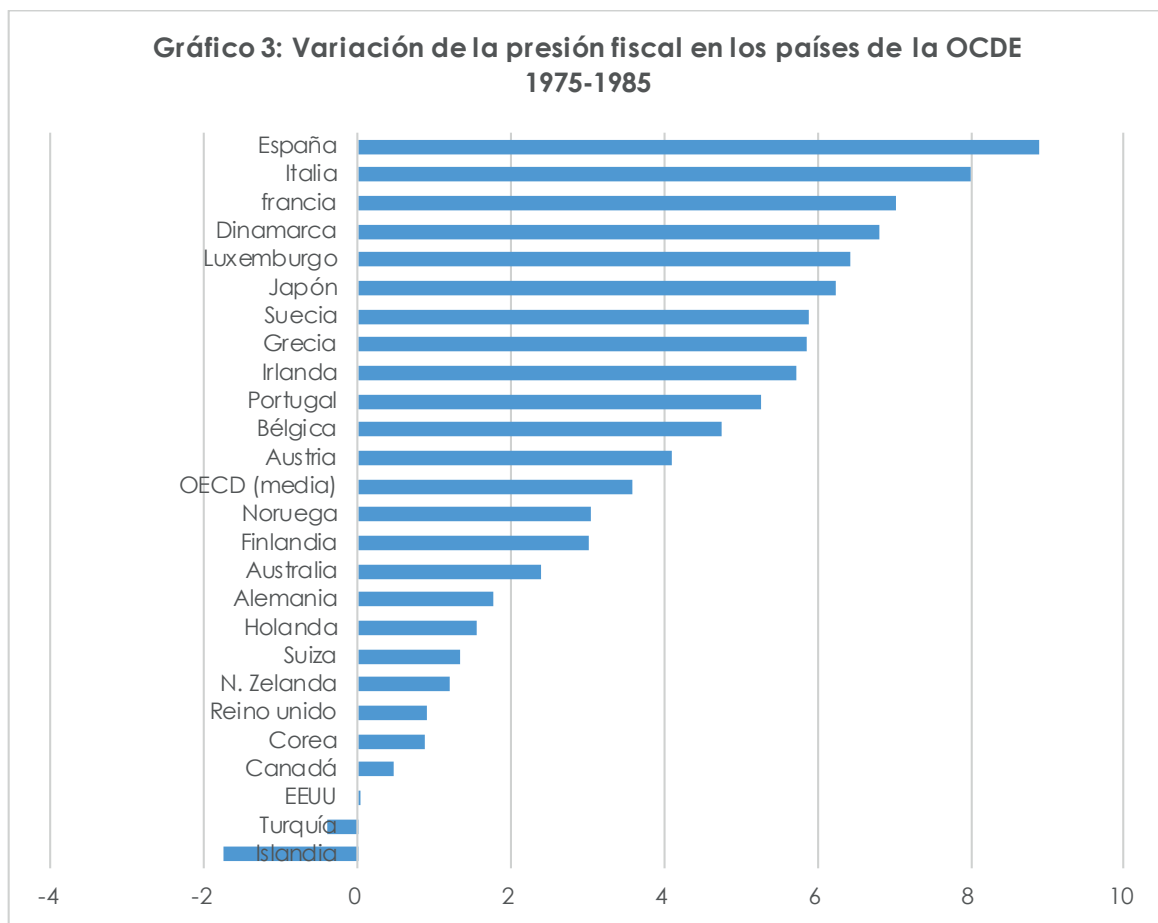
transfers in OECD countries for which data are consistently available since the mid-1980s points to an initial decade of increasing redistribution; this was reversed from the mid-1990s to the mid-2000s and followed by a period of more heterogeneous developments across countries. Shifting the point of reference to the mid-1980s thus qualifies the finding of a persistent and widespread decline in redistribution. Nevertheless, redistribution remains lower in 2014 compared to the mid-1980s for around half of the countries for which data are consistently available" (Causa y Hermansen, 2019: 8).

1.1.- Evolución de la presión fiscal en España en el ámbito de la OCDE. Evolución desde la Transición democrática y situación actual.

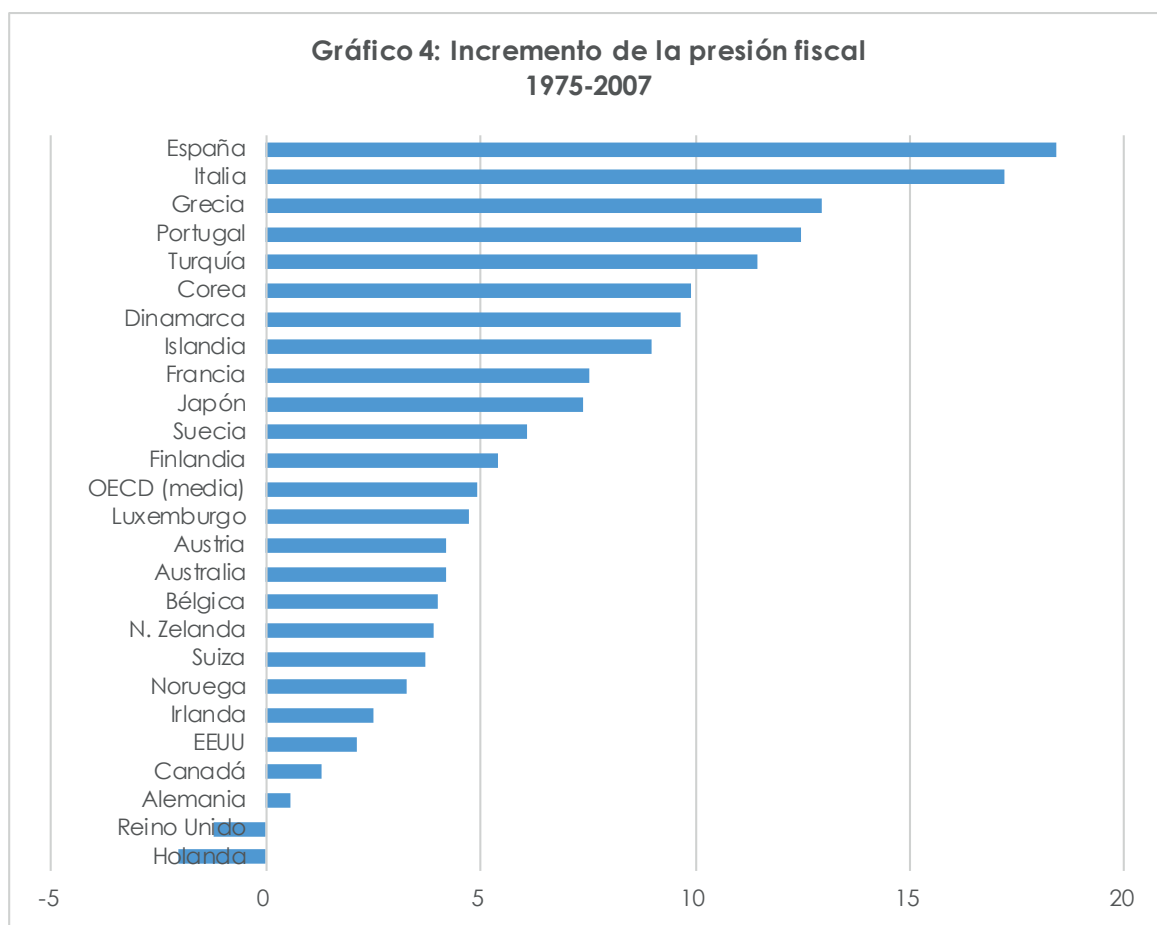
En este apartado se lleva a cabo un breve análisis de la evolución de la presión fiscal en España

desde mediados de la década de los setenta del siglo pasado hasta la actualidad (2016) en comparación con otros países de la OCDE. Siendo preciso recordar que, tras la entrada en vigor de la reforma tributaria, iniciada en el primer año de Transición hacia la democracia (1977), se produjo un aumento imparable de la presión fiscal (del 17,1% del PIB en 1974 al 26,4% del PIB en 1984), que muestra el gráfico 3, va a suponer el mayor esfuerzo fiscal efectuado durante este periodo en el seno de la OCDE.

Sin embargo, este esfuerzo fiscal era requisito indispensable para la mejora de nuestro modelo social de Bienestar haciendo posible la promulgación de la Ley Orgánica, de 3 de julio de 1985, reguladora del Derecho a la Educación que va a consolidar la educación general básica con carácter obligatorio y gratuito (de 1 a 16 años de edad), al igual que la formación profesional de primer grado; así como la Ley 4/1986, de 25



Fuente: Elaboración propia a partir de Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables.



Fuente: Elaboración propia a partir de Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables.

de abril, General de Sanidad, que consolidará el modelo social de Bienestar, dando cumplimiento a los artículos 43 y 49 de la Constitución que reconocen el derecho de la ciudadanía a la protección de la salud: "derecho que, para ser efectivo, requiere el apoyo de los poderes públicos y la adopción de medidas idóneas para satisfacerlo".

Si se contempla un periodo de mayor amplitud, comprendido entre 1975 y 2007, destaca de nuevo el caso de España por ser el país que efectuará el mayor esfuerzo fiscal en el conjunto de la OCDE, al elevar su presión fiscal en 18,8 puntos porcentuales, lo que representa más de 9 punto porcentuales de su PIB (véase el gráfico nº 4).

Este aumento de la presión fiscal entre 1975 y 2007, solo comparable con lo acaecido en Italia, Portugal y/o Grecia. Años en los que estos países

del sur de Europa consolidan su modelo social de Bienestar. Siendo conveniente recordar que, en el caso de España, el apoyo a la dependencia como derecho subjetivo solo será reconocido a partir de 2006, con la promulgación de la Ley para la Autonomía Personal y Apoyo a la Dependencia que estableció un dilatado horizonte temporal para su aplicación (2015). Proceso que quedó interrumpido por el impacto de la recesión económica en 2008 y la política económica y social de consolidación fiscal que se implementó a continuación.

El impacto de la crisis en 2008 se tradujo en una alarmante tasa de desempleo de la población activa que llegó al máximo de 26,1% en 2013 (EUROSTAT), lo que exigió, de manera inmediata, importantes desembolsos en transferencias por desempleo (el 3'7 % del PIB, en el año 2009). El coste del desempleo, unido al descalabro sufrido en la recaudación tributaria entre 2008 y 2009,

con una pérdida en torno a 7 puntos porcentuales del PIB, muy superior a la detectada en otros países de la OCDE y/o la EU o Europa (Portugal, Irlanda, Grecia y/o Islandia), generaron un déficit público incontrolable en 2009 (11,4% del PIB).

Estos alarmantes datos macroeconómicos provocaron un viraje radical en la política económica y social, agudizado por el colapso financiero griego en la primavera de 2010, cuando se cernía sobre el horizonte la amenaza de los mercados financieros internacionales sobre los países periféricos de la Unión Europea (identificados, despectivamente, con el insultante acrónimo de PIGS: Portugal, Irlanda, Grecia y España) a los que acuciaba el peligro de una drástica intervención económica por parte de la Comisión Europea, el Banco Central Europeo y el Fondo Monetario Internacional.

Ante la amenaza real de intervención, la política de consolidación fiscal se tradujo en un indiscriminado recorte del gasto social en educación, sanidad, ayuda a la dependencia, etc., que cercenó derechos sociales consolidados, de forma paulatina, desde la Transición democrática y que puso en grave riesgo la supervivencia del modelo político, social y territorial, plasmado en la Constitución de 1978.

La recuperación económica, iniciada en 2013, permitió un incremento progresivo de la recaudación fiscal en torno a 4 puntos porcentuales del PIB, pero fue incapaz de recuperar los niveles de empleo anteriores a la recesión y reducir la desigualdad económica acrecentada durante la crisis (Villota y Vázquez 2016). Sus secuelas, además de provocar la fragmentación y radicalización política, afectaron a la estabilidad territorial, como patentiza la declaración unilateral de independencia de Cataluña en el otoño de 2017. Lo que exige de forma ineludible la búsqueda de un nuevo consenso social, político y territorial a escala estatal.

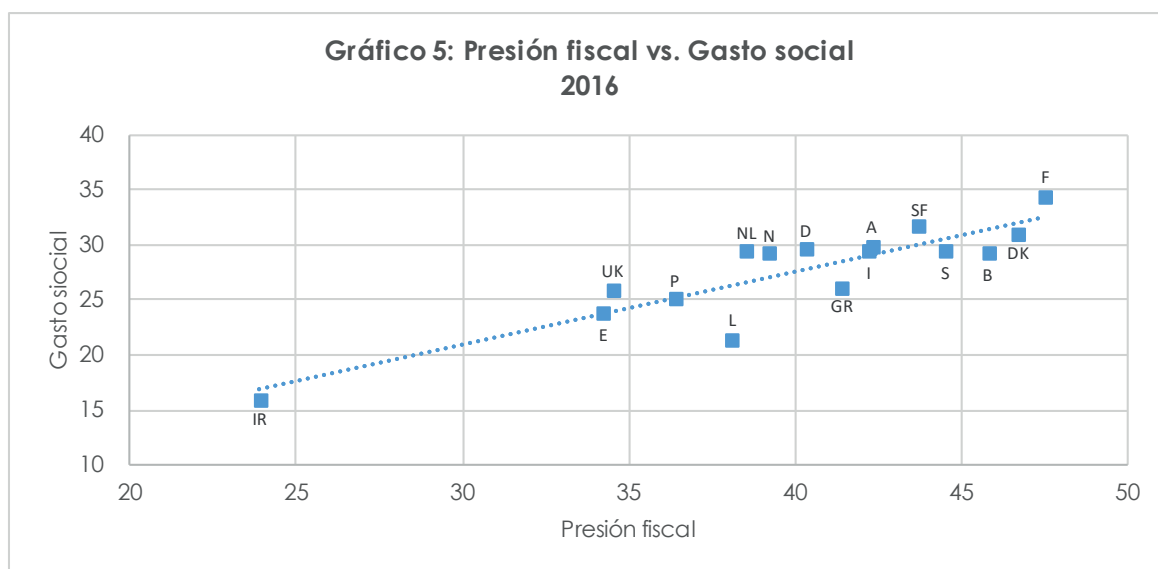
1.2.-Interrelación entre la presión fiscal y el modelo social de Bienestar.

En este apartado se comparan los datos del gasto social en transferencias y servicios públicos en diferentes países en Europa. Su cuantía refleja el coste de los servicios sociales, como desempleo, pensiones de supervivencia o jubilación, salud, discapacidad, atención a las familias para el cuidado infantil, viviendas sociales y exclusión social. Se incluyen también los costes administrativos de su gestión y otros gastos de diversa naturaleza. Su evolución desde 2000 en proporción al Producto Interior Bruto se desglosa a continuación para diferentes países europeos (cuadro 1).

Cuadro 1: Gasto en protección social como % del PIB

| | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|-------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| EU27 | : | : | : | : | : | 26,2 | 25,9 | 25,3 | 26,0 | 28,7 | 28,6 | 28,3 | 28,7 | 28,9 | 28,6 | 28,4 | 28,1 | 27,9 |
| EU15 | 25,5 | 25,6 | 25,9 | 26,7 | 26,6 | 26,7 | 26,5 | 25,9 | 26,7 | 29,5 | 29,4 | 29,1 | 29,5 | 29,7 | 29,5 | 29,2 | 28,9 | 28,8 |
| Bélgica | 25,2 | 26,0 | 26,4 | 27,1 | 27,1 | 26,9 | 26,7 | 26,3 | 27,9 | 30,2 | 29,6 | 29,9 | 29,7 | 30,0 | 30,0 | 29,8 | 29,2 | 28,8 |
| Dinamarca | 28,1 | 28,5 | 28,9 | 30,1 | 29,9 | 29,5 | 28,4 | 29,1 | 28,9 | 32,7 | 32,4 | 32,1 | 32,0 | 32,5 | 32,8 | 32,1 | 31,0 | 32,2 |
| Alemania | 28,9 | 28,8 | 29,5 | 29,9 | 29,2 | 29,1 | 27,9 | 27,0 | 27,4 | 30,8 | 30,1 | 28,8 | 28,9 | 29,3 | 29,1 | 29,4 | 29,7 | 29,7 |
| Irlanda | 14,8 | 15,4 | 16,0 | 16,2 | 16,8 | 16,8 | 17,1 | 17,6 | 20,2 | 24,1 | 24,9 | 24,0 | 23,6 | 22,5 | 20,6 | 15,7 | 15,9 | 14,9 |
| Grecia | 18,1 | 18,5 | 18,5 | 18,6 | 18,9 | 20,4 | 20,6 | 21,3 | 22,8 | 24,8 | 25,9 | 27,3 | 28,1 | 26,4 | 26,0 | 26,1 | 26,1 | 25,2 |
| España | 19,5 | 19,1 | 19,5 | 19,8 | 19,9 | 20,2 | 20,1 | 20,4 | 21,6 | 24,7 | 24,8 | 25,5 | 25,7 | 26,0 | 25,5 | 24,7 | 23,8 | 23,4 |
| Francia | 28,9 | 29,2 | 29,8 | 30,5 | 30,6 | 30,7 | 30,7 | 30,4 | 30,8 | 33,2 | 33,2 | 33,0 | 33,8 | 34,2 | 34,5 | 34,3 | 34,3 | 34,1 |
| Italia | 23,7 | 23,9 | 24,3 | 24,7 | 24,9 | 25,2 | 25,5 | 25,6 | 26,6 | 28,7 | 28,7 | 28,4 | 29,1 | 29,7 | 29,8 | 29,8 | 29,4 | 29,1 |
| Luxemburgo | 18,7 | 19,8 | 20,6 | 21,8 | 21,9 | 21,9 | 20,5 | 19,5 | 20,9 | 23,4 | 22,5 | 21,8 | 22,7 | 23,1 | 22,5 | 22,1 | 21,3 | 21,9 |
| Holanda | 24,2 | 24,0 | 25,1 | 26,0 | 25,9 | 25,5 | 26,3 | 25,9 | 26,1 | 29,0 | 29,3 | 29,9 | 30,6 | 30,8 | 30,6 | 29,9 | 29,5 | 29,3 |
| Austria | 27,9 | 27,9 | 28,2 | 28,7 | 28,3 | 28,0 | 27,5 | 27,0 | 27,6 | 29,6 | 29,6 | 28,8 | 29,2 | 29,6 | 29,8 | 29,8 | 29,8 | 29,4 |
| Portugal | 20,7 | 21,7 | 22,5 | 22,8 | 23,4 | 23,8 | 23,7 | 23,0 | 23,4 | 25,8 | 25,8 | 25,8 | 26,4 | 27,6 | 26,9 | 25,7 | 25,1 | 24,6 |
| Finlandia | 24,3 | 24,1 | 24,9 | 25,5 | 25,6 | 25,5 | 25,3 | 24,4 | 25,0 | 28,9 | 29,1 | 28,7 | 29,9 | 31,0 | 31,7 | 31,8 | 31,6 | 30,6 |
| Suecia | 28,2 | 28,6 | 29,5 | 30,3 | 29,7 | 29,4 | 28,6 | 27,4 | 27,8 | 29,9 | 28,4 | 28,0 | 29,1 | 30,0 | 29,5 | 29,1 | 29,4 | 28,8 |
| Reino Unido | 23,3 | 23,8 | 23,0 | 25,1 | 25,4 | 26,0 | 26,0 | 24,6 | 25,5 | 28,3 | 28,6 | 28,6 | 28,6 | 28,0 | 27,2 | 27,3 | 25,8 | 26,3 |
| Noruega | 24,0 | 25,0 | 25,7 | 27,1 | 25,4 | 23,4 | 22,1 | 22,1 | 21,8 | 25,6 | 25,2 | 24,8 | 24,6 | 25,1 | 26,1 | 28,0 | 29,2 | 28,4 |
| Suiza | 23,7 | 24,3 | 25,6 | 26,7 | 26,3 | 26,1 | 24,9 | 23,9 | 23,6 | 25,8 | 25,9 | 25,8 | 26,6 | 27,4 | 27,2 | 27,8 | 28,0 | 28,3 |

Fuente: Eurostat, *Expenditure: main results* [spr_exp_sum].



Fuente: elaboración propia a partir de EUROSTAT *Main national accounts tax aggregates* [gov_10a_taxag].

Si se interrelaciona el nivel de gasto en protección social en 2016 con el índice de presión fiscal en diferentes países se detecta una elevada correlación, con un coeficiente de 0,883466032, que verifica empíricamente la existencia de la estrecha interrelación existente entre ambas variables como muestra el gráfico 5:

Si se desglosan las funciones del gasto social (2016), llama la atención la escasa dotación de recursos públicos destinados en España al cuidado infantil y exclusión social (1,3% y 0,2%, respectivamente) en comparación con la media de la UE 15 y EU 27, como ponen de relieve los datos recogidos en el cuadro 2, adjunto a continuación:

Como se ha comentado previamente, un modelo social de Bienestar con un gasto escaso en protección social de cuidado se traduce en una mayor carga de trabajo soportada por las mujeres, dada la división sexual del trabajo dominante en el ámbito laboral y doméstico.

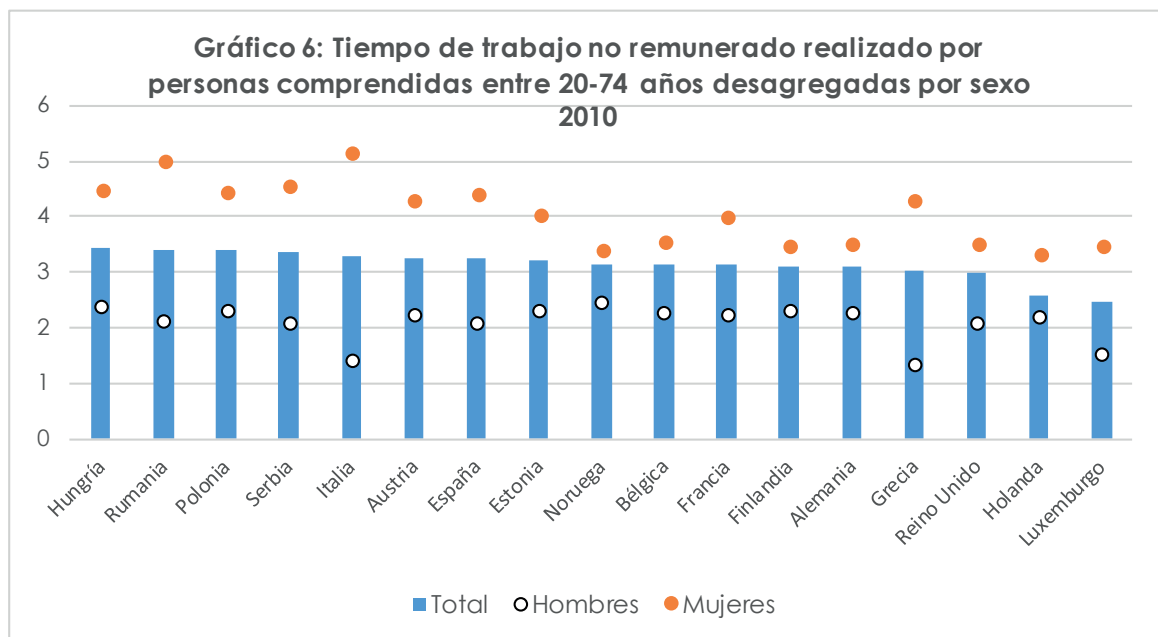
Esta situación se percibe, primordialmente, en los países del sur de la UE en comparación con los del centro o norte como indica la reveladora brecha de género existente en el reparto de trabajo no remunerado en países tales como Italia, España y Grecia, que contrasta con la existente en otros países como Noruega, Francia, Bélgica, Alemania y/o Reino Unido. Llama la atención la

Cuadro 2: Componentes del gasto social 2016 (% PIB)

| | Total | Salud | Discap. | Jubilación | Viud. y superv. | familia/hijos | Desempleo | Vivienda | Exclusión social |
|-------------|-------|-------|---------|------------|-----------------|---------------|-----------|----------|------------------|
| EU27 | 27,0 | 8,0 | 2,0 | 10,9 | 1,5 | 2,4 | 1,3 | 0,5 | 0,6 |
| EU15 | 27,8 | 8,2 | 2,1 | 11,1 | 1,5 | 2,4 | 1,3 | 0,6 | 0,6 |
| Bélgica | 27,7 | 7,4 | 2,4 | 10,6 | 1,8 | 2,1 | 2,5 | 0,2 | 0,7 |
| Dinamarca | 29,7 | 6,1 | 3,9 | 11,1 | 1,7 | 3,4 | 1,4 | 0,7 | 1,5 |
| Alemania | 28,4 | 9,9 | 2,3 | 9,2 | 1,8 | 3,2 | 1,0 | 0,6 | 0,4 |
| Irlanda | 15,2 | 5,8 | 0,8 | 4,7 | 0,4 | 1,3 | 1,5 | 0,5 | 0,1 |
| Grecia | 25,8 | 5,2 | 1,5 | 14,2 | 2,6 | 1,0 | 1,0 | 0,0 | 0,2 |
| España | 23,4 | 6,2 | 1,7 | 9,7 | 2,3 | 1,3 | 1,9 | 0,1 | 0,2 |
| Francia | 32,0 | 9,2 | 2,1 | 12,8 | 1,7 | 2,4 | 2,0 | 0,8 | 1,0 |
| Italia | 28,3 | 6,5 | 1,7 | 13,8 | 2,6 | 1,8 | 1,7 | 0,0 | 0,3 |
| Luxemburgo | 20,9 | 5,1 | 2,2 | 6,6 | 1,6 | 3,2 | 1,2 | 0,3 | 0,5 |
| Holanda | 28,0 | 9,2 | 2,6 | 10,8 | 1,1 | 1,1 | 1,3 | 0,5 | 1,3 |
| Austria | 29,0 | 7,3 | 1,8 | 12,8 | 1,7 | 2,8 | 1,7 | 0,1 | 0,7 |
| Portugal | 24,0 | 6,0 | 1,7 | 12,0 | 1,8 | 1,2 | 0,9 | 0,0 | 0,2 |
| Finlandia | 31,1 | 7,1 | 3,1 | 12,7 | 0,8 | 3,1 | 2,6 | 0,8 | 1,1 |
| Suecia | 28,9 | 7,5 | 3,1 | 12,2 | 0,3 | 3,0 | 1,0 | 0,4 | 1,4 |
| Reino Unido | 25,6 | 8,3 | 1,7 | 10,8 | 0,1 | 2,5 | 0,4 | 1,2 | 0,6 |
| Noruega | 28,7 | 8,4 | 4,7 | 10,1 | 0,3 | 3,4 | 0,7 | 0,1 | 1,0 |
| Suiza | 25,7 | 8,0 | 2,1 | 10,9 | 1,2 | 1,5 | 1,0 | 0,3 | 0,6 |

(*) Excluidos costes administrativos.

Fuente: Eurostat, *Expenditure: main results* [spr_exp_sum].



Fuente: Eurostat Hetus 2010 [tus_00npaywork].

pronunciada asimetría de género percibida en Rumania y Serbia, países con una evolución histórica y socio-económica específica durante las últimas décadas.

Los datos referidos a España corresponden a 2010, cuando todavía el precario e insuficiente desarrollo del modelo social español, podría considerarse como una obra inacabada que tuvo que afrontar un duro revés (Villota y Vázquez, 2009; Villota y Vázquez, 2016).

La recuperación, iniciada en 2013, hace ineludible el logro de un nuevo consenso sobre modelo social de Bienestar, lo que implica el ajuste de nivel de presión fiscal adecuado para su mantenimiento pues, es indudable, que el refuerzo de los servicios y prestaciones sociales de cuidado y de ayuda a la dependencia exigen la realización de un esfuerzo fiscal paralelo que la ciudadanía parece dispuesta a asumir, conforme a los datos suministrados por la encuesta de Opinión Pública y Política Fiscal del Centro de Investigaciones Sociológicas de 2017⁷ (CIS 2017).

La conformidad con el aumento de la tributación para la mejora de los servicios y transferencias públicos, mostrada en el Barómetro de julio de 2016 (CIS, 2016)⁸, parece contradecir la posición mayoritaria, expresada en la encuesta de 2017 (y en otras encuestas similares realizadas en años anteriores), en las que ambos sexos concuerdan al señalar que es mucho lo que se paga en impuestos (64,5% las mujeres y el 58,3% los varones). Constatándose que esta afirmación aumenta de manera inversa a la cualificación profesional, ya que la proporción llega al 72% en el caso de obreros/as no cualificados/as y a 67,3 % en los/ las obreros/as cualificados/as (CIS, 2017).

8 CIS, Barómetro 3146/00 de julio de 2016. Pregunta 17:

Algunas personas piensan que deberían mejorarse los servicios públicos y las prestaciones sociales, aunque haya que pagar más impuestos (en una escala de 0 a 10 se situarían en el punto 0). Otras piensan que es más importante pagar menos impuestos, aunque eso signifique reducir los servicios públicos y prestaciones sociales (se situarían en el punto 10 de la escala). Y hay otras que se sitúan en posiciones intermedias. ¿En qué lugar se situaría Ud.? (0 Mejorar servicios públicos aunque haya que pagar más impuestos; 10 Pagar menos impuestos aunque haya que reducir servicios públicos)

| | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | N.S. | N.C. |
|--------|-----|-----|------|------|------|------|-----|-----|-----|-----|-----|------|------|
| Total | 5,2 | 5 | 10,6 | 13,5 | 10,4 | 30,2 | 6,4 | 5,6 | 2,3 | 0,7 | 0,8 | 6,2 | 3,1 |
| Hombre | 7 | 5,2 | 11,8 | 14,6 | 10,2 | 27,1 | 6,2 | 6,3 | 2,7 | 0,9 | 1 | 4,8 | 2,3 |
| Mujer | 3,6 | 4,8 | 9,4 | 12,5 | 10,5 | 33,1 | 6,6 | 5 | 2 | 0,5 | 0,5 | 7,5 | 3,8 |

7 En 2016 no se publicó la Encuesta sobre Opinión Pública y Política Fiscal por lo que me he visto obligada a recurrir a la de 2017.

Esta opinión generalizada que considera "mucho que se paga en impuestos" puede tener su justificación en la manera que se halla distribuida la carga fiscal que se verá con más detenimiento en el apartado siguiente.

Siendo destacable la pérdida de progresividad sufrida por el sistema tributario, a partir de la década de los noventa del siglo pasado, paliada de forma somera con algunas medidas de ajuste fiscal tomadas en 2010 y 2012, con el aumento de la escala de gravamen del IRP (aunque otras como la subida de los tipos en el IVA durante estas fechas tuvieron un irrefutable carácter regresivo).

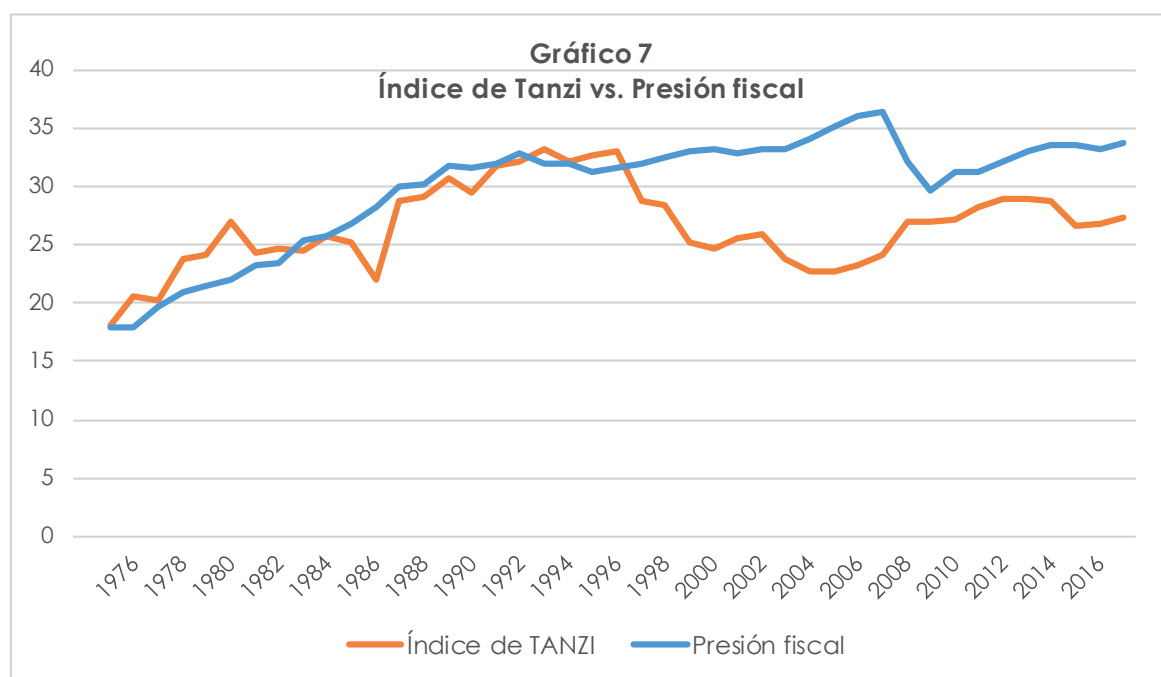
La evolución del índice de Tanzi (que relaciona los tributos progresivos y los no progresivos), efectuada para este trabajo a partir de 1975 hasta la actualidad (2017), muestra para cada año la mayor o menor progresividad del sistema fiscal (véase en el anexo los datos calculados para la elaboración del gráfico 7).

La representación gráfica del índice de Tanzi evidencia cómo a partir de 1997 (para años ante-

riores, véase la nota incluida a pie de página)⁹ la progresividad fiscal inicia el descenso con una bajada de 4,2 puntos porcentuales, situándose en 28,7% consecuencia, por una parte, de la reducción de la recaudación del IRPF, causada por la promulgación del real Decreto Ley 7/1996,

9 Los Pactos de la Moncloa fijaron la estructura del futuro sistema fiscal a partir del equilibrio entre impuestos progresivos y no progresivos: "las recaudaciones por imposición directa y por imposición indirecta [...], resultarán paritarias. Así mismo, "el avance, la importancia relativa de la imposición progresiva en la financiación del gasto público se mantendrá como tendencia en los ejercicios futuros" (Presidencia del Gobierno, 1977:13).

Pero este compromiso duró hasta 1984, tras la máxima progresividad alcanzada en 1980 en el que el índice de Tanzi se situó en el 27,0% como consecuencia de la entrada en vigor el 1 de enero de 1979 de la Ley 44/1978 del IRPF, cuyo pleno efecto se produjo en ese año, 1980. Posteriormente, en 1986, España entra como país miembro de la Unión Europea implantándose, desde el 1 de enero de ese año, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) los Impuestos Especiales, subiendo con ello vertiginosamente la recaudación de los impuestos no progresivos, lo que determinó una reducción del índice de Tanzi al 22,0%. A partir de entonces se vuelve a recuperar el índice presionado por el imparable crecimiento del IRPF, principal y prácticamente único factor de la progresividad del sistema fiscal (siempre superior al 93% de los tributos progresivos), manteniéndose por encima del 30% de 1991 a 1996, año en que se alcanza el máximo jamás logrado (32,9%) en nuestra historia fiscal.



Fuente: Elaboración propia a partir de Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables y AEAT Estadísticas. Recaudación tributaria y Estadísticas por impuesto. IRPF.

de Medidas Urgentes de Carácter Fiscal, de Fomento y Liberalización de la Economía y, por otra parte, por un aumento en la recaudación de los impuestos no progresivos: IVA e Impuestos Especiales.

El peso relativo del IRPF va a suponer el 23,7% de la recaudación total en 1996, constriñéndose, paulatinamente, hasta tocar fondo en 2004 (con una proporción respecto a la recaudación total del 18,3%) dejando el índice Tanzi en 22,7%. En este descenso también influye la transformación del IRPF en un tributo dual, con un tratamiento diferenciado para las rentas laborales y de capital, disminuyendo la presión fiscal a estas últimas, proceso iniciado en 1996 y consolidado en 1999 con la reforma del IRPF de la Ley 40/1998.

Aunque entre 2005 y 2007 se puede observar una clara recuperación de la progresividad impositiva, registrada por el índice Tanzi con aumentos acumulados de recaudación tanto en la imposición directa como indirecta, consecuencia de un crecimiento económico anómalo generado por la burbuja inmobiliaria, que tuvo también un efecto muy beneficioso en el empleo (sobre todo masculino) (Bolaños; 2014, 2015). Desde 2008, tras el estallido de la burbuja inmobiliaria y el impacto de la recesión económica se va a producir, como se dijo previamente, un acusado descenso de la recaudación (33.268 millones de euros), aunque, paradójicamente, el índice de Tanzi aumentará respecto al año anterior en 2,9 puntos porcentuales, llegando hasta el 27,0% a pesar de que el IRPF ve reducidos sus ingresos en un 3,1% respecto a 2007; pero los impuestos no progresivos lo hicieron en un 10,5%, lo que explica el crecimiento del índice durante estos años. Este descenso de la recaudación tributaria prosigue en 2009 con una pérdida de ingresos de 34.618 millones de euros que provoca un ligero descenso del índice de Tanzi al 26,9%.

En los cuatro años siguientes, las medidas tomadas para aliviar el déficit presupuestario se basaron, como se ha comentado previamente, en la subida de los diferentes tipos del IVA a partir del 1 de julio de 2010 (del 7% al 8% y del 16% al 18%, respectivamente) y desde 1 de septiembre de

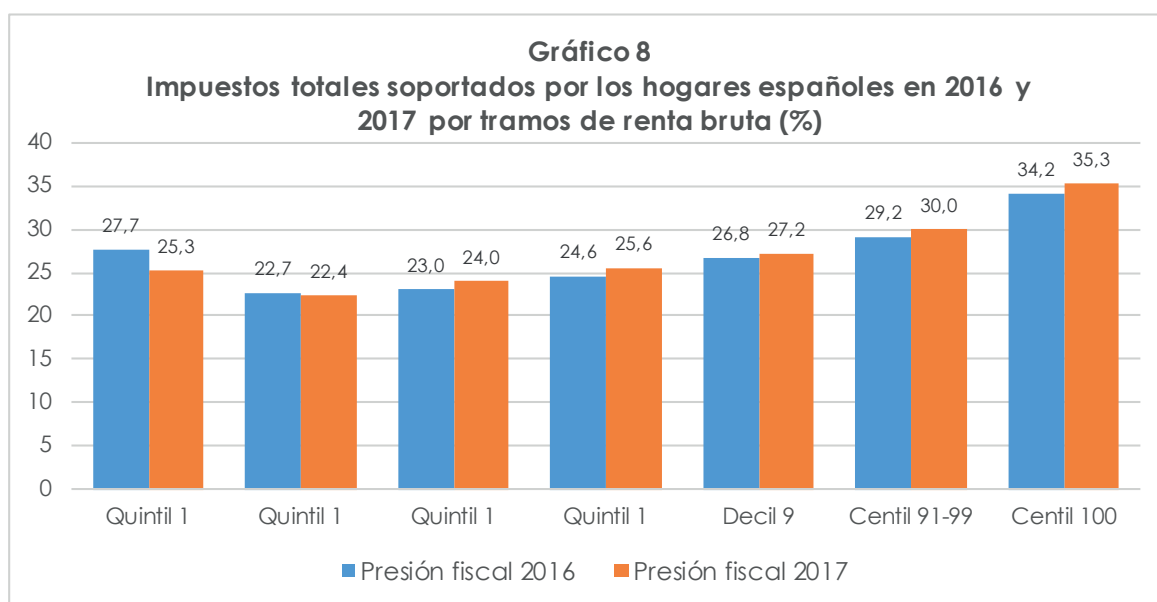
2012 (con nuevos tipos que llegan al 10% y 21%), así como incrementos en el IRPF para bases imponibles superiores a 120.000 euros en 2011, con un recargo considerable de la tarifa en 2012 y 2013. El aumento de la progresividad en el IRPF, junto con la mayor recaudación proporcionada por el aumento de los tipos del IVA hicieron crecer el índice de Tanzi que llegará al punto máximo con 29,0% en 2013 para caer poco después, en 2015 al 26,6% debido a la vuelta del IRPF a parámetros similares a los establecidos antes de la crisis. En años posteriores se vislumbra un lento crecimiento de este índice, originado más bien por el crecimiento económico (con el consiguiente aumento de la recaudación) que a mejoras en la progresividad del sistema fiscal (27,2% en 2017).

1.3.- Distribución de la carga fiscal y el Índice de Gini como herramienta para la medición de la desigualdad económica.

Llaman la atención López Laborda et al (2.109) sobre la anómala distribución de la carga fiscal observada, al afirmar que:

“La distribución de la carga fiscal entre la población conforme a su capacidad de renta no parece muy equitativa si se observa el gráfico 8, en el que se refleja cómo “el primer quintil de renta, en 2016 y 2017, soporta un tipo impositivo medio (25,26%) superior al correspondiente a algunos tramos de hogares con una renta bruta más elevada, aunque en 2013 era todavía peor pues llegaba al 29,44%” (López Laborda y Onrubia, 2019: 15).

La presión fiscal excesiva soportada en 2017 (véase gráfico 8) por quintil más pobre (25,26%) se debe a que “los impuestos indirectos y las cotizaciones sociales, en especial, las de los autónomos [...]. Siendo necesario llegar al tipo medio efectivo soportado por el cuarto quintil de renta para encontrar un tipo superior (25,55%) al soportado por el primer quintil; mientras que en años anteriores la situación era todavía más acusada” (López Laborda y Onrubia, 2019:15).



Fuente: López Laborda y Onrubia, 2019: 14.

Teniendo en cuenta esta realidad, la respuesta registrada en la encuesta del CIS, muestra una gran "sabiduría popular" o "sentido común" puesto que a la pregunta: "¿Y cree Ud. que, en general, los impuestos se cobran con justicia, esto es, que pagan más quienes más tienen, o no lo cree así?"; el 86,2% de las personas encuestadas va a responder que "no lo cree así" (85,5 de los varones y el 86,9 de las mujeres), (CIS, 2017).

Si bien es necesario señalar que esta anómala distribución de la carga tributaria no es tan diferente a la observada en algunos países europeos como por ejemplo Irlanda y/o Reino Unido pues, en el primer caso, Collins (2014) señala que el tipo medio del 27,67%, soportado por los hogares integrados en el decil de menor renta bruta en 2009-2010, es solo inferior al que soportan los hogares ubicados en el decil de mayor renta bruta 29,24% (citado por López Laborda y Onrubia, 2019: 15).

En el caso de Reino Unido, el 20% de los hogares más pobres paga unos impuestos que representan el 36,9% de su renta bruta; porcentaje que baja al 31,5% para el segundo quintil y aumenta paulatinamente hasta llegar al 34,3%, correspondiente al 20% más rico, como se recoge en el cuadro 3 adjunto a continuación:

Cuadro 3: Resumen de los efectos de los impuestos y beneficios sobre toda la población, por quintiles

Ingresos, impuestos y beneficios por persona (£/año)

| | Q1 | Q2 | Q3 | Q4 | Q5 |
|------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Ingreso inicial | 7.902 | 16.783 | 29.029 | 43.915 | 88.213 |
| +transferencias | 7.390 | 8.235 | 5.522 | 3.731 | 2.377 |
| Renta bruta | 15.292 | 25.018 | 34.551 | 47.646 | 90.590 |
| -I. directos y cotiz a la SS | 1.969 | 3.452 | 5.991 | 9.465 | 21.171 |
| Renta disponible | 13.324 | 21.566 | 28.560 | 38.181 | 69.419 |
| -impuestos indirectos | 3.677 | 4.420 | 5.386 | 6.801 | 9.935 |
| Renta libre de imp. | 9.646 | 17.146 | 23.174 | 31.380 | 59.484 |
| +Bº en especie | 9.303 | 9.365 | 8.142 | 7.130 | 6.047 |
| Renta final | 18.949 | 26.511 | 31.316 | 38.510 | 65.531 |
| Impuestos/Ingr. bruto | 36,9% | 31,5% | 32,9% | 34,1% | 34,3% |

Fuente: tomado de Office for National Statistics, 2019.

Sin embargo, al comparar el efecto generado por impuestos y transferencias en España y Reino Unido aparecen claras disimilitudes, por el diferente efecto redistributivo que tienen las transferencias sociales en uno y otro país:

"Partimos del índice de Gini de la renta primaria extendida de los hogares [en España] que, como ya hemos señalado, es de 0,5752 en 2017 (0,5792 en 2016). El carácter progresivo de las prestaciones públicas reduce en 2017 la desigualdad que presenta la renta primaria extendida en 0,1653 (0,1655 en 2016) puntos de Gini, situando el índice de Gini de la renta bruta en un valor de 0,4099

(0,4138 para 2016). A continuación, el comportamiento progresivo global de la imposición directa añade otra reducción adicional de la desigualdad de la renta bruta de 0,0306 (0,0296 en 2016). Finalmente, el comportamiento regresivo de los impuestos indirectos aumenta la desigualdad de la renta bruta en 0,0164 (0,0179 en 2016) puntos, lo que sitúa, finalmente, la desigualdad de la renta disponible en 2017 en un valor del índice de Gini de 0,3958 (0,4025 en 2016). En conclusión, el efecto agregado de impuestos y prestaciones en ambos años es redistributivo, minorando, en 2017, la desigualdad de la renta primaria de los hogares " (López Laborda y Onrubia, 2019:14)

En el caso británico, de acuerdo con los datos suministrados por la Oficina Nacional de estadísticas, las transferencias sociales desempeñan un papel primordial en la redistribución del ingreso:

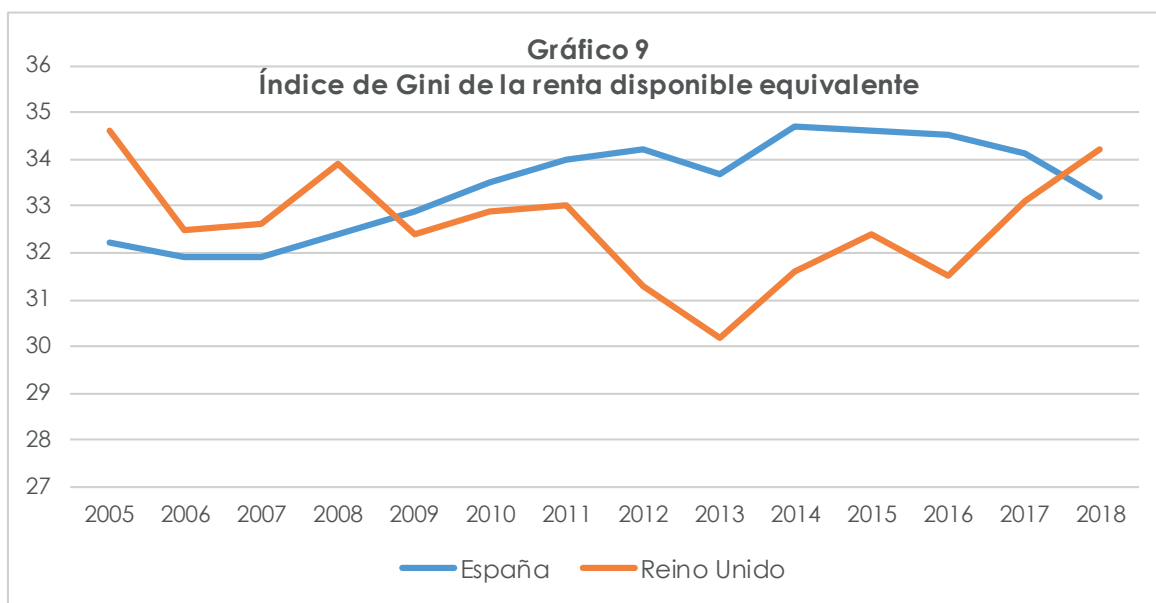
"Cash benefits had the largest effect on reducing income inequality, in the financial year ending (FYE) 2017, reducing the Gini coefficient by 13.5 percentage points from 48.9% for original income to 35.4% for gross income (Figure 6). Direct taxes acted to further reduce it, by 3.4 percentage points to 32.2%. As described earlier, indirect taxes act

to increase income inequality – the Gini coefficient of post-tax income was 4.2 percentage points higher than the Gini coefficient of gross income (36.4% and 32.2% respectively). This means that overall, taxes had a negligible effect on income inequality (Office for National Statistics, 2018:12)."

Para concluir se inserta a continuación la evolución seguida por el índice de Gini en Reino Unido y España pudiéndose apreciar un importante aumento de la desigualdad en este último, dado que el impacto de la recesión económica a partir de 2008 provocó un aumento vertiginoso del desempleo y de la tasa de pobreza que las transferencias sociales fueron incapaces de atenuar de forma apropiada.

Si se compara España con Reino Unido, uno de los países más desiguales de la OCDE en su distribución de la renta, como muestra el gráfico 9, se puede observar en la evolución seguida por el índice de Gini, desde el año 2005, un aumento significativo de la desigualdad económica en España a partir de 2008 con un claro retroceso en 2017.

Para entender este gráfico, resultan muy esclarecedoras las palabras de Causa y Hermansen al hacer hincapié en el impacto disímil que tuvo en



Fuente: elaboración propia a partir de datos de Eurostat, EU-SILC survey [ilc_di12].

el ámbito de la OCDE el primer impacto de la crisis en 2008 y 2009 con un importante aumento del desempleo y de la desigualdad económica en países como Grecia, Irlanda, Portugal y España.

2. LOS GASTOS [BENEFICIOS] FISCALES EN EL IRPF COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA ECONÓMICA Y SOCIAL DESDE LA PERSPECTIVA DE GÉNERO.

Los gastos [beneficios] fiscales son reducciones en los impuestos que disminuyen o posponen la recaudación a un grupo de contribuyentes en aras de la consecución de determinados objetivos de política económica y social. Para el sector público implica una pérdida de ingresos (es un gasto fiscal); para los contribuyentes afectados supone una reducción de su deuda tributaria (es decir, un beneficio fiscal). De acuerdo, a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) un incentivo fiscal debe ser considerado como gasto fiscal cuando se cumplen las siguientes condiciones:

- 1) si un determinado hecho imponible o parámetro aplicable al impuesto se desvía de la estructura de referencia del mismo
- 2) si esta alteración beneficie a una determinada actividad o grupo de contribuyentes
- 3) si persigue un objetivo particular fácilmente identificable y puede ser alcanzado con otros instrumentos, en especial mediante el empleo de gasto directo; y
- 4) si puede ser eliminado fácilmente del sistema fiscal (OECD, 1996).

No obstante, la línea que divide a los gastos fiscales de otros elementos básicos del sistema fiscal no queda claramente delimitada y, en consecuencia, la designación como gasto fiscal a cualquier reducción de la carga del impuesto muestra un cierto grado de arbitrariedad, debido a la ambigüedad existente en la definición de sus objetivos y por los múltiples conceptos fiscales que encierra: incentivos deducciones, reducciones, mínimos, exenciones, bonificacio-

nes, traslaciones, etc. De hecho, en el régimen fiscal aplicado al Territorio Fiscal Común al igual que en el caso de Euskadi existen minoraciones en los impuestos no registradas en el Presupuesto de Beneficios fiscales a pesar de cumplir con los requisitos básicos de los gastos fiscales (reducción del impuesto, beneficiarios/as concretos y objetivo económico o social), como ocurre en el caso de los mínimos familiares y por minusvalía establecidos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

A hora bien, es necesario subrayar que los gastos fiscales como herramienta de política económica y social han sido muy criticados por una serie de razones entre las que cabría enumerar, sin ningún afán de exhaustividad: 1) el ámbito restringido del/de la beneficiario/a con exclusión de quienes no declaran, por lo que favorece, especialmente, a quienes poseen capacidad económica para tributar en detrimento de quienes carecen de ella (Lahey, 2015; Villota y Ferrari 2016); 2) y su "escasa transparencia lo que hace más difícil el control del gasto, especialmente en aquellos países que no revisan los beneficios de una forma regular [...]" (OECD, 1996); 3) su falta de eficacia y eficiencia en comparación con el gasto directo que parece más adecuado para la consecución del objetivo para el que fue creado, ya que es imposible confirmar que el aumento de la renta disponible garantice su logro.

Desde el punto de vista del sector público, la pérdida de ingresos reduce los recursos económicos necesarios para mantener las transferencias sociales y prestaciones de servicios sociales imprescindibles para quienes solo disponen de escasos recursos económicos. En algunos países los gastos fiscales han sido considerados contraproducentes con el mantenimiento del Estado de Bienestar por reducir la financiación del sector público y arriesgar la adecuada provisión de servicios públicos de carácter universal (Knijn, 2004).

Pese a estos inconvenientes, muchos gobiernos, especialmente los de cariz netamente liberal, apuestan por los gastos fiscales como herramienta de política social y económica que incluyen en sus programas. En este sentido, la OCDE re-

conoce que “desde el punto de vista político [el beneficio fiscal] resulta popular entre ciertos votantes y puede ser un camino adecuado para ayudar a los gobiernos para mantener los límites del presupuesto al ser registrado como pérdida de recaudación en lugar de aumento del gasto (OECD, 1983:9).

Al incorporar la perspectiva de género, es necesario tener en cuenta la existencia de una opinión generalizada en favor de la neutralidad del sistema fiscal, aunque realmente no lo es ya que los impuestos por su delimitación y/o aplicación producen efectos distintos en las mujeres y los varones, como consecuencia de su diferente situación socioeconómica. Por consiguiente, puede existir una discriminación implícita que es necesario identificar. Siendo imprescindible recordar igualmente que, en determinadas ocasiones, se pueden establecer medidas discriminatorias de carácter explícito que aumentan o disminuyen la carga fiscal de los contribuyentes y/o las contribuyentes; por ejemplo, la deducción por maternidad del artículo 81 de la Ley 35/2006 del IRPF constituiría un caso indiscutible de discriminación positiva (instituida en favor de las madres que permanecen en el mercado de trabajo) y representa un caso característico de discriminación explícita (para más información sobre estos conceptos véase Stotsky, 1996).

Recientemente, en un estudio publicado por la Dirección General de Política Interior del Parlamento Europeo se enumeran varios de los inconvenientes ocasionados por los gastos fiscales como consecuencia de su falta de efectividad o ineficiencia: “bien porque no producen el resultado para el que han sido creados, bien porque no proporcionan los efectos redistributivos que se suponen deberían alcanzar”, mostrando la necesidad de tener en cuenta las diferencias de género en su elaboración, puesto que “su impacto depende crucialmente de realidades socioeconómicas, como el nivel y tipo de ingreso, de la forma de empleo o del reparto del trabajo no remunerado, que difiere entre los varones y las mujeres” (Gunnarsson, 2017: 33)¹⁰.

En los estudios en los que se incluye la variable sexo en la desagregación de los datos revelan que ambos sexos se benefician de forma diferente y que las mujeres los deducen en menor medida (Ferrari, 2019). Asimetría imputable a una elaboración de los gastos fiscales desde un enfoque androcéntrico, totalmente al margen de la división sexual del trabajo existente en el mercado de trabajo y en el ámbito doméstico como ponen de relieve las encuestas sobre el uso del tiempo para el conjunto de la Unión Europea (Eurostat, 2019a).

Por ejemplo, el análisis del IRPF mediante la función de densidad de la distribución de los ingresos brutos declarados por perceptores y perceptoras de las rentas de trabajo del artículo 17 de La Ley del IRPF¹¹ pone de relieve la existencia de un mayor número y proporción de mujeres en los tramos inferiores de renta y de varones en los niveles medios y superiores (Villota y Ferrari, 2016).

El análisis del IRPF del año 2016 en el Territorio Fiscal Común, permite observar el número de declaraciones, 19.621.621, de las que el 55,56% corresponden a los varones y el 44,44% restante a las mujeres. De estas declaraciones 15.692.817 tuvieron carácter individual (50,10% y 49,90% de varones y mujeres, respectivamente) y 3.928.780 carácter familiar (conjuntas con una manifiesta brecha de género de las cuales el 77,35% eran masculinas y solo el 22,65% femeninas). Las declaraciones conjuntas biparentales ascendieron a 3.374.488 (86,20% y 13,80% de varones y mujeres) y las monoparentales 554.291, de las que el 23,49% correspondieron a familias constituidas por varones con descendientes y el 76,51% a mujeres (cuadro 4).

11 En el IRPF se consideran como rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Entre ellas cabe destacar Los sueldos y salarios, las prestaciones por desempleo, las contribuciones o aportaciones satisfechas por empresarios y promotores de planes de pensiones, prestaciones públicas por situación de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones, etc., etc. (para más información véase el artículo 17 de la Ley 35/2006 del IRPF).

Cuadro 4: Número de declaraciones del IRPF presentadas en el TFC en 2016 y su proporción por sexo

| | Total | % Hom- bres | % Muje- res |
|---------------------------------|------------|----------------|----------------|
| Nº total de declaraciones | 19.621.598 | 55,56 | 44,44 |
| 1.- Declaraciones individuales | 15.692.817 | 50,10 | 49,90 |
| 2.- declaraciones conjuntas | 3.928.780 | 77,35 | 22,65 |
| 2.1.- Decla. conj. biparentales | 3.374.488 | 86,20 | 13,80 |
| 2.2.- Decla. conj. monoparent. | 554.291 | 23,49 | 76,51 |

Fuente: elaboración propia a partir de Muestra IRPF 2016 IEF-AEAT, declarantes.

Del cuadro anterior se desprende que la representación de las mujeres en el total de las declaraciones se halla dentro de unos márgenes equilibrados (40%–60%). No obstante, desglosando los datos, según el tipo de declaración escogida, resulta que tan solo en las individuales se mantiene este equilibrio, rompiéndose en las conjuntas con una mayoría masculina aplastante de 86,20% frente a 13,80%; por el contrario, en las declaraciones de las familias “monoparentales” se aprecia una clara hegemonía femenina con una proporción del 76,51% frente al 23,49%, consecuencia de la realidad social existente, dado que en este tipo de familia predominan las mujeres, tanto en España como en la Unión Europea (Eurostat, 2019b).

La representación gráfica de la función de densidad de los ingresos laborales¹² permite visualizar dónde se concentran las trabajadoras y los rebañadores (en el mercado de trabajo) y cómo les afectan los distintos tipos impositivos de la tarifa del tributo.

Cuadro 5: Distribución de declarantes de ingresos del trabajo del IRPF 2016, por sexo

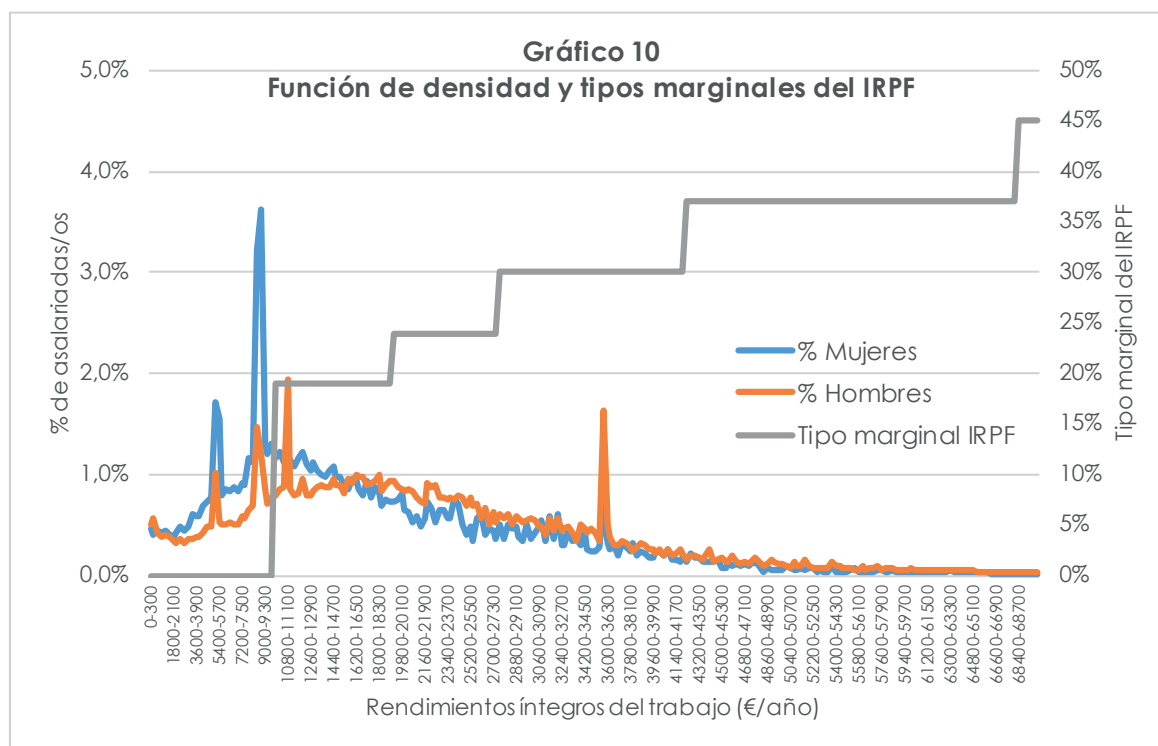
Ingresos, impuestos y beneficios por persona (£/año)

| Tipo marginal | Mujeres | Hombres | % mu- jeres | % hom- bres | Salario bruto | |
|---------------|-----------|-----------|----------------|----------------|---------------|---------|
| 0,0% | 2.476.581 | 1.808.153 | 30,97 | 18,38 | 0 | 9.900 |
| 19,0% | 2.429.767 | 2.815.923 | 30,39 | 28,63 | 9.901 | 19.500 |
| 24,0 | 1.291.080 | 2.087.895 | 16,14 | 21,22 | 19.501 | 27.600 |
| 30,0 | 413.624 | 2.058.729 | 16,15 | 20,93 | 27.601 | 42.300 |
| 37,0 | 94.182 | 774.971 | 5,17 | 7,88 | 42.301 | 68.400 |
| 45,0 | | | 1,18 | 2,96 | 38.401 | en ade. |
| Total | 7.995.496 | 9.837.012 | 100,0 | 100,0 | | |

Fuente: elaboración propia a partir de Muestra IRPF 2016 IEF-AEAT, declarantes.

El gráfico 10 y el cuadro 5 permiten verificar cómo en los niveles de ingresos brutos inferiores a 15.500

¹² Para su elaboración he utilizado los microdatos facilitados por Muestra IRPF 2016 IEF-AEAT, declarantes, muestra del IRPF con 2.688.650 registros y 524 variables (véase Pérez López et al., 2019).



Fuente: elaboración propia a partir de Muestra IRPF 2016 IEF-AEAT, declarantes.

euros la concentración de mujeres es predominante, mientras que a partir de esta cuantía ocurre lo contrario y, salvo algunas excepciones puntuales, los varones superan a las mujeres en proporción y número. De hecho, en lo que podríamos denominar "tramo de tipo cero" (en el que los contribuyentes no alcanzan por sus escasos ingresos el margen establecido para tributar) se concentran el 30,97% (2.476.581) de las contribuyentes frente al 18,38% (1.808.153) de los contribuyentes; proporción similar a la observada en el tramo siguiente para las mujeres, mientras que los hombres aumentan en más de 10 puntos porcentuales su proporción y, sumados ambos tramos, engloban el 61,36% (4.906.348) de las mujeres y el 47,01% (4.624.076) de los varones. Por el contrario, en los cuatro tramos siguientes ocurre a la inversa con una primacía masculina absoluta y creciente.

El análisis de las rentas de trabajo del IRPF permite contemplar la discriminación implícita sufrida por las mujeres pues la diferencia de ingresos entre mujeres y varones se altera en la renta neta percibida como consecuencia de la liquidación del tributo, debido a que los gastos deducibles, las reducciones y deducciones de las rentas de trabajo son empleados por los varones en una proporción muy superior.

2.1.- Liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El cuadro 6 muestra los ingresos brutos (o íntegros, en términos del IRPF), los gastos deducibles (compuestos mayoritariamente por las cotizaciones a la Seguridad Social del trabajador/a), las reducciones del trabajo y el rendimiento del trabajo (importe bruto menos gastos deducibles y reducciones) correspondientes al IRPF del ejercicio 2016 del Territorio Fiscal Común, desagregados por sexo. En la última columna ("M/H") se muestra la relación de los valores medios de las mujeres respecto a los varones y solo cuando supera el 100% beneficia más a las mujeres que a los varones y cuando es menor que 100% ocurre a la inversa.

La observación de los datos permite realizar algunas puntualizaciones, por ejemplo, el ingreso bruto medio obtenido por las mujeres es el 77,2% del

masculino mientras que la relación de los rendimientos del trabajo medios (ingreso bruto menos gastos deducibles y reducciones) es del 74,6%; llamando la atención hallar que la reducción del trabajo *per cápita* aplicada por las mujeres es el 118,0% de la masculina, lo que pone de relieve la existencia de un sesgo de género favorable a las mujeres, consecuencia de la estructura de esta reducción aplicable a los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas, en consonancia con los artículos 20 y 32.2.a de la Ley del IRPF cuya cuantía aumenta inversamente proporcional al nivel de ingresos, limitándose su aplicación, exclusivamente, a quienes contribuyan con rendimientos netos del trabajo y/o económicos inferiores a 14.450 euros. A pesar de que el número de mujeres declarantes afectadas por esta reducción es inferior al de los varones (7.936.809 frente a 9.842.377), cabe destacar que la cuantía media aplicada por las mujeres (3.325€) supera la de los varones (2.817€). Por consiguiente, se constata de manera incuestionable que la reducción de los ingresos de trabajo beneficia en mayor medida a las mujeres, sin que se pueda afirmar que este efecto fuera buscado por el legislador de forma deliberada.

Cuadro 6

| | Hombres | | | |
|--------------------------------|------------------|------------------------|---------------|--------------|
| | Número | Importe (€) | Media (€) | |
| Ingr. íntegros (brutos) | 9.848.532 | 251.419.420.509 | 25.529 | |
| - Gtos. deducibles | 7.200.256 | 11.936.127.071 | 1.658 | |
| - Cotizaciones a la SS | 7.132.218 | 11.732.878.761 | 1.645 | |
| - Reduc. del trabajo | 9.842.377 | 27.726.215.779 | 2.817 | |
| Rdts. del trabajo | 9.127.881 | 211.050.751.502 | 23.122 | |
| | Mujeres | | | M/H |
| | Número | Importe (€) | Media (€) | |
| Ingr. íntegros (brutos) | 7.940.714 | 156.573.515.020 | 19.718 | 77,2% |
| - Gtos. deducibles | 5.920.523 | 7.915.840.017 | 1.337 | 80,7% |
| - Cotizaciones a la SS | 5.897.207 | 7.720.865.454 | 1.309 | 79,6% |
| - Reduc. del trabajo | 7.936.809 | 26.392.934.284 | 3.325 | 118,0% |
| Rdts. del trabajo | 7.076.011 | 122.065.627.063 | 17.251 | 74,6% |

Fuente: elaboración propia a partir de AEAT, Estadísticas de los declarantes del IRPF. Resumen del impuesto por género, 2016 y IEF Muestra IRPF 2016 IEF-AEAT, declarantes.

Sin embargo, las cotizaciones a la Seguridad Social (que constituyen el 98% de los gastos deducibles) presentan una mayor neutralidad desde

la perspectiva de género pues la relación de las cuantías medias deducidas (79,6%) es ligeramente superior a la de los ingresos íntegros brutos (77,2%), consecuencia de la estructura de las cotizaciones a cargo del/a empleado/, que consta de dos tramos netamente diferenciados: el primero, proporcional con un tipo fijo hasta alcanzar la base de cotización máxima¹³ y, el segundo, regresivo con una cuantía fija independiente del salario. En el primero se concentran la mayoría de los/las declarantes de rendimientos del trabajo en el IRPF obligados al pago de cotizaciones a la Seguridad Social (la gran mayoría de pensionistas no lo están) -6.150.377 varones y 5.463.365 mujeres¹⁴- lo que supone el 86,2% y 92,6% respectivamente y en el segundo el 13,8% de los varones y 7,4% de las mujeres, correspondiente a 981.841 varones y 433.842 mujeres.

2.2.- Aplicación de las reducciones a la base imponible.

La Ley 35/2006, siguiendo el proceso de dualización del tributo iniciado en 1998 (Ley 40/1998), va a diferenciar entre la base imponible general y la base imponible de ahorro. La primera, compuesta por los ingresos del trabajo (dependiente y autónomo) y rentas inmobiliarias constituye el 97,0% de la base imponible total y, la segunda, constituida por las rentas del capital y los incrementos y disminuciones patrimoniales, el 3,0% restante. Pudiendo cada una de estas partes ser reducida por las reducciones correspondientes (tributación conjunta, aportaciones a sistemas de protección social y pensiones compensatorias al cónyuge) para obtener las bases liquidables general y de ahorro para aplicar, a continuación, a la base liquidable general la tarifa (escala de tipos progresivos) y a la base liquidable de ahorro una tarifa ligeramente progresiva (19, 21 y 23% según sea el importe).

El cuadro 7 recoge el número de contribuyentes, el importe total de la partida y la media por

persona de las bases imponibles totales (general y de ahorro), desagregadas por sexo, así como las reducciones y las bases liquidables totales (general y de ahorro). Igualmente, se incluye la columna "M/H" en la que se ofrece la relación de los valores medios obtenidos por las mujeres respecto a los varones.

Cuadro 7

| | Hombres | | | M/H |
|--------------------------------|-------------------|------------------------|---------------|--------------|
| | Número | Importe (€) | Media (€) | |
| BI (gral. y de ahorro) | 10.652.198 | 257.297.990.552 | 24.154 | |
| - Reduc. de la BI | 4.310.323 | 13.621.125.735 | 3.160 | |
| Tributación conj. | 2.993.202 | 10.053.801.706 | 3.359 | |
| Aportaciones a PP | 3.387.366 | 6.139.476.793 | 1.812 | |
| Pens. c. cony. y ali. | 76.931 | 497.585.632 | 6.466 | |
| BI sometida a grava. | 10.476.197 | 244.006.029.321 | 23.291 | |
| Min. personal y familiar | 10.920.246 | 87.183.962.970 | 7.984 | |
| | Mujeres | | | M/H |
| | Número | Importe (€) | Media (€) | |
| Ingr. íntegros (brutos) | 8.418.940 | 149.899.258.785 | 17.805 | 73,7% |
| - Reduc. de la BI | 1.890.303 | 4.217.168.528 | 2.231 | 70,6% |
| Tributación conj. | 828.159 | 2.356.314.174 | 2.845 | 84,7% |
| Aportaciones a PP | 2.363.827 | 3.706.267.945 | 1.568 | 86,5% |
| Pens. c. cony. y ali. | 1.675 | 7.720.383 | 4.609 | 71,3% |
| BI sometida a grava. | 8.317.312 | 145.882.880.748 | 17.540 | 75,3% |
| Min. personal y familiar | 8.701.482 | 66.723.852.400 | 7.668 | 96,0% |

Fuente: elaboración propia a partir de AEAT, Estadísticas de los declarantes del IRPF. Resumen del impuesto por género, 2016.

Para las mujeres la base imponible media representa el 73,7% de la masculina mientras que la base liquidable media el 75,3% de la masculina, disminuyendo la diferencia entre ambos sexos en 1,6 puntos porcentuales. Esta diferencia se debe imputar a las reducciones que disminuyen en mayor medida las bases imponibles de los varones, lo que muestra empíricamente que las reducciones no son neutrales desde la perspectiva de género.

Desglosando las reducciones de la base imponible en sus tres componentes, se observa que las aportaciones masculinas a planes de pensiones y similares son superiores a las femeninas al depender del mayor nivel de renta, lo que permite constatar la existencia de un fuerte sesgo de género a favor de los varones. En segundo lugar, las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y

¹³ La base de cotización máxima para 2016 (régimen general) se fijó en 3.642,00€ mensuales (43.704 €/año).

¹⁴ Cifras obtenidas a partir de IEF *Muestra IRPF 2016* IEF-AEAT, declarantes.

las pensiones por alimentos por decisión judicial favorecen a una mayor proporción de varones (76.951 frente a 1.675 respectivamente) debido al escaso número de mujeres obligadas a pagar a sus excónyuges, lo que evidencia un sesgo de género. Y, por último, la reducción por "tributación conjunta" se otorga a las declaraciones conjuntas de familias biparentales (reducción de 3.400 €) o monoparentales (reducción de 2.150 €), existiendo una abrumadora proporción de declaraciones conjuntas biparentales respecto a monoparentales, con una cuantía media desgravada por los varones superior a la desgravada por las mujeres (véase cuadro 7). Siendo necesario señalar que la discriminación fiscal sufrida por las familias monoparentales, constituidas casi siempre por mujeres, supone un caso evidente de discriminación implícita de género (Villota y Ferrari, 2016).

Desde la entrada en vigor de la Ley 35/2006, la cuota íntegra del impuesto se debe calcular de forma bastante peculiar pues la base liquidable general se somete a la tarifa progresiva y a la cantidad obtenida se le resta la cantidad resultante de aplicar esta misma tarifa a la suma de los mínimos exentos del/de la contribuyente. Cuando la base liquidable general no es suficiente para absorber la totalidad de los mínimos, el exceso se puede aplicar a la base liquidable de ahorro y el resultado queda sometido al tipo impositivo de ahorro. Este mecanismo produce un efecto muy similar a las deducciones en la cuota pues su importe no depende de la renta del/la contribuyente, pero sí de las circunstancias personales (edad, minusvalía, etc.) y familiares (número de descendientes y mayores a cargo, etc.). Por lo que esta forma de cálculo beneficia a los contribuyentes de mayor edad, a quienes padezcan minusvalías y/o las que tengan mayor número de dependientes a su cargo, etc. pues si el importe de la suma de los mínimos supera el primer tramo de la tarifa del impuesto (12.450€ en 2016), el exceso queda sometido al tipo marginal establecido en el segundo tramo.

Los resultados obtenidos se ofrecen en el cuadro 8:

Cuadro 8

| | Hombres | | | |
|--|-------------------|------------------------|---------------|--------------|
| | Número | Importe (€) | Media (€) | |
| BL general y ahorro sometida a gravamen | 10.476.197 | 244.006.029.321 | 23.291 | |
| Cuota aplicación tarifa a BL sometida a gravamen | 10.354.995 | 63.091.210.000 | 6.093 | |
| Aplicación tarifa al Min. pers. y familiar | 10.354.140 | 14.275.290.000 | 1.379 | |
| Cuota íntegra | 7.817.850 | 48.892.123.809 | 6.254 | |
| | Mujeres | | | M/H |
| | Número | Importe (€) | Media (€) | |
| BL general y ahorro sometida a gravamen | 8.317.312 | 145.882.880.748 | 17.540 | 75,3% |
| Cuota aplicación tarifa a BL sometida a gravamen | 8.252.684 | 35.629.290.000 | 4.317 | 70,9% |
| Aplicación tarifa al Min. pers. y familiar | 8.252.684 | 9.828.645.000 | 1.191 | 86,4% |
| Cuota íntegra | 5.241.718 | 25.623.032.384 | 4.888 | 78,2% |

Fuente: elaboración propia a partir de AEAT, Estadísticas de los declarantes del IRPF. Resumen del impuesto por género, 2016 y IEF Muestra IRPF 2016 IEF-AEAT, declarantes.

La cuota íntegra media presenta una relación entre ambos sexos superior a la proporción observada en las bases liquidables medias (78,2% y 75,3% respectivamente) al incrementarse en 2,9 puntos porcentuales, como consecuencia de dos factores netamente diferenciados que intervienen en el cálculo de la cuota íntegra: la base liquidable y los mínimos exentos, ambos sujetos a la misma tarifa. La cuota obtenida al aplicar la tarifa a la base liquidable presenta una relación del 70,9% entre mujeres (4.317€) y varones (6.093€), lo que revela que la media de los varones se aleja de la de las mujeres por efecto de la tarifa progresiva, al disponer éstos con ingresos superiores a los de las mujeres. A esta cantidad se le resta la parte de la cuota obtenida por la aplicación de la tarifa a los mínimos personales y familiares, cuyas medias femenina y masculina ascienden a 1.191€ y 1.379€, respectivamente (con una relación entre ellas del 86,4%), valores muy inferiores a los anteriores. Por tanto, ambos factores tienen un impacto más acusado en los varones, pero de manera contrapuesta pues el primero les afecta de forma negativa al incrementar su cuota más que a las mujeres, mientras que el segundo lo hace de forma positiva al disminuir su cuota en mayor medida que a las mujeres.

El resultado final es una cuota íntegra con unas cantidades medias de 6.254€ y 4.888€, respectivamente y una proporción más equilibrada de 78,2%, que verifica que el cálculo de la cuota íntegra tampoco resulta neutral desde la perspectiva de género, pues de serlo la relación de las cuotas íntegras medias se habría mantenido en la misma proporción que en las bases liquidables, o sea en 75,3%.

2.3.- Aplicación de las deducciones a la cuota.

La cuota íntegra se puede reducir por el importe de las "deducciones generales" (vivienda, actividades económicas, etc.) obteniéndose así la "cuota resultante de la autoliquidación" a la que se aplican las deducciones por maternidad, familia numerosa, etc. para la obtención de la cuota devengada, que será la cuantía a pagar por el IRPF (véase el cuadro 8). Siendo preciso hacer hincapié en el resultado obtenido en estas operaciones no puede ser negativo y si cualquiera de las cuotas anteriores resulta insuficiente la parte no deducida se pierde.

Si se comparan los datos antes y después de las deducciones (diferencia entre la cuota íntegra y la cuota resultante de la autoliquidación) se observa (cuadro 9) que el conjunto de las deducciones altera en tan sólo 0,4 puntos porcentuales la relación entre los valores medios, que pasa de 78,2% a 77,8%.

Destacando el que salvo en el caso de la deducción por alquiler de vivienda los varones se benefician en mayor medida que las mujeres con una media deducida de 6.250 euros frente a 4.888 euros, respectivamente. Ahora bien, si se atiende a la relación entre el número de beneficiarios y beneficiarias la proporción entre ambos sexos se halla dentro de los límites de equilibrio 60/40 con 59,9/40,1.

Cabe señalar, igualmente, que las deducciones generales en conjunto presentan importes medios muy similares, con excepción de actividades económicas (compuesto principalmente por incentivos a la inversión empresarial) que presenta un claro desequilibrio en el número de beneficiarios (8.008) y beneficiarias (3.284) con una manifiesta asimetría de género (71/29). La hegemonía masculina se debe a la existencia de un número de

varones mucho más elevado que el de mujeres al frente de actividades económicas de mayor envergadura, capaz de efectuar inversiones y declarar en régimen de estimación directa, beneficiándose de esta deducción que redunda claramente en su favor. Por el contrario, en la deducción por alquiler de vivienda habitual el importe medio deducido por las mujeres supera ligeramente el de los varones (419€ frente a 400€), aspecto que debería ser objeto de un análisis específico.

Cuadro 9

| | Hombres | | | |
|-------------------------|------------------|-----------------------|--------------|---------------|
| | Número | Importe (€) | Media (€) | |
| Cuota íntegra | 7.817.850 | 48.892.123.809 | 6.254 | |
| - Deducciones gales. | 3.900.482 | 2.120.167.924 | 544 | |
| Por viv. habitual | 2.421.400 | 1.612.893.470 | 666 | |
| Por activ. económ. | 8.008 | 35.339.979 | 4.413 | |
| Por alq. viv. habitual | 301.253 | 120.452.811 | 400 | |
| Por obras de mejora | 261 | 185.654 | 711 | |
| Cuota resul. de la aut. | 7.614.803 | 46.483.366.057 | 6.104 | |
| Ded. por maternidad | 82.973 | 61.340.671 | 739 | |
| Ded. desc. discapa. | 48.619 | 52.319.919 | 1.076 | |
| Ded. fam. numerosa | 377.004 | 388.657.305 | 1.031 | |
| Ded. asc. 2h sin an. | 1.120 | 1.2015.384 | 1.085 | |
| Resto | 1.783.013 | 351.296.010 | 197 | |
| Cuota devengada | 7.537.197 | 48.892.123.809 | 6.112 | |
| | Mujeres | | | M/H |
| | Número | Importe (€) | Media (€) | |
| Cuota íntegra | 5.241.718 | 25.623.032.384 | 4.888 | 78,20% |
| - Deducciones gales. | 2.908.646 | 1.476.303.094 | 508 | 93,40% |
| Por viv. habitual | 1.659.476 | 1.094.914.688 | 660 | 99,10% |
| Por activ. económ. | 3.284 | 11.225.773 | 3.418 | 77,50% |
| Por alq. viv. habitual | 264.540 | 110.971.571 | 419 | 104,90% |
| Por obras de mejora | 174 | 11.0201 | 633 | 89,00% |
| Cuota resul. de la aut. | 5.058.020 | 24.011.832.914 | 4.747 | 77,80% |
| Ded. por maternidad | 748.990 | 697.393.003 | 931 | 125,90% |
| Ded. desc. discapa. | 30.606 | 31.278.522 | 1.022 | 95,00% |
| Ded. fam. numerosa | 257.619 | 232.262.910 | 902 | 87,50% |
| Ded. asc. 2h sin an. | 7.760 | 8.387.998 | 1.081 | 99,60% |
| Resto | 1.504.724 | 259.080.859 | 172 | 87,40% |
| Cuota devengada | 4.928.759 | 23.608.250.000 | 4.790 | 78,40% |

Fuente: elaboración propia a partir de AEAT, Estadísticas de los declarantes del IRPF. Resumen del impuesto por género, 2016.

Tras la aplicación de las deducciones para la autoliquidación del tributo es preciso señalar que la deducción por maternidad, cuya cuantía asciende a 1.200 euros, no puede ser aplicada en parte o en su totalidad por muchas madres trabajadoras con descendientes menores de tres años, dado que la insuficiencia de sus remuneraciones laborales les impide beneficiarse íntegra o parcialmente de este beneficio fiscal pues el valor medio deducido es bastante inferior y apenas supera los 900 euros (931). Sin duda su transforma-

ción en un *tax credit* podría reforzar este incentivo laboral para la permanencia en el empleo de muchas madres, contribuir a que su trabajo resulte más rentable y evitar el abandono del mercado de trabajo. Siendo preciso recordar que la deducción por maternidad constituye un claro ejemplo de discriminación explícita, aunque en determinadas circunstancias los varones también pueden utilizarla en la declaración de la renta¹⁵. En 2016 la utilizaron 82.973 varones.

El cuadro 10 muestra los ingresos brutos procedentes de todas las fuentes de renta, las cotizaciones abonadas a la Seguridad Social por parte de los trabajadores y trabajadoras, la cuota devengada del impuesto y la renta disponible resultante. En conjunto la cuña fiscal originada por las cotizaciones abonadas a la Seguridad Social en el IRPF reduce los ingresos brutos medios de las mujeres en un 15,5% (de 20.186€ iniciales pasa a una renta disponible media de 17.060€) y los ingresos brutos medios de los varones en una proporción ligeramente superior 16,9% (los ingresos medios brutos pasan de 25.502€ a 20.981€) por lo que se percibe un ligero sesgo de género favorable para estos últimos.

Cuadro 10

| | Hombres | | | |
|------------------------|------------|-----------------|-----------|-------|
| | Número | Importe (€) | Media (€) | |
| Ingr. brutos totales | 10.573.133 | 269.636.200.000 | 25.502 | |
| - Cotizaciones a la SS | 7.132.2118 | 11.732.878.761 | 1.645 | |
| - Cuota devengada | 7.537.197 | 46.070.120.000 | 6.112 | |
| Renta disponible | 10.269.970 | 215.474.300.000 | 20.981 | |
| | Mujeres | | | M/H |
| | Número | Importe (€) | Media (€) | |
| Ingr. brutos totales | 8.536.154 | 172.312.000.000 | 20.186 | 79,2% |
| - Cotizaciones a la SS | 5.897.207 | 7.720.865.454 | 1.309 | 79,6% |
| - Cuota devengada | 4.928.759 | 23.608.250.000 | 4.790 | 78,4% |
| Renta disponible | 8.378.191 | 142.932.800.000 | 17.060 | 81,3% |

Fuente: elaboración propia a partir de AEAT, Estadísticas de los declarantes del IRPF. Resumen del impuesto por género, 2016 y IEF Muestra IRPF 2016 IEF-AEAT, declarantes.

A modo de conclusión de este apartado me gustaría destacar tras el somero análisis efectuado

previamente, en primer lugar, la constatación empírica de la existencia de una discriminación fiscal implícita que perjudica a las mujeres pues, aunque las reducciones y deducciones son nominalmente idénticas en su cuantía para ambos sexos casi siempre benefician más a los varones, especialmente en el caso de la tributación conjunta y/o la deducción por inversiones en actividades económicas. Siendo necesario añadir que, a pesar de la existencia de una deducción creada como medida de discriminación explícita, favorable a las mujeres (la deducción por maternidad), la liquidación del IRPF en su conjunto presenta un claro sesgo de género, favorable a los varones por reducir en mayor cuantía que a las mujeres su carga fiscal.

3. BREVE REFERENCIA AL IRPF DE EUSKADI.

Como es evidente, cualquier estudio de un impuesto desde la perspectiva de género requiere basarse en datos estadísticos desagregados por sexo de quienes contribuyen en el IRPF para el sostenimiento de las cargas públicas. Los datos facilitados por la AEAT y la muestra del IRPF del IEF/AEA permiten este tipo de análisis en las Comunidades Autónomas integrantes del Territorio Fiscal Común del que no forman parte el País Vasco y Navarra, que elaboran sus propias estadísticas. En el caso del País Vasco algunas estadísticas fiscales, desagregadas por sexo y de libre acceso como el *Informe Anual Integrado de La Hacienda Vasca 2016* (páginas 231 a 235) del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (IAI, 2018, constituye un encomiable esfuerzo para el logro de una mayor transparencia en la gestión tributaria. Sin embargo, a pesar de su existencia, la información publicada hasta el momento se remite únicamente a magnitudes básicas y globales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, insuficientes para llevar a cabo un análisis exhaustivo que incluya la perspectiva de género.

Entre los datos facilitados en este Informe se ha optado por los más relevantes para la liquidación del tributo: base imponible general, reducciones de la base imponible, deducciones de la cuota cuotas íntegra y cuota líquida. A partir de los cuales se ha efectuado este somero análisis.

¹⁵ Por fallecimiento de la madre, patria potestad atribuida al padre o tutor, etc. Para más información véase artículo 81 de la Ley 35/2006 del IRPF.

Cuadro 11: Euskadi. Base imponible general, reducciones y base liquidable general por sexo. IRPF 2015

| | Hombres | | | |
|------------------------------|----------------|-------------------|---------------|--------------|
| | Número | Importe (miles €) | Media (€) | |
| B. Imponible general | 594.759 | 16.436.698 | 27.636 | |
| Reduc. aport. EPSVs | 204.402 | 408.004 | 1.996 | |
| Reduc. por Trib. conj. | 192.276 | 792.646 | 4.122 | |
| Reduc. por Pens. c. y an. | 2.360 | 16.145 | 6.841 | |
| B. Liquidable general | 592.752 | 15.217.635 | 25.673 | |
| | Mujeres | | | M/H |
| | Número | Importe (miles €) | Media (€) | |
| B. Imponible general | 461.511 | 9.236.514 | 20.014 | 72,4% |
| Reduc. aport. EPSVs | 135.460 | 238.082 | 1.758 | 88,1% |
| Reduc. por Trib. conj. | 51.663 | 197.917 | 3.831 | 92,9% |
| Reduc. por Pens. c. y an. | 51 | 307 | 6.020 | 88,0% |
| B. Liquidable general | 452.564 | 8.865.652 | 19.590 | 76,3% |

Fuente: Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi. Informe Anual Integrado de La Hacienda Vasca 2016.

Los datos del cuadro 11 muestran que en Euskadi la base imponible general media de las mujeres es el 72,4% de la masculina, porcentaje que se eleva al hasta el 76,3% en la base liquidable media. Lo que significa que las reducciones en conjunto benefician en mayor medida y proporción a los varones pues la diferencia entre la base imponible media y la base liquidable media de éstos es de 1.963 €; es decir se reduce en más de 7 puntos porcentuales su base imponible media (7,1), mientras que en el caso de las mujeres esta diferencia es de 424 € ya que solo disminuye su base imponible media en algo más de 2 puntos porcentuales (2,1).

Si bien las tres reducciones provocan una discriminación implícita contra las mujeres, la reducción por pensiones compensatorias a favor del cónyuge y anualidades para alimentos resulta menos relevante por el escaso número de personas que la utilizan, aunque este número encubre una aplastante hegemonía masculina (2.360 varones frente a 51 mujeres). La reducción por tributación conjunta presenta, igualmente, una asimetría muy acusada pues el número de beneficiarios cuadruplica el de beneficiarias, lo que muestra la existencia de una discriminación implícita muy favorable para los varones. Por consiguiente, resulta imprescindible llevar a cabo análisis que clarifiquen la disimilitud observada en la distribución de las declaraciones conjuntas,

en su doble modalidad (biparentales y monoparentales). De la misma manera, la reducción por aportaciones a EPSVs requiere un análisis en profundidad que los datos disponibles no permiten.

Cuadro 12

| | Hombres | | | |
|-----------------------|---------|-------------------|-----------|-------|
| | Número | Importe (miles €) | Media (€) | |
| B. Liquidable general | 592.752 | 15.217.635 | 25.673 | |
| C. íntegra de la BLG | 547.406 | 3.388.437 | 6.190 | |
| | Mujeres | | | M/H |
| | Número | Importe (miles €) | Media (€) | |
| B. Liquidable general | 452.564 | 8.865.652 | 19.590 | 76,3% |
| C. íntegra de la BLG | 375.213 | 1.676.606 | 4.468 | 72,2% |

Fuente: Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi. Informe Anual Integrado de La Hacienda Vasca 2016.

La cuota íntegra general se obtiene al aplicar la escala del tributo a la base imponible general, disminuida en 1.389€, sin que el resultado pueda ser negativo. La cuota íntegra media de las mujeres es el 72,2% (cuadro 12) de la masculina que, comparada con una base liquidable media del 76,3%, pone de manifiesto cómo la progresividad de la tarifa afecta negativamente a los varones al ser perceptores en mayor número y proporción de rentas laborales más elevadas.

La cuota líquida, a pagar por quienes contribuyen en el IRPF, se obtiene de la suma de la cuota íntegra general y la cuota íntegra del ahorro, minoradas por las deducciones (cuadro 13).

Cuadro 13: Euskadi. Cuota íntegra, deducciones y cuota líquida por sexo. IRPF 2015

| | Hombres | | | |
|----------------------------|----------------|-------------------|--------------|--------------|
| | Número | Importe (miles €) | Media (€) | |
| Cuota íntegra total | 592.461 | 3.670.288 | 6.195 | |
| - Deducciones | 524.227 | 601.447 | 1.147 | |
| Cuota líquida | 516.685 | 3.134.984 | 6.067 | |
| | Mujeres | | | M/H |
| | Número | Importe (miles €) | Media (€) | |
| Cuota íntegra total | 452.256 | 1.942.461 | 4.295 | 69,3% |
| - Deducciones | 413.620 | 399.518 | 966 | 84,2% |
| Cuota líquida | 349.319 | 1.559.316 | 4.464 | 73,6% |

Fuente: Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi. Informe Anual Integrado de La Hacienda Vasca 2016.

La legislación de Euskadi contempla más de dieciséis deducciones distintas, siendo las más importantes desde un punto de vista cuantitativo las deducciones por descendientes, por adquisición de vivienda habitual, discapacidad y edad que afectan de manera distinta a varones y mujeres, cuyo análisis desde la perspectiva de género desborda los límites de la breve aproximación esbozada en este apartado.

Lo que no impide, pese a su brevedad, observar un cierto sesgo de género, favorable a los varones, en la obtención de las cuotas íntegras y líquidas como explicitan los datos registrados en las tablas anteriores pues la proporción entre los valores medios de las cuotas íntegras totales de mujeres y varones es del 69,3% (4.295/6.195), mientras que la relación entre las cuotas líquidas, obtenidas tras la aplicación de las deducciones, es de 73,6% (4.464/6.067). Por lo que resulta irrefutable que las deducciones, consideradas en conjunto, presentan un indiscutible sesgo de género favorable para los varones.

A modo de conclusión, me gustaría hacer hincapié en que las mujeres presentan una cuota líquida media de 4.464€, superior a su cuota íntegra total media 4.295€, aspecto fundamental a destacar, cuyas causas deberían ser objeto de futuras investigaciones que utilicen un mayor acopio estadístico que el disponible a través de libre acceso, único al que ha sido posible acceder para la elaboración de esta brevísima aproximación.

4. CONCLUSIONES.

En la primera parte de este artículo se hace hincapié en la necesidad de poder contar con recursos públicos suficientes para el desarrollo del modelo social de Bienestar más amigable desde la perspectiva de género que vaya incluyendo paulatinamente los servicios y transferencias sociales, necesarios para el cuidado de las personas a lo largo del ciclo vital. Por ello, la adecuada determinación del nivel de presión fiscal deviene imprescindible, dada la correlación efectiva observada entre los modelos sociales de Bienestar elegido y la recaudación tributaria apropiada para su mantenimiento.

Se constata el aumento de la desigualdad económica en las últimas décadas tanto en la Vieja Europa como en el Nuevo Mundo, como señala Piketty de manera incisiva, y la especial relevancia que va a adquirir la capacidad redistributiva de los distintos modelos sociales de Bienestar, a través de impuestos y transferencias sociales. Aspecto que es analizado de manera exhaustiva por Causa y Hermansen (2019) en un estudio reciente elaborado para la OCDE.

El todavía precario modelo social español, al que en 2007 podría considerarse como una obra todavía inacabada (Villota y Vázquez; 2009, 2016), va a sufrir un duro revés con la recesión económica en 2008 que desembocará una implacable reducción del gasto social a partir de 2010, en un intento desesperado por alcanzar la consolidación fiscal a cualquier precio (tras la pérdida de recaudación soportada en 2008 y 2009 y la aparición de un déficit público superior a dos dígitos) (Addabo et al., 2018).

Estos recortes cercenaron muchos de los derechos sociales consolidados, gradualmente, desde la Transición hacia la democracia y generaron una reacción popular que cuestionó incluso el modelo político, social y territorial consensuado en la Constitución de 1978.

El cuidado a la dependencia no se constituyó en España como derecho subjetivo hasta 2006 con la Ley para la Autonomía Personal y Apoyo a la Dependencia que en su promulgación estableció un dilatado horizonte temporal para su implantación (2015). Proceso que quedó interrumpido por el impacto económico de la recesión en 2008 y desde el año 2010 por la política de austeridad y de consolidación fiscal aplicada a partir de entonces. Aunque, resulta imprescindible tener en consideración que un modelo social más universalista con la inclusión del cuidado de las personas a lo largo del ciclo vital como uno de sus pilares fundamentales y, que resulte, en consecuencia, más "amigable" desde la perspectiva de género (Borchorst, 2011) requiere un esfuerzo económico y social indiscutible, difícil de llevar a cabo sin la existencia de un amplio consenso político, social similar al de la Transición

democrática en 1977, plasmado en los Pactos de la Moncloa.

En el análisis del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), se señala cómo la mayor progresividad, implantada junto a otras medidas de consolidación fiscal en 2011 y 2012 con una subida de los tipos de la tarifa, presenta un indiscutible sesgo de género, desfavorable para varones como perceptores de rentas más altas en el mercado de trabajo tanto en valores absolutos como proporcionales (Villota, 2016).

Por último, mediante la realización de un somero análisis empírico se verifica que, casi todas las reducciones y deducciones fiscales del IRPF, implantadas en el Territorio Fiscal Común y en la Comunidad Autónoma del País Vasco, muestran un claro sesgo de género favorable para los varones. Lo que pone en entredicho la neutralidad del tributo y evidencia el sesgo androcéntrico con el que se ha elaborado, ciego al diferente impacto ocasionado en los varones y en las mujeres al vivir situaciones socioeconómicas disímiles.

Referencias:

- Addabo, Tindara et al. (2018) "Challenges of Austerity and Retrenchment of Gender Equality" in O'Hagan, Angela and Klatzer, Elisabeth (eds.) *Gender Budgeting in Europe. Developments and Challenges*. Cham (Switzerland), Springer International Publishing AG, pp 57-86
- AEAT Estadísticas. Accesible en <https://www.agenciatributaria.es>
- Bolaños, Alejandro (2014) "España sufre en dos años la mayor caída de ingresos públicos de la UE". Diario *El País*, 8 de marzo de 2014
- Bolaños, Alejandro (2015) "España lidera la caída de ingresos públicos en la OCDE durante la crisis". Diario *El País*, 6 de julio de 2015
- Bonoli, G. (1997), "Classifying Welfare States: A Two-Dimension Approach", *Journal of Social Policy*, Vol. 26/3, pp. 351-372.
- Borchorst, Annette (2011) "Scandinavian Gender Equality: Competing, Discourses and Paradoxes" in Addis, Elisabetta et al. *Gender and Well-Being. The Role of Institutions*. Farnham (UK), Ashgate Publishing Limited, p. 63-75.
- Causa, Orsetta and Hermansen, Mikkel (2019) "Income Redistribution through Taxes and Transfers Across OECD Countries". Economics Department Working Papers No. 1453 p.34
- CIS (2016), Centro de Investigaciones Sociológicas Barómetro 3146/00 de julio de 2016.
- CIS (2017) Centro de Investigaciones Sociológicas. Opinión Pública y Política Fiscal, estudio 3.184. Accesible en <http://www.cis.es>
- Collins, Micheal, L. (2014): "Total Direct and Indirect Tax Contributions of Households in Ireland: Estimates and Policy Simulations", *NERI Working Paper 2014/No 18*, Nevin Economic Research Institute.
- Duran Heras, María Angeles (2012) *El trabajo no remunerado en la economía global*. Bilbao. Fundación BBVA.
- Esping-Andersen, Gosta (1990): *The Three Worlds of Welfare Capitalism*, Cambridge, Polity Press
- EUROSTAT (2019a) *Taxation Trends in Europe 2019*. Luxembourg. Publications Office of the European Union
- EUROSTAT (2019b) People in the EU - statistics on household and family structures. On Line Publications. Accesible en <https://ec.europa.eu>
- EUROSTAT Expenditure: main results [spr_exp_sum]
- EUROSTAT *Main national accounts tax aggregates* [gov_10a_taxag]
- Ferrera, M. (1996), "Los Estados del Bienestar del Sur en la Europa Social" in Ferrera, M. "The Southern Model of Welfare in Social Europe". *Journal of European Social Policy* num. 6(1), p. 17-37.

Ferrari, Ignacio (2019) *Algunos aspectos de la política fiscal desde la perspectiva de género: gastos fiscales, IVA e Impuestos Especiales*. Vitoria-Gasteiz. Organo de Coordinación Tributaria de Euskadi [de próxima aparición]

Gunnarsson, Åsa et al. (2017) *Gender equality and taxation in the European Union*. European Parliament. Directorate General for Internal Policies. Policy Department C: Citizens' Rights and Constitutional Affairs PE 583.138. European Union. Accesible en <http://www.europarl.europa.eu/supporting-analyses>

IAI (2018) *Informe Anual Integrado de La Hacienda Vasca 2016*. Organo de Coordinación Tributaria de Euskadi

Knijin, Trudie (2004): "Family Solidarity and Social Solidarity: Substitutes or Complementers?" en Knijn T. y Komter, A. (eds.) *Solidarity Between the Sexes and the Generations*. Chletelham/ Northampton: Edward Elgar, pp18-33

Lahey, Kathleen A. (2015) "Uncovering Women in Taxation: The Gender Impact of Detaxation, Tax Expenditures, and Joint Tax/Benefit Units". *Osgoode Hall Law Journal* 52(2), 427-459

López Laborda, J. y Onrubia, J. (2019) *Observatorio sobre el impacto de los impuestos y las presiones monetarias de los hogares españoles. Cuarto informe 2016 y 2017*. FEDEA, Madrid

OECD (1983) *Tax expenditures: a review of the issues and country practices*. CFA (83)1 Report by Working Party no. 2. Paris

OCDE (1996) *Tax Expenditures: Recent Experiences*. Paris

OECD (2011) *Revenue Statistics 1965-2010*. Paris

OECD Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables. Accesible en <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

OECD: Social Expenditure Database. Accesible en www.oecd.org/els/social/expenditure

Office for National Statistics (2018) "Effects of taxes and benefits on UK household income: financial year ending 2017". Statistical bulletin. Release 20 June 2018. Accesible en <https://www.ons.gov.uk/>

Office for National Statistics (2019) "Effects of taxes and benefits on UK household income: financial year ending 2018". Statistical bulletin. Release 29 May 2019. Accesible en <https://www.ons.gov.uk/>

Piketty, Thomas (2014) "El capital en el siglo XXI". Fondo de Cultura Económica. Madrid

Pérez López, César et al. (2019) *La muestra de IRPF de 2016: descripción general y principales magnitudes*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales. Documentos de Trabajo 9/2019

Presidencia del Gobierno (1977) *Los Pactos de la Moncloa*. Madrid. Servicio Central de Publicaciones, Secretaría General Técnica Presidencia del Gobierno. Colección Informes. Accesible en <https://www.mpr.gob.es/servicios2/publicaciones/vol17/descarga/Coleccion-Informe-17-Los-Pactos-de-la-Moncloa.pdf>

Rodríguez Cabrero, G (1991) *Estado, Privatización y Bienestar. Un debate de la Europa actual*. FUHEM-Icaria, Madrid-Barcelona

Stotsky, Janet G. (1996) *Gender Bias in the Tax System*. WP 96/99. International Monetary Fund, IMF. Washington D.C.

Villota, Paloma (2017) "Aproximación al análisis de la política fiscal durante la crisis desde la perspectiva de género". *Economiaz* N° 91 primer trimestre de 1997, pp 278-299

Villota, Paloma y Ferrari, Ignacio (2000) *La individualización de los derechos fiscales y sociales. Un modelo alternativo para España*. Madrid. Editorial Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Instituto de la Mujer. Serie Estudios, núm. 68

Villota, Paloma y Ferrari, Ignacio (2017) *Diferencias por razón de sexo en el tratamiento fiscal*

de las rentas: la discriminación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Madrid, Instituto de la Mujer. Serie Estudios, núm. 119

Villota, Paloma and Vázquez, Susana (2009), "The welfare state in Spain: unfinished business" in Schubert, K. et al. (editors) *The Handbook of European Welfare Systems*. Routledge. Abigdon (UK), 171-188.

Villota, Paloma and Vazquez, Susana (2016) "The restructuring of the Spanish Welfare State: One step forward, two steps back?" en Klaus Schubert, Johanna Kuhlmann y Paloma de Villota (eds.) *Challenges to European Welfare Systems*. Berlin, Springer. Pp. 171-187

Anexo: Datos para la elaboración del índice de Tanzi. Cifras en Mill €.

| Año | Recaudación total* | Recaudación IRPF* | IRPF progresivo** | IRPF proporcional** |
|------|--------------------|-------------------|-------------------|---------------------|
| 1975 | 7089.8 | 1028.0 | 1028.0 | 0.0 |
| 1976 | 8527.0 | 1402.0 | 1402.0 | 0.0 |
| 1977 | 11884.8 | 1924.0 | 1924.0 | 0.0 |
| 1978 | 15441.7 | 2826.0 | 2826.0 | 0.0 |
| 1979 | 18499.3 | 3420.0 | 3420.0 | 0.0 |
| 1980 | 22001.6 | 4481.0 | 4481.0 | 0.0 |
| 1981 | 26039.8 | 4882.0 | 4882.0 | 0.0 |
| 1982 | 30310.8 | 5764.0 | 5764.0 | 0.0 |
| 1983 | 37264.1 | 7037.0 | 7037.0 | 0.0 |
| 1984 | 42613.8 | 8403.0 | 8403.0 | 0.0 |
| 1985 | 49452.6 | 9616.0 | 9616.0 | 0.0 |
| 1986 | 59488.0 | 10303.0 | 10303.0 | 0.0 |
| 1987 | 70680.3 | 15116.0 | 15116.0 | 0.0 |
| 1988 | 79055.5 | 17032.0 | 17032.0 | 0.0 |
| 1989 | 93657.5 | 21373.0 | 21373.0 | 0.0 |
| 1990 | 103662.0 | 22527.0 | 22527.0 | 0.0 |
| 1991 | 114650.1 | 26716.0 | 26716.0 | 0.0 |
| 1992 | 127373.1 | 29931.0 | 29931.0 | 0.0 |
| 1993 | 127980.0 | 30744.0 | 30744.0 | 0.0 |
| 1994 | 136252.7 | 31635.0 | 31635.0 | 0.0 |
| 1995 | 146615.0 | 34521.0 | 34521.0 | 0.0 |
| 1996 | 158254.0 | 37441.0 | 37441.0 | 0.0 |
| 1997 | 169562.0 | 35811.0 | 35811.0 | 0.0 |
| 1998 | 183672.0 | 38502.0 | 38502.0 | 0.0 |
| 1999 | 199771.0 | 39087.0 | 37764.7 | 1322.3 |
| 2000 | 218194.0 | 41851.0 | 40435.2 | 1415.8 |
| 2001 | 233385.0 | 46168.0 | 44606.1 | 1561.9 |
| 2002 | 252884.0 | 50826.0 | 49106.5 | 1719.5 |
| 2003 | 270125.0 | 50332.0 | 48629.2 | 1702.8 |
| 2004 | 297253.0 | 54426.0 | 51455.7 | 2970.3 |
| 2005 | 330849.0 | 60632.0 | 57228.9 | 3403.1 |
| 2006 | 366605.0 | 70381.0 | 64452.9 | 5928.1 |
| 2007 | 397802.0 | 81267.0 | 71890.4 | 9376.6 |
| 2008 | 364534.0 | 78771.0 | 71706.7 | 7064.3 |
| 2009 | 329916.0 | 72637.0 | 66739.8 | 5897.2 |
| 2010 | 345925.0 | 75745.0 | 70557.5 | 5187.5 |
| 2011 | 342514.0 | 78354.0 | 72482.1 | 5871.9 |
| 2012 | 342032.0 | 78957.0 | 72954.4 | 6002.6 |
| 2013 | 344097.0 | 78343.0 | 72710.0 | 5633.0 |
| 2014 | 352937.0 | 79402.0 | 74177.8 | 5224.2 |
| 2015 | 367651.0 | 78644.0 | 72638.3 | 6005.7 |
| 2016 | 375002.0 | 80251.0 | 74364.2 | 5886.8 |
| 2017 | 394861.0 | 86379.0 | 79661.0 | 6718.0 |

(*) Datos OECD Dataset: Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables.

(**) Elaboración propia a partir de AEAT: Estadísticas. Recaudación tributaria y Estadísticas por impuesto. IRPF.

Anexo (continuación). Cifras en Mill €.

| Año | Impuesto Patrimonio* | Impuesto Sucesiones y Donaciones* | Total Recaudación progresiva** | Total recaudación no progresiva** |
|------|----------------------|-----------------------------------|--------------------------------|-----------------------------------|
| 1975 | 0.0 | 56.3 | 1084.3 | 6005.5 |
| 1976 | 0.0 | 55.7 | 1457.7 | 7069.3 |
| 1977 | 0.0 | 69.0 | 1993.0 | 9891.8 |
| 1978 | 51.6 | 81.2 | 2958.8 | 12483.0 |
| 1979 | 91.2 | 87.6 | 3598.8 | 14900.5 |
| 1980 | 106.9 | 89.7 | 4677.5 | 17324.1 |
| 1981 | 85.9 | 114.8 | 5082.8 | 20957.1 |
| 1982 | 119.4 | 127.5 | 6010.9 | 24299.9 |
| 1983 | 116.0 | 166.2 | 7319.2 | 29944.8 |
| 1984 | 129.5 | 186.6 | 8719.0 | 33894.7 |
| 1985 | 156.5 | 202.5 | 9975.0 | 39477.6 |
| 1986 | 194.0 | 247.6 | 10744.6 | 48743.4 |
| 1987 | 265.1 | 391.1 | 15772.2 | 54908.1 |
| 1988 | 340.7 | 406.9 | 17779.6 | 61275.9 |
| 1989 | 156.5 | 417.9 | 21947.3 | 71710.2 |
| 1990 | 636.8 | 440.4 | 23604.1 | 80057.9 |
| 1991 | 462.1 | 488.3 | 27666.4 | 86983.7 |
| 1992 | 512.8 | 509.7 | 30953.5 | 96419.6 |
| 1993 | 569.2 | 556.5 | 31869.7 | 96110.4 |
| 1994 | 644.2 | 772.6 | 33051.8 | 103201.0 |
| 1995 | 763.0 | 855.0 | 36139.0 | 110476.0 |
| 1996 | 797.0 | 956.0 | 39194.0 | 119060.0 |
| 1997 | 926.0 | 1070.0 | 37807.0 | 131755.0 |
| 1998 | 1079.0 | 1073.0 | 40654.0 | 143018.0 |
| 1999 | 1229.0 | 1166.0 | 40159.7 | 159611.3 |
| 2000 | 1414.0 | 1381.0 | 43230.2 | 174963.8 |
| 2001 | 1421.0 | 1392.0 | 47419.1 | 185965.9 |
| 2002 | 1421.0 | 1504.0 | 52031.5 | 200852.5 |
| 2003 | 1468.0 | 1715.0 | 51812.2 | 218312.8 |
| 2004 | 1520.0 | 1972.0 | 54947.7 | 242305.3 |
| 2005 | 1719.0 | 2419.0 | 61366.9 | 269482.1 |
| 2006 | 2029.0 | 2635.0 | 69116.9 | 297488.1 |
| 2007 | 2484.0 | 2905.0 | 77279.4 | 320522.6 |
| 2008 | 2894.0 | 2915.0 | 77515.7 | 287018.3 |
| 2009 | 628.0 | 2667.0 | 70034.8 | 259881.2 |
| 2010 | 694.0 | 2425.0 | 73676.5 | 272248.5 |
| 2011 | 671.0 | 2220.0 | 75373.1 | 267140.9 |
| 2012 | 1460.0 | 2285.0 | 76699.4 | 265332.6 |
| 2013 | 2080.0 | 2515.0 | 77305.0 | 266792.0 |
| 2014 | 1913.0 | 2701.0 | 78791.8 | 274145.2 |
| 2015 | 1944.0 | 2778.0 | 77360.3 | 290290.7 |
| 2016 | 2035.0 | 2686.0 | 79085.2 | 295916.8 |
| 2017 | 2152.0 | 2709.0 | 84522.0 | 310339.0 |

(*) Datos OECD Dataset: Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables.

(**) Elaboración propia a partir de AEAT: Estadísticas. Recaudación tributaria y Estadísticas por impuesto. IRPF.

Anexo (continuación). Cifras en %.

| Año | Índice de TANZI** | Presión fiscal* |
|------|-------------------|-----------------|
| 1975 | 18.1 | 18.0 |
| 1976 | 20.6 | 17.9 |
| 1977 | 20.1 | 19.7 |
| 1978 | 23.7 | 20.9 |
| 1979 | 24.2 | 21.4 |
| 1980 | 27.0 | 22.0 |
| 1981 | 24.3 | 23.2 |
| 1982 | 24.7 | 23.5 |
| 1983 | 24.4 | 25.4 |
| 1984 | 25.7 | 25.7 |
| 1985 | 25.3 | 26.8 |
| 1986 | 22.0 | 28.2 |
| 1987 | 28.7 | 30.0 |
| 1988 | 29.0 | 30.1 |
| 1989 | 30.6 | 31.8 |
| 1990 | 29.5 | 31.6 |
| 1991 | 31.8 | 31.9 |
| 1992 | 32.1 | 32.9 |
| 1993 | 33.2 | 32.0 |
| 1994 | 32.0 | 32.0 |
| 1995 | 32.7 | 31.3 |
| 1996 | 32.9 | 31.7 |
| 1997 | 28.7 | 31.9 |
| 1998 | 28.4 | 32.5 |
| 1999 | 25.2 | 33.1 |
| 2000 | 24.7 | 33.2 |
| 2001 | 25.5 | 32.8 |
| 2002 | 25.9 | 33.2 |
| 2003 | 23.7 | 33.1 |
| 2004 | 22.7 | 34.1 |
| 2005 | 22.8 | 35.1 |
| 2006 | 23.2 | 35.9 |
| 2007 | 24.1 | 36.4 |
| 2008 | 27.0 | 32.1 |
| 2009 | 26.9 | 29.7 |
| 2010 | 27.1 | 31.2 |
| 2011 | 28.2 | 31.2 |
| 2012 | 28.9 | 32.1 |
| 2013 | 29.0 | 32.9 |
| 2014 | 28.7 | 33.6 |
| 2015 | 26.6 | 33.6 |
| 2016 | 26.7 | 33.2 |
| 2017 | 27.2 | 33.7 |

(*) Datos OECD Dataset: Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables.

(**) Elaboración propia a partir de AEAT: Estadísticas. Recaudación tributaria y Estadísticas por impuesto. IRPF.

1. INTRODUCCIÓN

La sentencia del Tribunal Constitucional 37/2017 de 1 de marzo, resolviendo la cuestión de inconstitucionalidad 6444/2015, planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Vitoria-Gasteiz y con referente en la STC 26/2017, de 16 de febrero, declaraba la inconstitucionalidad de los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del Territorio Histórico de Álava (en adelante NF 46/1989), no de un modo radical o absoluto, sino únicamente en la medida en que se sometieran a tributación “situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica”, por inexistencia de incrementos de valor. (en similares términos, la STC 48/2017 de 27 de abril).

El tratamiento que otorgan los Arts. 4.1 4.2 a) y 7.4 NF 46/1989, indica el TC en su sentencia “a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carece de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, sometiendo con ello a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, en abierta contradicción del principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1. Así, “al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un de-

cremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE” (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3).

Con posterioridad se han dictado numerosas sentencias del TC complementarias y con fundamento en las ya citadas, cuyo máximo exponente es la STC 59/2017 de 11 de mayo que se pronuncia en relación a los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en el ámbito del territorio común.

En definitiva, los artículos indicados deben ser declarados inconstitucionales y pos tanto nulos, pero no de una forma radical y absoluta, sino parcialmente, únicamente en los supuestos de inexistencia de incremento de valor, **dejando el TC como válidos los casos en los que se acredite un aumento de valor del terreno al momento de la transmisión.**

Este axioma constitucional derivado de las STC dictadas sobre la cuestión, echa por tierra distintas interpretaciones doctrinales y/o pronunciamientos judiciales anteriores posteriores, que se habían extendido hasta la STS nº 1163/2018 de 9 de julio, en una exégesis de nulidad radical o en origen de todas las liquidaciones tributarias del impuesto que nos ocupa, practicadas con anterioridad a la publicación de la STC 37/2017, en nuestro ámbito de aplicación, con argumento en dicha nulidad de los artículos de la NF 46/1989 declarados inconstitucionales y en una imposibilidad probatoria manifiesta del sujeto pasivo sobre la existencia o no de incremento de valor, ante la regla objetiva, “ope legis”, de cuantificación de la base imponible sobre la que se encontraba configurado el Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana hasta la publicación de la meritada STC.

(*) Letrado del Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz.

2. LA CONFIGURACIÓN NORMATIVA DEL IMPUESTO, TRAS LA STC 37/2017, DE 1 DE MARZO Y LA PUBLICACIÓN DEL DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 3/2017, DE 28 DE MARZO

Como ya se ha anticipado, el método de determinación de la base imponible del Impuesto que nos ocupa, ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional (TC) a través de su Sentencia 37/2017 de 1 de marzo, publicada en el BOE el 1/04/2017, por la que se establece, con carácter general, que **la configuración normativa del Impuesto sobre el incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es plenamente constitucional, en los supuestos en que existen incrementos de valor**, tanto en la generación del Hecho imponible (Art. 1 Norma Foral 46/1989), la determinación de la base imponible y cuota del mismo (Art. 4), conforme a las reglas de valoración fijadas en la norma del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas, es decir, **mediante un regla legal de cuantificación de su base imponible**.

Por contra, reiteramos, **no de una forma radical y absoluta**, sino únicamente para los supuestos en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor ("situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión") FJ 5, la Sentencia declara nulos e inconstitucionales los artículos 4 apdos. 1 y 2 a) de la NF 46/1989 reguladora del Impuesto.

Se puede decir entonces, en palabras del propio TC, que nos encontramos ante un tributo, que según su configuración normativa, grava el incremento del valor que experimenten los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo (Art. 4.1), esto es en el momento de la transmisión (Art. 6.1) a lo largo de un periodo máximo de 20 años (Art. 4.1).

Recalca el TC, que la forma de determinar la existencia o no de un incremento de valor susceptible de ser sometido a tributación, es algo que sólo corresponde al legislador, en su libertad

de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia.

No pocas críticas ha recibido el fallo de las sentencias del TC en la materia por su falta de concisión y precisión, dando lugar, como ya se señalaba, a una amalgama de pronunciamientos judiciales que han ido errando el tiro y sin que sea pacífica la cuestión suscitada sobre todo en territorio común, donde hasta la fecha el legislador estatal se mantiene inactivo en la regulación adaptativa de la LHL de 2004 a los criterios fijados por el TC, en concreto a establecer las reglas de determinación de la existencia de incremento o decremento de valor de los terrenos que constituyen el presupuesto de validez del hecho imponible y por ende el nacimiento de la obligación tributaria del impuesto que nos ocupa, es decir el presupuesto de validez del hecho imponible que permite la aplicación de las reglas de determinación de la base imponible.

Ha tenido que ser el TS, un año después de la publicación de la STC 59/2017 de 11 de mayo, mediante sus sentencias nº 1163/2018 de 9 de julio (Rec. 6226/2017) y nº 175/2019 de 13 de febrero (Rec. Cas. 4328/2017) quien, en sustitución de legislador estatal, ha fijado la línea interpretativa a seguir por los juzgados y tribunales del fallo de la citada STC, como más adelante comentaremos.

3. INAPLICACIÓN DE MÉTODOS DE CÁLCULO ALTERNATIVOS DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

A diferencia del régimen común, en nuestro ámbito de aplicación, el legislador foral alavés, siguiendo el mandato del TC promulgó el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, de 28 de marzo (BOTH 05/04/2017), convalidado por la Norma Foral 8/2017, de 12 de abril (BOTH 19/04/2017), para dar respuesta normativa inmediata a los efectos de la citada sentencia, en la aplicación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El Decreto 3/2017 introduce una Disposición Adicional primera, en la Norma Foral 46/1989,

reguladora del Impuesto, a efectos de la regla de determinación de la existencia o no de un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, como presupuesto válido para la exacción del tributo.

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

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

A estos efectos, la determinación del incremento de valor de los terrenos se realizará por la comparación de los valores de adquisición y transmisión de la propiedad de los terrenos o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo de dominio sobre los terrenos urbanos. De esta forma, existirá incremento de valor de los terrenos cuando el valor de transmisión sea superior al de adquisición.¹

Únicamente en el supuesto de que exista incremento de valor de los terrenos se procederá a determinar la base imponible, la cuota tributaria y los demás elementos configuradores del Impuesto de acuerdo con las disposiciones generales reguladoras de este tributo.²

1 Las fechas a tener en cuenta a efectos de determinar los valores a que se refiere el apartado dos anterior serán las correspondientes a la adquisición del terreno o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y a la fecha de su transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio.

2 Los valores a que se refiere el párrafo anterior serán los tenidos en cuenta, o en su caso, los que deberían

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

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

Se mantiene por tanto, el método de cuantificación legal desarrollado en la Norma Foral reguladora del Impuesto, y no otro distinto, para la

tenerse en cuenta, a efectos de los respectivos Impuestos que someten a gravamen la transmisión de la propiedad de los terrenos o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo de dominio sobre los terrenos.

En los supuestos de que no se pueda determinar la existencia, o en su caso inexistencia, de incremento de valor de los terrenos de acuerdo con lo establecido en este apartado dos, se utilizará como referencia el valor real que en cada caso corresponda.

Sobre los valores a que se refiere este apartado no se realizará ninguna adición de gastos, mejoras u otros conceptos, ni se efectuará ninguna actualización por el transcurso del tiempo. (Ver STS de 12/3/2019, ROJ 958/2019: "Para calcular la eventual pérdida en la transmisión actual hay que comparar el valor de adquisición anterior y el valor de transmisión presente, sin tener en cuenta los gastos de urbanización asumidos por el sujeto pasivo").

En el supuesto de que en los valores tomados como referencia para determinar el incremento de valor de los terrenos referidos en este apartado dos no se diferencie de forma expresa el valor atribuible a la construcción y el atribuible al suelo, se tomará como referencia la proporción existente, respecto al valor catastral vigente en el momento de devengo de este Impuesto, del valor catastral del suelo y el valor catastral de la construcción.

En los supuestos en que no exista incremento de valor de los terrenos de acuerdo con lo señalado en esta disposición adicional, también deberá cumplirse con las obligaciones formales establecidas en el artículo 7 de esta Norma Foral.

En el supuesto de que no exista incremento de valor del terreno de acuerdo con lo dispuesto en esta disposición adicional, y a efectos de futuras transmisiones, se tomarán en consideración los valores correspondientes a los momentos de adquisición y transmisión del terreno por parte del futuro transmitente.

determinación de la base imponible, una vez establecida la existencia positiva de un incremento de valor. Así lo perfila el apartado seis de la disposición Adicional del Decreto Foral 3/2017: "En el supuesto de que exista incremento de valor de los terrenos de acuerdo con lo dispuesto en esta disposición adicional se procederá a determinar la base imponible, la cuota tributaria y los demás elementos configuradores de este Impuesto de acuerdo con las disposiciones generales reguladoras de este tributo."

La sentencia 78/2018 de 28 de febrero del JCA N° 1 de Vitoria-Gasteiz, PAB 32/2017 es esclarecedora al respecto (FD 7 y 8): "En consecuencia (en los supuestos de liquidaciones tributarias no firmes) han de aplicarse las reglas de determinación de la existencia o inexistencia del incremento de valor de los terrenos, cual presupuesto de validez del hecho imponible, que sea expresión de capacidad económica puesta de manifiesto por la transmisión del bien. Según las reglas de determinación de la existencia de incremento de valor de los terrenos, han de compararse los valores de adquisición y de transmisión declarados con arreglo a los correspondientes tributos que gravan la transmisión de la propiedad.

No puede además, sustituirse ni la regla (legal) de determinación de la base imponible, ni la de determinación de la base imponible por la aportación de dictamen pericial. (...).

No se trata por tanto de un sistema de estimación objetiva, sino de una regla legal de valoración, entre cuyos elementos integrantes se encuentra el valor catastral del suelo vigente a efectos del IBI en el momento de la realización del Hecho imponible.

Y como tal regla de valoración, determinación o cuantificación de la Base imponible, no puede desplazarse o sustituirse por métodos alternativos (...).

No es función del orden jurisdiccional sustituir las reglas legales de determinación de la base imponible del tributo, como ya advirtiera el TC, una vez que el legislador foral alavés ha dictado la

norma sobre determinación de la existencia de incremento o decremento de valor del suelo en la reforma del impuesto acordada para adaptar la Norma Foral alavesa a la doctrina del TC."

No obstante, si bien se encuentra desde el 1 de julio de 2019 planteada nueva cuestión de constitucionalidad, en relación al método de cálculo del impuesto, entendemos que siguen siendo válidas las argumentaciones que hemos desarrollado en relación a la inaplicación de métodos de cálculo alternativos de la base imponible del impuesto, una vez dictado el Decreto Foral alavés de adaptación a la doctrina del TC y la sucesiva jurisprudencia contenciosa que ha cerrado ya el paso a métodos alternativos o de "laboratorio", al margen del definido legalmente, acreditada la existencia de incremento de valor (por todas la STS 419/2019 de 27 marzo (ECLI:ES:TS:2019:1084)).

4. LA CARGA DE LA PRUEBA SOBRE LA EXISTENCIA DE DECREMENTO DE VALOR DEL SUELO CORRESPONDE AL OBLIGADO TRIBUTARIO

Hasta más de un año después de la publicación de la sentencia de TC, existían no pocas dudas sobre a quién correspondía la carga probatoria de determinar la inexistencia de incremento de valor del terreno, como presupuesto previo para liquidar el IIVTNU, especialmente en territorio común, carente de adaptación normativa alguna al respecto.

Es el TS en sus sentencias n° 1163/2018 de 9 de julio (Rec. 6226/2017) y n° 175/2019 de 13 de febrero (Rec. 4328/2017) quien, en sustitución de legislador estatal, ha fijado la línea interpretativa a seguir por los juzgados y tribunales del fallo de la citada STC 59/2017 y complementarias.

De la interpretación recogida en dichas sentencias sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, derivan tres axiomas:" 1. *Anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor, puede el obligado tributario demostrar que el terreno no*

ha experimentado un aumento de valor y , por tanto, que no se ha producido nacimiento de la obligación tributaria principal, 2. Demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución);3. **En caso, contrario, Habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo dispuesto en su normativa reguladora**". Se valida así por la interpretación del TS lo que ya se estipulaba previamente en el Decreto Foral alavés.

En dichas sentencias se fija claramente que corresponde al obligado tributario- y no a la administración local- enervar la presunción (iuris tantum) legal de existencia de incremento de valor del terreno de naturaleza urbana transmitido (de conformidad, específicamente, con los artículos 106.1 LGT y 385 LEC); STS 175/2019 de 13 de febrero, FJ 5: "*Sentado que en el TRLHL pervive una presunción iuristantum de existencia de incremento de valor de terreno de naturaleza urbana transmitido (con la consiguiente posibilidad de desvirtuarse por parte de quien alega tal inexistencia de incremento de valor entre el momento del devengo y la transmisión), corresponde al sujeto pasivo que alegue que no ha existido dicha plusvalía, aportar prueba suficiente que permita concluir que el precio de la transmisión no fue superior al de adquisición*".

Ello es así pues en interpretación de la STC 59/2017 por parte del TS, FJ 6, se concluye y matiza que de la exégesis de la regulación del IIVTNU, en particular, de los artículos 114.1, 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL a la luz de las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en la STC 59/2017, se infiere inequívocamente que la que se expulsa completamente del ordenamiento jurídico es la presunción "iuris et de iure" de existencia de incremento de valor del terreno urbano transmitido."

En concreto, según la ya célebre STS 1163/2018 de 9 de julio: FJ 4: 1. La STC 59/2017 declara sólo parcialmente inconstitucionales los artículos 107

y 107.2 a) del TRLHL (Sus homólogos 4.1 Y 4.2 A) de la NF 46/1989), para aquellos supuestos en que no exista incremento de valor del terreno al momento de la transmisión. Recordemos que aquí se desvirtúa el criterio que venía siendo mantenido por no pocos órganos judiciales, en una interpretación maximalista sobre una nulidad radical, absoluta ex origine de los citados artículos, argumentando por derivación la imposibilidad de girarse liquidaciones en tanto no se realizase una adaptación normativa a la doctrina del TC, ya que consideraban que la norma tributaria impedía cualquier cauce probatorio sobre la existencia de decremento de valor del suelo. (La Sentencia 787/2017 de 30 de octubre, del TSJ de Cataluña, por ejemplo, concluía que las liquidaciones municipales del impuesto eran inválidas *por falta de cobertura normativa legal para la exacción del tributo, hasta que por el legislador estatal de haciendas locales no se atendiera, finalmente, el expresado mandato expreso de la jurisprudencia constitucional citada*).

En este sentido, sostiene el TS en la citadas sentencias, que el art. 110.4 del TRLHL (cuestión extensible a su homólogo 7.4 de la NF 46/89) es totalmente nulo, con apoyo en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (STC 26/2017, FJ 7 y STC 37/2017, FJ 5): "*Pues bien, queda anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incremento de valor (...)*".

Según interpreta el TS, para acreditar que no ha existido plusvalía, **el sujeto pasivo podrá ofrecer** cualquier medio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla ex arts. 105 y ss de la LGT. Aportada dicha prueba será la Administración la que enerve en contra dicha pretensión.

Ahora bien, a diferencia del régimen común en donde aún no se ha posicionado el legislador estatal en la adaptación del TRLHL a la doctrina del TC, en nuestro ámbito de aplicación, el

legislador alavés ha establecido a través del Decreto Foral citado las reglas a efectos de determinación de la existencia o no de incremento de valor del suelo, pues las sucesivas sentencias del TC sobre la cuestión, puntualizan que únicamente corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la STC 37/2017 realizar la modificación o adaptación normativa del impuesto (Pº. de reserva de Ley) .

En estas reglas ya comentadas y que se delimitan en el Decreto Foral alavés, **únicamente** (a diferencia del régimen común donde se admite cualquier medio de prueba, según interpretación del TS en sustitución de la laguna legal existente en tanto no se produzca la reforma legal del IIVTNU) **cabe como medio de prueba el método comparativo** entre valor de transmisión y adquisición en los términos expresados en el apartado dos del citado Decreto 3/2017. No se han considerado más medios de prueba alternativos que los recogidos en disposición adicional introducida, siendo la excepción exclusivamente, **en los supuestos en que no se pueda determinar la existencia, o en su caso inexistencia, de incremento de valor de los terrenos de acuerdo con lo establecido en este apartado dos, la utilización como referencia del valor real que en cada caso corresponda**. Cuestión criticable al tratarse de un concepto jurídico indeterminado, cuya noción exige nueva interpretación, pues no se contiene expresamente en la NF 46/1989 desde un punto de vista técnico, lo que dificulta la constatación de la existencia de una plusvalía “real”, ajustada al principio de capacidad económica protegido.

Sin embargo, este medio probatorio comparativo, valorado como idóneo por la STS de 9 de julio de 2018, parece que es puesto en tela de juicio por el propio TS en su sentencia 175/2019 de 13 febrero, FJ 7º, respetando eso sí la valoración de la prueba efectuada por el tribunal de instancia, que consideró no acreditados suficientemente *los precios estipulados en los documentos públicos de transmisión aportados, porque tal como se puso de manifiesto en su día, la relación de parentesco entre los socios representantes mer-*

cantiles que formalizaron la transmisión del inmueble, hacía dudar de la certeza del precio pactado como el que efectivamente se pudiera haber llegado a satisfacer “valor real”.

La crítica puede venir también a esa limitación de prueba restrictiva derivada del Decreto Foral que ostenta el sujeto pasivo, en comparación o frente a la flexibilidad probatoria y más garantista que propugna el TS para acreditar la existencia o no de incremento de valor. En nuestra opinión, dado el carácter provisional del Decreto, según su Exposición de Motivos, no sería descabellada una reforma adaptativa a la interpretación del TS que clarifique o amplíe los medios de prueba disponibles, conforme a la normativa aplicable, por parte del obligado tributario.

En cualquier caso, **el Decreto Foral obliga**, según dispone su apartado cinco, **en aquellos supuestos de inexistencia de incremento de valor del suelo, de acuerdo únicamente con los criterios en él estipulados, al cumplimiento de las obligaciones formales del art. 7 de la NF 46/89**, es decir, se traslada la carga de la prueba del decremento al sujeto pasivo, resultando inconstitucional y nulo el art. 7.4 de la citada Norma , tras la STC 37/2017 en interpretación casacional del Tribunal Supremo (STS 1163/2018 de 9 de julio), sin perjuicio eso sí, de la facultad de comprobación por parte de la administración de los datos declarados por el contribuyente sobre la existencia o inexistencia de incremento de valor del suelo.

En esta línea se pronuncia entre otras, la Sentencia 78/2018 de 28 de febrero del JCA Nº 1 de Vitoria-Gasteiz, PAB 32/2017 **en el que se rechaza la aportación de una tasación pericial a efectos probatorios del decremento de valor del suelo del bien inmueble transmitido, añadiendo que no es función del orden jurisdiccional sustituir las reglas legales de determinación de la base imponible del tributo, como ya advirtiera el TC, una vez que el legislador foral alavés ha realizado la adaptación normativa a las exigencias del TC.**

También la Sentencia 92/2018 de 9 de marzo, PO 81/2017, FD sexto: “Una vez, aprobadas las reglas de determinación de la base imponible, en el

caso alavés por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017 de 28 de marzo, corresponde a la administración local aprobar las liquidaciones tributarias previa comprobación del incremento del valor de los terrenos “secundum normae”, **sin que pueda ser sustituida esa actividad de comprobación ni en vía administrativa, ni en vía judicial, por medios alternativos de prueba, dado que las citadas reglas son legales**”.

5. ALCANCE DEL FALLO DE LA STC 37/2017 DE 1 DE MARZO. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN TRANSITORIO DEL DECRETO FORAL 3/2017

Partimos de la base de que el fallo de la STC no ha establecido, límites a sus efectos, al amparo del art. 40 y concordantes de la LOTC.

Esta laguna ha generado no pocas controversias judiciales, especialmente en el ámbito de aplicación de régimen común, donde como ya hemos expuesto, el legislador estatal aún no ha realizado la adaptación necesaria a la doctrina constitucional existente en la materia, sobre la extensión del fallo de la STC tanto en supuestos de liquidaciones tributarias ya firmes, como las recurridas en vía administrativa o judicial pendientes de resolución en el momento de publicación de la STC.

A través del análisis de los ya numerosos pronunciamientos judiciales de los distintos Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Vitoria-Gasteiz³, ratificados en apelación ante el TSJPV, así

como las STS 1163/2018 de 9 de julio y 175/2019 de 13 de febrero, podemos extraer interesantes conclusiones para el operador jurídico sobre una aproximación al régimen jurídico del Impuesto Municipal existente en la actualidad en el THA, tras la publicación de la STC 37/2017 de 1 de marzo y del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, de 28 de marzo (BOTH 5/4/2017).

El análisis lo desarrollaremos desde la óptica de las distintas cuestiones planteadas en vía contencioso-administrativa, distinguiendo el objeto del recurso interpuesto entre liquidaciones firmes y aquellas que aún no han adquirido dicha firmeza o se encuentran recurridas en vía administrativa o judicial y pendientes de resolución, siendo el sistema de liquidación, el procedimiento de gestión del tributo que se utiliza en el Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz.

Para ello, no podemos olvidar que el Decreto Foral introduce un régimen transitorio aplicable en relación con el IIVTNU, distinguiendo 3 supuestos, según nos encontremos ante liquidaciones firmes correspondientes a impuestos devengados con anterioridad a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017, liquidaciones del Impuesto dictadas con posterioridad a la fecha de publicación de dicha sentencia del Tribunal Constitucional, correspondientes a devengos anteriores a dicha fecha, liquidaciones recurridas en vía administrativa de recurso que se encuentran pendientes de resolución.

3 También Sentencias nº 60/2018 (rec. 63/2017), 61/2018 (rec.64/2017), 62/2018 (rec.103/2017), 63/2018 (rec. 165/2017), 66/2018 (rec. 511/2017), 67/2018 (rec. 136/2017), 68/2018 (rec. 95/2017) de 27 de febrero de 2018, 69/2018 (rec. 115/2017), 70/2018 (rec. 333/2017) de 28 de febrero de 2018, sentencia nº 92/2018 de 9 de marzo (rec 81/2017), todas ellas del JCA nº 1, así como sentencias 343/2017 (rec. 61/2017) 346/2017 (rec. 65/2017), 351/2017 (rec. 301/2017) de 29 de diciembre de 2017, todas del JCA nº 2.

El TSJPV da plena validez, por tanto, a la aplicación del Decreto de Urgencia a aquellos supuestos de liquidaciones no firmes cuyo hecho imponible ha sido realizado con anterioridad a la publicación de la STC 37/2017 y por extensión a las recurridas en vía administrativa o judicial pendientes de resolución a dicha fecha, en los términos de su Disposición transitoria, apartados 2 y 3: “2. El Decreto Normativo de Urgencia Fiscal resultará

de aplicación a las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana dictadas con posterioridad a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017 en el Boletín Oficial del Estado, correspondientes a devengos anteriores a dicha fecha, siempre que con anterioridad a la misma no se hubiese dictado liquidación que hubiera alcanzado firmeza correspondiente a dichos devengos. 3. Los recursos en vía administrativa que se encuentren pendientes de resolución a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017 en el Boletín Oficial de Estado, se remitirán al órgano administrativo encargado de liquidación para que practique, en su caso, nueva liquidación teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo único del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal”.

5.1 Aplicación del contenido y efectos del Decreto Foral 3/2017 con carácter retroactivo a la fecha de Publicación del la STC 37/2017 a las liquidaciones tributarias no firmes o recurridas en vía administrativa o judicial pendientes de resolución a dicha fecha.

Se han suscitado dudas sobre el límite de los efectos retroactivos que fija el Decreto Foral en su disposición final, que alcanza exclusivamente a la fecha de publicación de la STC.

Tal como refleja la Sentencia nº 62/2018 de 27 de febrero de 2018 del JCA 1 de Vitoria-Gasteiz, FD 8: *El legislador foral al dictar la Norma Foral citada ha establecido las reglas de determinación de la existencia de incremento de valor en la forma antes indicada o, en su caso, de una "situación inexpressiva de capacidad económica", por lo que, al contrario de lo que ocurre en el territorio común, huérfano de norma legal con los problemas de fragmentación de la jurisprudencia, éste régimen es el aplicable.*

De tal forma que en aquellos supuestos de liquidaciones no firmes o pendientes de resolución en vía administrativa o incluso judicial (exclusivamente) deben aplicarse las reglas contenidas en dicho Decreto Foral adaptado a la doctrina del TC en relación al impuesto que nos ocupa, a efectos de determinar si la liquidación tributaria practicada es conforme a derecho o no". Así se desprende de su Disposición final y transitoria.

La STSJPV nº 234/2018 de 4 de julio Rec. Apelación 405/2018 en sus FJ 2 y 3 nos ilustra también sobre los efectos del Decreto Foral resolviendo esta cuestión:

- a) *"En primer lugar, no puede discutirse la aplicación retroactiva del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017 de 28 de marzo (convalidado por la Norma Foral 8/2017, en particular por su eventual contradicción con el principio de seguridad jurídica (Art. 9.3 de la C.E.) sin poner en cuestión su constitucionalidad, no en vano corresponde al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos que*

se interpongan contra las normas fiscales que aprueban los Territorios Históricos del País Vasco en el ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la disposición adicional primera de la Constitución y reconocidas por el artículo 41.2º) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (Disposición Adicional quinta de la Ley Orgánica 2/1979 de 3 de octubre, introducida por la LO 1/2010 de 19 de febrero".

Hasta la fecha, más allá de las críticas que haya podido sufrir el contenido y efectos del Decreto, su aplicación debe prevalecer en sus estrictos términos en tanto no se declare su inconstitucionalidad.

- b) *"Además y por lo que respecta a la retroactividad discutida, hay que tener en cuenta que la Norma fiscal vigente a la fecha del devengo del IIVTNU fue anulada con el alcance señalado por la STC 37/2017, **con lo que no puede hablarse de una aplicación retroactiva "in" peius** del Decreto normativo de Urgencia Fiscal 3/2017 y tampoco puede someterse al juicio de constitucionalidad suscitado sin tener en cuenta la razón de su aprobación con aquél carácter y de su aplicación a los procedimientos pendientes de liquidación firme a la fecha de publicación de la STC 37/2017 a consecuencia precisamente, de los efectos de esa sentencia respecto de las situaciones no consolidadas a la fecha de su publicación, (la negrita y el subrayado son nuestros).*
- c) *Los efectos de la STC 37/2017 de 1 de marzo sobre la Norma Foral 46/1989 justifican en aras a la protección del interés general afectado por el cumplimiento de la obligación constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art 31.1 C.E.) la aprobación de una nueva regulación de dicho impuesto en vigor desde la misma fecha de publicación de aquella sentencia y con los efectos "erga omnes" propios de la misma (art 164.1 C.E.); por lo*

tanto, con los efectos retroactivos de primer grado previstos en las Disposiciones transitorias del Decreto Normativo de Urgencia 3/2017, esto es, la aplicación de la disposición adicional incorporada a ese Decreto a la NF 46/1989 a las transmisiones de la propiedad (o constitución de otros derechos reales) producidas con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de esa nueva normativa, lo que comporta la aplicación de esa nueva regulación a hechos imponible con el consiguiente devengo del IIVTNU realizados con anterioridad a dicho momento”.

5.2 Inaplicación retroactiva del Decreto Foral 3/2017 y de la STC 37/2017 de 1 de marzo en supuestos de liquidaciones tributarias del IIVTNU ya firmes.

Una nueva controversia suscitada ante los órganos judiciales ha sido la relativa a la pretensión de extensión de efectos ex tunc de la STC 37/2017 y/o a la aplicación combinada del contenido del Decreto Foral 3/2017 también para los supuestos en que nos encontremos ante liquidaciones firmes, a efectos de su revisión, acreditando decrementos de valor del suelo, a través de los distintos procedimientos especiales de revisión que ofrece la Norma Foral General Tributaria de Álava 6/2005 (NGTA) en su artículo 223, en relación con la solicitud de devolución del ingreso indebido abonado por el IIVTNU, de conformidad con su art. 228.3, que, por razón de la materia, resultan de aplicación preferente ex Disposición adicional primera, apartados 1 y 2 a) de la Ley 39/2015, que ostenta meramente carácter supletorio.

Sin embargo, tal pretensión revisora invocando la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones del IIVTNU firmes practicadas por aplicación retroactiva de los efectos del fallo de la STC 37/2017 ha sido rechazada de plano por los distintos órganos judiciales de lo contencioso-administrativo de Vitoria-Gasteiz en ya numerosas sentencias⁴ con fundamento en distintas consi-

deraciones jurídicas que pasamos a exponer:

a) Limitación revisora de las liquidaciones firmes impuesta por el Decreto Foral 3/2017

De entrada, ya el Decreto Foral en su Disposición Transitoria única reguladora del régimen aplicable al impuesto que nos ocupa, establece en su apartado 1 que, **respecto a las liquidaciones firmes de Impuestos devengados con anterioridad a la fecha de publicación de la Sentencia aludida en el BOE, no les resultará de aplicación el artículo 1 del Decreto Foral y por tanto, no procederán rectificaciones, restituciones o devoluciones basadas en la aplicación de lo previsto en el artículo único de ese Decreto Normativo y continuarán hasta su completa terminación los procedimientos recaudatorios relacionados con las mismas y se exigirán íntegramente las deudas tributarias aplazadas o fraccionadas.**

De forma quizás algo imprecisa, el Decreto interpone una barrera a la posibilidad de solicitar una rectificación o devolución de ingresos en supuestos de liquidaciones firmes devengadas con anterioridad a la publicación de la sentencia, sin precisar nada sobre la revisión de las liquidaciones, quizás dando por hecho que la STC no despliega efectos retroactivos existiendo firmeza y que el Decreto, lo dice expresamente, no es aplicable a dichas liquidaciones ya firmes

Se han planteado no obstante, de forma masiva en vía administrativa, solicitudes de devolución de ingresos indebidos, dentro del plazo de prescripción del art 65 de la NFGTA, amparadas en la pretendida nulidad de las liquidaciones tributarias firmes por mera invocación retroactiva de la STC 37/2017, en unos casos, sin acreditación de decremento de valor y en otros, aportando prueba documental al efecto, en los términos del Decreto Foral.

Atendiendo a la normativa tributaria, no debe confundirse **el derecho a la devolución de in-**

4 Sentencias nº 212/2018 Rec. 298/18, 213/2018 Rec. 299/18, 214/2018 Rec. 308/18, 215/2018 Rec. 300/18, 216/2018 Rec. 249/18, 217/2018 Rec. 250/18, todas del

11 de septiembre, del JCA nº 1 y Sentencias nº 259/2018 Rec. 330/18 de 13 de septiembre, 268/18 Rec. 302/18, 269/2018 Rec. 312/18, 272/18 Rec. 318/18, 273/18 Rec. 319/18, 274/18 Rec. 326/18, 276/18 Rec. 310/18, todas del 18 de septiembre.

gresos indebidos con el derecho a instar que un ingreso previamente realizado sea declarado como indebido, cuando es así que este segundo derecho, tratándose de liquidaciones, exige que se ejercite dentro de los plazos preclusivos del recurso o de la reclamación establecidos por la Ley (en virtud del principio de seguridad jurídica del artículo 9 de la de la Constitución), puesto que, en otro caso, resultaría que no existirían unos plazos preclusivos, o que serían superfluos o inútiles, con lo que aquellos contribuyentes o sujetos pasivos que presentaran en tiempo y forma sus recursos o reclamaciones estarían actuando con una diligencia gratuita e innecesaria, ya que, en vez del plazo establecido para recurrir, podrían utilizar los cinco años del art. 65 de la NFGTA 6/2005; plazo que únicamente procede respecto de ingresos que ya han sido declarados indebidos, o en casos especiales, como el de las auto-liquidaciones, en los que no ha existido un acto administrativo previo, no así en este supuesto en que ya existe una liquidación definitiva y firme.

Para acceder a una posible devolución de ingresos **es exigible pues, el denominado procedimiento devolutivo indirecto,** a partir de la previa revisión del acto administrativo firme.

Así, el art. 228.3 de la NFGTA establece que "cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en las letras a), c) y d) del artículo 223 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 246 de esta Norma Foral."

Queda por tanto vedada la posibilidad de instar una pretensión autónoma (Procedimiento devolutivo directo), que pudiese reabrir los cauces administrativos y los plazos ordinarios para efectuar la reclamación de las cantidades indebidamente pagadas (STSJ de Galicia de 1 de febrero, rec. 15225/2016), debiendo acudir únicamente (ello reforzado por la Disposición Adicional primera, apartados 1 y 2 a) de la Ley 39/2015) a

alguna de las vías tasadas que permite el artículo 228.3 de la Norma Foral, esto es, instando o promoviendo alguna de las clases de procedimientos especiales de revisión, bien el de actos nulos de pleno derecho, el de revocación o el de rectificación, que se recogen en el art. 223, apartados a), c) y d) de la Norma Foral General Tributaria o en su caso, el del art. 246 relativo al recurso extraordinario de revisión, siempre que el acto de aplicación de los tributos en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza.

Tal como señala la STS de 19/5/2011, Rec. Casación 2411/2008 "la firmeza del acto administrativo, implica su inatacabilidad, la imposibilidad de ser sometido a revisión. La jurisprudencia, ha venido a equiparar la firmeza del acto administrativo, con la cosa juzgada de las sentencias judiciales, de tal forma que la firmeza del acto administrativo, es una especie de cosa juzgada administrativa. Y por supuesto, la firmeza de un acto administrativo, se puede producir cuando quedan ya agotadas las posibilidades de impugnación jurisdiccional, si los Tribunales han confirmado aquel acto administrativo, y ya no cabe ulterior recurso contra él. Pero aparte de ello, también procede la firmeza del acto administrativo, cuando el mismo no es objeto de impugnación o cuando se impugna fuera del plazo establecido para ello.(...) Debemos anticipar que la Sentencia de la Sección Quinta de esta Sala, de 11 de julio de 2001 (RJ 2001, 8998) (recurso de casación número 216/1997) declaró (Fundamento de Derecho Quinto): "(...) la potestad de revisión que el artículo 105 de la Ley 30/92 concede a la Administración para los actos de gravamen o desfavorables no constituye una fórmula alternativa para impugnar fuera de plazo los actos administrativos consentidos y firmes, sino sólo para revisarlos por motivos de oportunidad. La petición de revisión no puede ser ocasión para discutir si el acto de gravamen se ajusta o no al ordenamiento jurídico, pues ello sólo puede hacerlo el interesado impugnando en tiempo y forma el acto discutido".

Por su parte, la STS 2713/2015 ECLI: **ES: TS: 2015:2713**, de 11/06/2015, recurso casación

1801/2012, FJ 6º, establece que frente a una liquidación que ha adquirido firmeza, resulta impropio interponer devolución de ingresos indebidos:

“La doctrina del Tribunal Supremo ha venido de forma reiterada manteniendo que este procedimiento de devolución de ingresos indebidos no es aplicable frente a actos de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones firmes, como se indica en la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 1998 (casa.10.561/1991): Es doctrina jurisprudencial constante y consolidada que si los sujetos pasivos, responsables, etc., consideran que la Administración Tributaria ha cometido errores de derecho, que han comportado ingresos indebidos, deben inexcusablemente impugnar o sea recurrir mediante recurso de reposición (opcional) o reclamación económico-administrativa, en el plazo improrrogable de 15 días, el acto administrativo de que se trate, pretendiendo su anulación o modificación, y como consecuencia de ello la cuantificación del ingreso indebido y el reconocimiento del derecho a su devolución. Hay que dejar perfectamente claro que en este supuesto el derecho a la devolución pasa indefectiblemente por el ejercicio de las acciones impugnatorias, que tienen un plazo improrrogable de 15 días, contados desde la notificación del acto administrativo de liquidación.

Transcurrido dicho plazo de 15 días sin interposición del recurso pertinente, el acto deviene firme y consentido. El caso de autos se halla comprendido en este supuesto.

Igualmente se recuerda el criterio mantenido en la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 1997 (casa. 3024/1992): “Tanto en la Hacienda estatal, como en la local, se ha distinguido siempre en materia de devolución de ingresos indebidos dos situaciones jurídicas distintas: **a) Ingresos indebidos derivados de errores en el propio pago** (duplicidad, exceso, etc.), errores que, por tanto no traen su causa del acto de liquidación que se supone correcto, y derivados de errores de hecho, materiales o aritméticos en que haya incurrido el acto

de liquidación, respecto de los cuales el plazo para solicitar y obtener la devolución era y es de cinco años, contados desde la fecha del ingreso considerado indebido (art. 64, d), 65 y 155 de la Ley General Tributaria , artículos 6º y 118 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas de 29 de Julio de 1924 y artículo 249 del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de Agosto de 1952 , normas vigentes el 17 de Enero de 1986); **b) Ingresos indebidos consecuencia de errores de derecho en que ha incurrido el acto de liquidación**, cuya devolución pasa indefectiblemente por la impugnación previa de dicho acto de liquidación, con el fin de obtener su anulación o modificación, resultado de la cual se deriva la devolución de lo ingresado indebidamente. En este caso, el acto de liquidación tenía que ser impugnado en vía administrativa, en los plazos establecidos al efecto, y de no hacerlo así, el acto de liquidación devenía firme y consentido, y, por tanto, no era susceptible de ulterior recurso contencioso administrativo....

Este mismo criterio se mantiene en la sentencia de este Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2002 (casa. 4013/1996): La firmeza de la liquidación (que es un hecho indiscutible e indiscutido) al ejercitarse la pretensión de devolución de su importe, en concepto de ingresos indebidos, imponía la aplicación de la doctrina jurisprudencial invocada como infringida por el Ayuntamiento de Madrid y contenida en las sentencias de 21 de Febrero de 1997 y 9 de Abril de 1999, entre otras muchas.

En la primera de las citadas, que recuerda la de 19 de Enero de 1996, se declara que cuando un contribuyente ha consentido formalmente una liquidación tributaria, por no haber utilizado en su momento el derecho a impugnarla, resulta impropio, frente a la indudable firmeza del referido acto tributario, pretender, después, la devolución de lo abonado como pago de tal exacción con fundamento en que se trata de un ingreso indebido.

Conforme a esta doctrina la sentencia recurrida declaró que la firmeza de los actos dictados en el

procedimiento ejecutivo frente a la actora hace inaplicable al caso de autos el procedimiento de devolución de ingresos indebidos iniciado por la actora. Y esta decisión debemos confirmarla por ajustada a Derecho.”

b) Sobre los efectos “ex nunc” de la STC 37/2017 de 1 de marzo

La sentencia del Tribunal Constitucional 37/2017, de 1 de marzo de 2017 declara inconstitucionales y nulos los artículos 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del Territorio Histórico de Álava, exclusivamente en la medida en la que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor, estableciendo en su Fundamento Jurídico 5º, que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de tributación es algo que sólo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la sentencia indicada (BOE 25/3/2017).

Ahora bien, cabe analizar si resulta factible instar o promover alguno de los procedimientos especiales de revisión y obtener una devolución del ingreso abonado ante una liquidación del IIVTNU ya firme, pretendiendo una aplicación retroactiva de los efectos de la STC, en la consideración de una nulidad de pleno derecho por una inconstitucionalidad sobrevenida.

Según la doctrina del TC implantada en sus SSTC 45/1989, de 20 de febrero (FJ 11) y 180/2000, de 29 de junio (FJ 7), entre otras, el principio de seguridad jurídica fija la necesidad de que la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, se proyecte en relación con nuevos supuestos o con aquellos procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme. Es la conocida doctrina constitucional de la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas existiendo firmeza o cosa juzgada.

Sobre este particular, ya se ha pronunciado en varias ocasiones el propio Tribunal Constitucional

en relación con los efectos de la inconstitucionalidad de normas tributarias, que deben ser los previstos en el artículo 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, valorando además el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE.

En este sentido se pronunció la STC núm. 45/1989 de 20 de febrero, en un supuesto de inconstitucionalidad de determinados artículos de la Ley del IRPF referidos a la tributación de la unidad familiar, estableciendo que *«entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes; la conclusión contraria, en efecto, entrañaría —como con razón observa el representante del Gobierno— un inaceptable trato de disfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales. Por último, y para concluir, conviene precisar que tampoco en lo que se refiere a los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración puede fundamentar la nulidad que ahora acordamos pretensión alguna de restitución. También en este supuesto, en efecto, esa nulidad provoca una laguna parcial en un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno»*. En parecidos términos, STC 173/1996 de 31 de octubre, STC 194/2000 de 19 de julio, STC 289/2000 de 30 de noviembre, STC 111/2001 de 7 de mayo, STC núm. 63/2003 de 27 de marzo, STC 137/2003 de 3 de julio o STC 193/2004 de 4 de noviembre.

La intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas, entendiendo por tales las decididas con fuerza de cosa juzgada y las situaciones administrativas firmes, es una constante en la doctrina del Tribunal Constitucional. Sirva para ello, entre otras, la siguiente declaración contenida en el Fundamento Jurídico 15 de la Sentencia

del TC 140/2016, de 21 de julio, BOE de 15 de agosto de 2016: *"debemos traer a colación, a la hora de precisar el alcance en el tiempo de nuestra declaración de nulidad, el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), al que responde la previsión contenida en el art. 40.1 LOTC, según el cual las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes "no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada" en los que se haya hecho aplicación de las leyes inconstitucionales. Ahora bien, la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada. Más allá de ese mínimo impuesto por el art. 40.1 LOTC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) también reclama que –en el asunto que nos ocupa– esta declaración de inconstitucionalidad solo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme [STC 365/2006, de 21 de diciembre, FJ8 –con cita de la anterior 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9–; 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7; 104/2013, de 25 de abril, FJ 4]."*

Resulta por tanto improcedente, sobre esta vía revisora de una liquidación firme y consentida, promover una devolución de ingresos indebidos sobre la base de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la Norma Foral Alavesa en los términos indicados⁵.

No obstante mediante ATS 6064/2019 de 30 de mayo se ha admitido a trámite el Recurso de casación 1068/2019 en el que se plantean las argumentaciones anteriormente expuestas.

c) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos de la Norma Foral 46/1989 no encaja en ninguno de los supuestos tasados de nulidad de pleno derecho del art. 224 de la NFGTA 6/2005

Y ello se asienta en que el propio TC se aleja y así lo corrobora la STS 1163/2018 de 9 de julio, FJ

1, 3 Y 4⁶, de aquellas llamadas "tesis maximalistas" que propugnaban en todo caso y de una forma automática, radical y absoluta, la nulidad de los artículos declarados inconstitucionales ex origine y por extensión a todas las liquidaciones sean firmes o no, sosteniendo una causa de nulidad sobrevenida como consecuencia del fallo de la STC.

Ni el artículo 224 de la Norma Foral 6/2005, ni el artículo 47 LPAC contemplan entre las causas de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos "la inconstitucionalidad, ilegalidad o infracción del derecho comunitario de la norma que ha dado cobertura al acto, si éste ya es firme."

La previsión de revisión por inconstitucionalidad se encuentra limitada en la letra a) del art. 224, a los actos que lesionen los derechos y libertades

⁶ "Es preciso desentrañar el alcance y efectos de la citada STC 59/2017 porque, aunque la resolución judicial impugnada en casación no se pronuncia sobre la cuestión "expressis verbis", al confirmar la negativa a rectificar la autoliquidación del IIVTNU en última instancia cuestionada, sin desconocer la meritada sentencia del Tribunal Constitucional(en el FD cuarto la cita, junto con la STC 26/2017 y reproduce varios de sus fragmentos), y con base en la existencia "de incremento de valor del terreno, exponente de capacidad económica real, o, por lo menos, potencial", es evidente que está interpretando que los preceptos declarados inconstitucionales por la STC 59/2017 continúan siendo aplicables en aquellos supuestos en los que se aprecia la existencia de la plusvalía. (...)

Finalmente, casi resulta ocioso puntualizar que, pese a que la cuestión casacional emplea la expresión "ingresos indebidos", sólo la hipótesis de que se concluyera que la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, efectuada por la STC 59/2017, obliga en todo caso- se acredite o no la existencia de plusvalía- a devolver lo pagado en concepto de IIVTNU, podrían calificarse dichos ingresos como indebidos."

FJ 3: (...) "Y es que: (1) ni la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo que en consecuencia, no han quedado (...) completamente expulsados del ordenamiento jurídico; (...); (4) ni en fin, resulta acertado concluir que hasta tanto se produzca la intervención legislativa, no cabe practicar liquidación alguna o, procede en todo caso, la anulación de las liquidaciones y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes al IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación reveladora de capacidad económica".

⁵ Sentencia 212/2018 de 11 de septiembre, JCA nº 1 de Vitoria-Gasteiz, PAB 298/2018, FD 10

susceptibles de amparo constitucional. Sin embargo, la declaración de inconstitucionalidad que afecta a los arts. de la Norma Foral 46/89, en cuanto grave plusvalías inexistentes, afectando al principio constitucional de capacidad económica, el cual no resulta incardinable como derecho o libertad susceptible de amparo constitucional. Cabe recordar en este sentido, que son los artículos 14 a 30 de la Constitución los que pueden dar lugar a recurso de amparo, mientras que la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal ha sido declarada por contravenir el principio de capacidad económica recogido en el artículo 31 CE. Por este motivo, las distintas resoluciones del TC dictadas sobre el IIVTNU, son fruto de cuestiones de inconstitucionalidad y no de recursos de amparo.

Tampoco la letra f) del art. 224 de la NFGTA 6/2005, ni ninguna otra del precepto, admite que la inconstitucionalidad de la norma, implique la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones afectadas.

Sobre las causas de nulidad de pleno derecho previstas en la legislación tributaria se pronunció la STS de 1 de febrero de 2010 (Rec. Casación 6200/04): (...), *“no puede subsumirse la petición de nulidad de pleno derecho de una liquidación tributaria firme, promovida como una petición de devolución de ingresos indebidos, en la forma interesada, pues como ha señalado la jurisprudencia menor “no hay norma alguna con rango de ley que determine la revisión de actos firmes por declaración de inconstitucionalidad de la norma, en virtud de sentencia dictada por el Tribunal Constitucional, o por virtud de sentencia dictada por el TJUE de declaración de ser contraria al ordenamiento de la Unión Europea, por lo que resulta improcedente el encaje en el mencionado precepto, y, por tanto debe ser rechazada, la pretensión del inicio de procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho”*.

La misma conclusión se obtiene de lo prescrito en el artículo 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (de aplicación supletoria, según establece el artículo 80 de la LOTC), que dispone que

“Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente”.

d) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos de la Norma Foral 46/89 no conlleva la revocación de las liquidaciones tributarias firmes ex art. 226 de la NFGTA 6/2005⁷.

En primer lugar, el procedimiento de revocación **sólo puede iniciarse exclusivamente de oficio, ex art 10.1 del RD 520/2005**, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (También el Art. 10.1 del Decreto Foral 65/2008, de 1 de julio, que aprueba el Reglamento regulador de los procedimientos especiales de revisión, del recurso de reposición y reembolso del coste de garantías, en relación con el art. 226 de la Norma Foral 6/2005 General Tributaria de Álava)

El precepto citado **no atribuye ningún derecho al obligado tributario para obtener la revocación**,

7 (7) Art. 226 NFGTA 6/2005: **1.** La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente el ordenamiento jurídico, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados. La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico. **2.** La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción. **3.** El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente.

*Se advierte que mediante ATS 4054/2019 de 11 de abril se ha admitido a trámite Rec. de Casación 126/2019 a efectos de la procedencia o no de la revocación de una liquidación tributaria del IIVTNU firme basada en la retroactividad de la STC.

pues es potestativo para la Administración estimar, si así lo considerase, que dicha inconstitucionalidad supone una infracción manifiesta de la Ley y como consecuencia de ello proceder a la revisión del acto administrativo de liquidación ya firme, aparte de que se podría argumentar que lo que realmente contempla el artículo es un acto administrativo que vulnere la Ley, no la Constitución.

De todas formas, **el acto denegatorio, expreso o tácito, de apertura de un procedimiento de revocación a instancia de parte no es susceptible de recurso alguno por enmarcarse en el ejercicio de una potestad discrecional de la Administración sobre la que el administrado no dispone el ejercicio de ninguna acción revisora al no haberse cuestionado ningún derecho que afecte al obligado tributario.** El ejercicio de ese derecho de petición a cargo de los interesados para que la Administración tributaria ponga en ejercicio su potestad revocadora, de ningún modo equivale al ejercicio de una acción impugnatoria de aquel acto tributario cuya legalidad u oportunidad se cuestiona."

Así pues, la revocación surge como una potestad reconocida en exclusiva a la Administración Tributaria para dejar sin efecto los actos de gravamen o desfavorables, de tal forma que ello tiene lugar en beneficio de los interesados.

La STS de 19 de mayo de 2011, Rec. Casación 2411/2008 clarifica esta cuestión FJ 5: *"La potestad de revisión que el art 105 de la Ley 30/1992 concede a la administración para los actos de gravamen o desfavorables, no constituye una fórmula alternativa para impugnar fuera de plazo los actos administrativos consentidos y firmes, sino sólo para revisarlos por motivos de oportunidad. La petición de revisión no puede ser ocasión para discutir si el acto de gravamen se ajusta o no al ordenamiento jurídico, pues ello sólo puede hacerlo el interesado impugnando en tiempo y forma el acto discutido.*

Por ello, se ha podido decir que, a diferencia de los actos nulos de pleno derecho, la revocación de los actos de gravamen o desfavorables es

una facultad y no una obligación de la Administración, pues este tipo de invalidez se convalida por el paso del tiempo al ganar firmeza.

El artículo contiene una facultad revisora reservada a la Administración y no una legitimación para iniciar el procedimiento por parte del sujeto pasivo, atacando, por esta vía, actos que quedaron firmes por no haber sido impugnados en los plazos concedidos para ello. Supone un supuesto de revisión de oficio de actos anulables, para la tutela del interés público, con independencia de los recursos que en su día pudieron y debieron utilizarse y no se utilizaron."

En segundo lugar, la revocación encuentra también sus límites si ya hubiera recaído resolución del Órgano Económico-Administrativo Municipal, ex artículo 10.3 del Decreto Foral 65/2008: *"Las resoluciones firmes del Organismo Jurídico Administrativo de Álava, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no serán susceptibles de revocación, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 219 de la Norma Foral General Tributaria"*. También en los supuestos de existencia de cosa juzgada, por sentencia firme.

Por último y por las razones ya expuestas, aún iniciándose de oficio el procedimiento de revocación, no puede considerarse, en mi opinión, que la STC tenga naturaleza jurídica de "circunstancia sobrevenida que afecte a una situación jurídica particular", pues atendiendo a las circunstancias existentes en el momento de dictarse el acto liquidatorio firme, éste era ajustado a derecho mediante un criterio interpretativo de la administración sobre la norma aplicable, distinto del derivado de la posterior STC, que en virtud de la doctrina prospectiva de las sentencias del TC, impide su aplicación retroactiva a situaciones jurídicas ya consolidadas.

Por extensión tampoco concurre la causa revocatoria de infracción manifiesta de la ley, habiéndose desterrado por el TS las tesis maximalistas de nulidad radical y automática de las liquidaciones del IIVTNU anteriores a la publicación de la

STC, cuyos efectos aplicativos, nuevamente encuentran su límite en la firmeza adquirida de los actos tributarios, en consonancia con el principio de seguridad jurídica protegido.

e) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos de la Norma Foral 46/89 no es incardinable en ninguno de los supuestos tasados del art. 246 de la Norma Foral 6/2005, relativo al Recurso extraordinario de revisión.

No existe encaje alguno, ni siquiera por aproximación, según SSTs de 24 de junio de 2008 o de 22 de mayo de 2015, que la STC pudiera ser tenida en cuenta como "documento de valor esencial para la decisión del asunto que fuera posterior al acto o de imposible aportación al tiempo de dictarse el mismo", dentro de los supuestos del art. 246 de la Norma Foral 6/2005, relativo al Recurso extraordinario de revisión.

6. IMPROCEDENCIA DE LA IMPUGNACIÓN INDIRECTA DEL ACTO DE GESTIÓN CENSAL CON OCASIÓN DEL RECURSO CONTRA LA LIQUIDACIÓN.

Esta cuestión tiene menos que ver o no es equiparable a la que suscitó la STC 37/2017 en la que se realizó una compraventa a pérdidas, afectando al principio de capacidad económica. Sin embargo, con ocasión de la impugnación de la liquidación tributaria tanto en vía administrativa, como judicial, se ha intentado atacar la validez de los distintos valores catastrales tomados en consideración para la determinación de la base imponible del impuesto, argumentando que dichos valores insertos en la Ponencia de valores aprobada por el Consejo de Diputados de Álava 793/2004 de 13 de octubre (BOTH de 25 de octubre de 2000) se alejan de la realidad de mercado derivada de la burbuja inmobiliaria, siendo que el valor del suelo no puede ser superior al 15% del valor total asignado al inmueble, según previene el precitado Acuerdo 793/2004.

En este momento por tanto de forma indirecta se ataca el valor catastral asignado al terreno objeto de liquidación, cuestión que afecta al cálculo de la base imponible del impuesto y no a un problema de capacidad económica,

por mor de la remisión que realiza la NF 46/89 al valor catastral a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles, en la existencia de una cuota tributaria mayor derivada de lo que se califica como excesivo valor catastral. Es un problema de legalidad ordinaria (de sujeción de ese valor a las reglas legales en la normativa del catastro inmobiliario) que no de constitucionalidad. (STC 57/2017, de 11 de mayo que resolvía la cuestión de inconstitucionalidad nº 409/2016, promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 22 Madrid, en relación con los artículos 107 y 110.4 del TRLHL).

Como ya se ha señalado, la STC señala cómo *"la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana"*. También se ha dicho que el Decreto Foral 3/2017 ha cubierto el mandato del TC en relación a las reglas de determinación de la existencia o no de incremento de valor, mediante el método de comparación entre el valor de adquisición y transmisión del bien, como presupuesto necesario para el nacimiento del hecho imponible del impuesto, debiendo aplicarse, sin que quepan métodos alternativos de cálculo de la base imponible, los elementos configuradores del IIVTNU de acuerdo con lo dispuesto en las disposiciones generales de la NF 46/89. Ha de aplicarse la regla de cuantificación de la base imponible del IIVTNU que es el *"resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda, entre cuyos elementos se encuentra el valor catastral vigente en el momento de transmisión del bien"*.

Las consideraciones jurídicas planteadas sobre al validez del valor catastral, como acto de gestión censal plasmado en la elaboración de la

Matrícula y que ha sido tomado por imperativo legal como referencia para la determinación de la base imponible del impuesto, no pueden tener cabida en este momento o con ocasión de la impugnación liquidatoria, ya que nos encontramos ante un acto firme y consentido.

La ponencia en vigor en el momento de la transmisión, fecha de devengo del IIVTNU determina un valor del suelo sin que quepa en este momento y con ocasión de la impugnación de las liquidaciones, oposición al valor catastral fijado.

Tal como el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Sala de lo contencioso-administrativo), en su Sentencia núm. 30/2016, de 4 de febrero, determina: “A la luz de lo anterior, se extrae ya la primera conclusión de que, aun empleándose la petición de principio de que los valores catastrales no pueden legalmente exceder de los de mercado en base al TR aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, como razón legítima de parte para la sustitución de los mismos por una supuesta fórmula fijada por medio de un dictamen pericial de parte, como es el caso, **tales valores catastrales no son impugnables con ocasión de practicarse una liquidación de tributo local distinto al IBI a cuya determinación de bases están destinados inicialmente**, cuando es así que no lo son siquiera con ocasión de las liquidaciones o recibos emitidos en el ámbito del referido IBI, **por ser meros elementos tributarios de plasmación individualizada de las ponencias de valores que han quedado en su momento inatacados y consentidos**.”

Se excluye por ello, que este sea el momento para impugnar el valor catastral aplicado ya que no puede olvidarse, que era el vigente en el momento de producirse el hecho imponible de la venta.

Por ello, dichos actos censales, constituyen actos administrativos en sí mismos que sólo son susceptibles de impugnación ante el mismo órgano que los dictó, con independencia y separadamente de los emanados para la exacción o liquidación del Impuesto”.

A su vez, la STS 14 de junio de 2012 (ROJ: STS 4863/2012-ECLI: ES: TS2012: 4863) clarifica: **“Es cierto que el objeto del recurso contencioso-administrativo fueron 122 liquidaciones practicadas por el Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, quedando fuera del mismo la conformidad o no a derecho de los valores catastrales aprobados por la Diputación Foral de Álava, pues aunque por la recurrente se discute su conformidad a derecho, debe tenerse en cuenta que no estamos ante una disposición de carácter general (por todas STS de 13 de julio de 1997 y 4 de abril y 7 de marzo de 1998) y que, por tanto, no pueden impugnarse indirectamente”.**

La Sentencia 61/2018 de 27 de febrero del JCA 1 de Vitoria, FD 9 añade: “En efecto la naturaleza no normativa de las Ponencias de Valores (2004) (como meros actos de tasación colectiva, lo que impide, en primer término recurrir y como regla general la impugnación indirecta de la misma al recurrir la liquidación del IBI y menos cuando se trata del IIVTNU) es pacífica lo que veda su impugnación indirecta con la impugnación de una liquidación del IBI, como ha señalado la doctrina relativa a este procedimiento bifásico o complejo de valoración catastral y la distinción entre acto de gestión censal y acto de gestión tributaria .

Como ha señalado la jurisprudencia del Tribunal supremo y recoge el Auto del TS de 5 de Julio de 2017 (ROJ :ATS 6712/2017- ECLI: ES: TS:2017:6712ª): “ha distinguido entre gestión catastral y gestión tributaria, concluyendo que sus actos deben ser objeto de impugnaciones autónomas, sin que pueda imputarse a quien realiza la liquidación vicios que , en realidad, sólo son achacables a la previa fijación de valores, realizada en fase procedimental diferente y por Administración independiente (Diputación Foral de Álava). Exceptúa aquellos supuestos en los que no se hayan notificado previamente los valores catastrales, porque no ha habido fase previa de gestión catastral, en cuyo caso se permite la impugnación del valor catastral en el momento en que se notifica la liquidación correspondiente (Sentencias de 17

de septiembre de 2003 (casación 9444/1998, FJ 3º, ES: TS: 2003:5520); y 19 de noviembre 2003 (casación 6917/1998, FJ 6º, ES: TS: 2003:7306).

Según la jurisprudencia vigente, las ponencias de valores son actos administrativos, entre otros pronunciamientos y como uno de los más recientes, podemos citar el ATS de 2 de junio de 2016 (JUR 2016/145199), en cuyo Fundamento de Derecho cuarto se lee lo siguiente: "Conviene recordar además que, como ha dicho reiteradamente este Tribunal, las Ponencias de valores no son disposiciones de carácter general y, en consecuencia, su naturaleza jurídica es la de acto administrativo (STS de 10 de febrero de 2011 (REC. 1348/2006) y 11 de julio de 2013 (rec. 5190/2011))".

A mayor abundamiento, ni la Norma Foral General Tributaria 6/2005, ni la Norma Reguladora del IBI, tienen previsto que con ocasión de las notificaciones de las liquidaciones por este tributo, que no es periódico, tenga lugar la apertura de un procedimiento de revisión de los valores catastrales aplicados en las mismas.

El valor del terreno que esté determinado en el momento del devengo a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, constituye el elemento normativo y reglado de determinación de las bases imponibles que no forma parte del componente fáctico de la norma y que no abre paso a la estimación directa y contradictoria de la misma, ni puede ser probatoriamente desvirtuado por los sujetos pasivos del Tributo.

Por su parte, **el órgano competente para resolver los recursos y reclamaciones contra las ponencias de valores y contra los valores catastrales es la Diputación Foral de Álava, de acuerdo con lo establecido en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico. La interposición de estos recursos y reclamaciones no suspende la ejecutoriedad de los actos**, correspondiendo de forma exclusiva a la Diputación Foral de Álava la realización y aprobación de las ponencias de valores, así como la fijación, revisión y modificación de los valores catastrales.

7. IRRETROACTIVIDAD DE LAS PONENCIAS DE VALORES A FECHAS DE DEVENGO DEL IMPUESTO DE PLUSVALÍA ANTERIORES A SU APROBACIÓN

Por último, trataremos la controversia planteada sobre la base de la pérdida o no de vigencia de la Ponencia de valores de 2004 en el momento de transmisión del bien, fecha de devengo del IIVTNU, por la falta de actualización de los valores catastrales habiendo transcurrido el plazo legal establecido para ello y por extensión la aplicación retroactiva de la Ponencia de valores aprobada en el año 2016 que ya actualiza dichos valores.

Se ha argumentado para ello que según el artículo 11.8 de la Norma Foral reguladora del IBI los valores catastrales tienen una vigencia de ocho años, lo que infiere que debieran haberse revisado en el año 2012, cuestión que no se produce hasta el año 2016, como se indica, mediante Acuerdo del Consejo de Diputados 158/2016 de 22 de marzo (BOTH de 15 de abril de 2016), con un rebaja del 35% en los valores catastrales de Vitoria-Gasteiz. Por tanto, se ha intentado impugnar la liquidación del IIVTNU, dada la pérdida de vigencia de los valores referidos, solicitando la aplicación retroactiva de los valores de la Ponencia aprobada en 2016 por tener un valor más cercano al de mercado en el momento de la transmisión, como en su día señaló algún que otro pronunciamiento (STSJ Cat. de 31 de octubre de 2012, STSJ Casilla-León de 7 de noviembre de 2016).

La cuestión nuclear versa entonces, en la necesidad de un pronunciamiento relativo a si no habiéndose producido una revisión de los valores catastrales de la Ponencia de valores en el plazo establecido por la Norma de aplicación, dicha Ponencia pierde su vigencia y efectos, de forma que sus valores catastrales no puedan ser aplicados en aquellas liquidaciones tributarias, que nos son pocas, en las que el valor catastral de los inmuebles resulta relevante a la hora de determinar la cuota tributaria derivada de hechos imponibles con ocasión de la transmisión inmobiliaria. Así mismo, si una revisión posterior de los valores catastrales puede surtir efecto con carácter retroactivo a la fecha de devengo del impuesto, en oposición a la Norma reguladora

del IIVTNU (o incluso del IBI) que establece que a efectos de determinación de la base imponible debe tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo (art. 107 del RDL 2/2004), en concordancia con los principios de seguridad jurídica, reserva material de Ley, igualdad y generalidad existentes en materia tributaria.

Esta cuestión ha sido resuelta por distintas resoluciones judiciales en aplicación de la doctrina judicial existente⁸:

7.1 El artículo 11. apartado 6 y 7 de la Norma Foral 42/1989 Reguladora del IBI se presentan “prima facie” como primer impedimento a la aplicación retroactiva de la Ponencia de Valores a hechos imposables del impuesto de plusvalía devengados con anterioridad a la aprobación y por tanto efectividad de aquella: “6. Las Ponencias de Valores aprobadas por la Diputación Foral serán publicadas en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava y por edictos del Ayuntamiento respectivo, **dentro del año inmediatamente anterior a aquél en que deban surtir efecto los valores catastrales resultantes de la misma**”. “7. **A partir de la publicación de las Ponencias, los valores catastrales resultantes de las mismas deberán ser notificados individualmente a cada sujeto pasivo o mediante personación del sujeto pasivo o persona autorizada al efecto, en las oficinas públicas que se determinen, antes de la finalización del año inmediatamente anterior a aquél en que deban surtir efecto dichos valores.**”

La notificación mediante personación se regulará reglamentariamente, y determinará un plazo

8 STSJPV País Vasco, nº 244/2018 de 18 de julio (Rec. Apelación nº 459/2018) FJ, 4º, 5º y 7º. STS de 12 de mayo de 2016 y de 2 de octubre de 2015. STS de 19 de enero de 2001, Rec. 5723/1995, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª, Ponente D. Jaime Rouanet Moscardó Roj: STS 231/2001- ECLI: ES: TS: 2001:231, STS de 21 de octubre de 2002, Rec. 8947/1997, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª, Ponente D. Ramón Rodríguez Arribas, Roj: STS 6906/2002 – ECLI: ES: TS: 2002:6906, STS de 20 de diciembre de 2004, Rec. 3709/1999, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª, Ponente D. Juan Gonzalo Martínez Micó Roj: STS 8285/2004 – ECLI: ES: TS: 2004:8285, STS de 12 de enero de 2008, Rec. 4/2007, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª, Ponente D. Juan Gonzalo Martínez Micó Roj: STS 484/2008- ECLI: ES: TS: 2008:484.

para la retirada de las notificaciones, que no podrá ser inferior a diez días, a contar del siguiente al de la publicación del correspondiente anuncio en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava. Transcurrido el plazo fijado para la retirada de las notificaciones, si ésta no se hubiera retirado, se entenderá, a todos los efectos, como notificado el correspondiente acto administrativo”⁹.

7.2 En efecto, existe doctrina jurisprudencial relativa a la irretroactividad de los valores catastrales revisados, por la propia remisión del art 65 del RDL 2/2004 a la LCI, en virtud de los artículos 17.5 y 29.5 de la LCI, que establecen, del mismo tenor literal, en nuestro ámbito de aplicación, que la notificación de los mismos tendrá lugar dentro del año inmediatamente anterior a aquel en que deban surtir efecto los valores catastrales revisados, de lo que se infiere que no pueden desplegar sus efectos con carácter retroactivo. STS 12 de enero 2008 (Sala de lo Contencioso, sección 2ª) (RJ/2008898), STS de 20 de diciembre de 2004 RJ 2005/885 (Sala de lo Contencioso, sección 2ª), STS de 12 de febrero de 2003 (JT 2003/832) (Sala de lo Contencioso, sección única).

La jurisprudencia sobre la cuestión suscitada puede resumirse en los siguientes términos:

1º) Conforme a la Ley del Catastro Inmobiliario, la determinación del valor catastral de cada bien inmueble se inicia con la aprobación de la Ponencia de Valores. Aprobación de Ponencia de Valores y asignación individualizada del valor catastral a cada inmueble, son actos que, estrechamente relacionados, poseen sustantividad propia, por lo que lo procedente es, en principio, que los reparos que se tengan contra la Ponencia de Valores se hagan respecto de dicho acto.

2º) Sin embargo, cuando se individualiza cada valor catastral, y se notifica este, es cuando el interesado puede valorar los posibles defectos o

9 **EL Art. 17.5** de la Ley del Catastro Inmobiliario establece que los actos a que se refiere este artículo tendrán efectividad el día siguiente a aquel en que se produjeron los hechos, actos o negocios que originaron la incorporación o modificación catastral, con independencia del momento en que se notifiquen”

vicios de la Ponencia de Valores que no se manifiestan más que cuando la misma se proyecta sobre el bien inmueble particular, por lo que no existe inconveniente jurídico alguno que al hilo de la fijación y notificación del valor catastral se extienda la impugnación a aquellos aspectos de la Ponencia de Valores defectuosos en cuanto tienen incidencia en la determinación individualizada del valor catastral. STS de 20 de octubre de 2015 (RJ 2015/5121), STS de 11-7-2013, Sala 3ª, Sección 2ª, Rec. 5190/2011 y STS de 10 de febrero de 2011, Rec. 1348/2006.

3º) Se trata de un acto singular aunque afecte a una pluralidad de sujetos, por lo que si no es impugnada la Ponencia deviene firme, no pudiendo ser discutidos los parámetros incluidos en la misma, ni mucho menos impugnarse su contenido de manera indirecta con motivo del recurso contra la liquidación del IIVTNU.

4º) Ya se ha indicado la naturaleza jurídica de acto administrativo de la Ponencia de Valores. Desde esta óptica y en la distinción entre efectividad y eficacia jurídica del acto administrativo, señala el TS en sus sentencias STS 484/2008, Rec. Núm. 4/2007, Sala de lo contencioso Sección 2ª de 12 de enero de 2008, STS 8285/2004 de 20 de diciembre de 2004, Rec. 3709/1999, Sala de lo contencioso, Sección 2ª y STS de 21 de octubre de 2002, que el legislador puede determinar que los efectos de una determinada actuación administrativa se produzcan con carácter general, desde el mismo momento en que sea dictada (ejecutividad inmediata de los actos administrativos), pero al destinatario de dicha actuación administrativa no podrá serle de aplicación sino desde su notificación. Por tanto, según el razonamiento del TS, para el administrado constituye una garantía tomar conocimiento del acto administrativo antes de que le sea de aplicación y tener la posibilidad efectiva de su impugnación con anterioridad a que aquél le alcance su efectividad. De hecho el artículo 17 de la LCI lo que proclama es la validez del acto administrativo (valor catastral) desde su determinación ("será efectivo").

Dicho lo cual, como cualquier otro acto administrativo, su eficacia frente al destinatario exigirá

su previa notificación. No es posible invocar por el órgano Judicial, la aplicación retroactiva de los valores catastrales en el ámbito del IIVTNU, lo cual es también extensible a todos aquellos impuestos, que nos son pocos, en los que el valor catastral de los inmuebles resulta relevante a la hora de determinar la cuota tributaria derivada de hechos impositivos con ocasión de la transmisión inmobiliaria.

5º) El común denominador de todas ellas se fundamenta estableciendo, por todas ellas la STS de 21 de octubre de 2002 (FJ 3º y 4º), que *"para la determinación de los valores catastrales a efectos del IBI, está su notificación individual a los interesados, que por tener el carácter de garantía tributaria, resulta insubsanable si es omitida, como entendió-siguiendo una constante jurisprudencia-la sentencia 30 de enero de 1999, que en un caso similar al de autos y después de recordar el carácter esencial de la fijación del valor catastral para la determinación del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, declaró la nulidad absoluta de las liquidaciones que se funden, en valores catastrales que no han sido notificados."*

De otro lado, dependiendo la configuración de la base tributaria del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana del valor catastral fijado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y habiendo de estar, este valor, determinado en el momento del devengo d aquel impuesto, no puede tener efectos retroactivos el que se ha fijado posteriormente al devengo, como ya se dijo en Sentencia de 19 de enero de 2001 y ahora ha de reiterarse"

6) El artículo 107.2. del TRLRHL nos remite al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión a efectos del IBI, debiendo dirigirnos al artículo 65 del TRLRHL, que señala que para aquél tributo su base imponible estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles que, dice el artículo, *"(...) se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario"*, lo que nos conduce, a su vez, a la LCI y, en concreto, a sus artículos 22 a 32.

En efecto, los valores catastrales aprobados tienen vigencia hasta que son sustituidos o en su caso modificados en la legislación catastral (art. 12 NF 42/1989 reguladora del IBI, arts 23, 28 y 32 LCI), sin perjuicio de la habilitación en territorio común de la aplicación de los coeficientes de actualización previstos en las Leyes de Presupuestos del Estado, en aquellos supuestos, como ha señalado la jurisprudencia, que se pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes. Es jurisprudencia clara y constante en materia urbanística o expropiatoria, de la que son claro ejemplo las sentencias de 3 de mayo de 2012 (rec. cas. 2712/2009), de 24 de septiembre de 2012 (rec. cas. 5834/2009), de 6 de noviembre de 2012 (rec. cas. 6404/2009) y de 11 de diciembre de 2012 (rec. cas. 1853/2010), *“que la pérdida de vigencia de las ponencias catastrales de que hablan los arts. 27 y 28 LSV ha de entenderse en un sentido formal, no material. Ello significa que la discrepancia con respecto a lo que se considera, con mayor o menor fundamento, el nivel de precios del mercado inmobiliario no constituye nunca pérdida de vigencia.”*

Si extrapolamos esta consideración al ámbito del IIVTNU, el hecho de que los valores catastrales puedan no encontrarse actualizados o acordes con el valor de mercado, o que los de la nueva Ponencia alavesa de 2016, no aprobada aún en una fecha anterior de transmisión del inmueble, puedan ser más favorables para los obligados tributarios, no puede implicar su pérdida de vigencia en el momento del devengo del impuesto o en su caso inaplicación de sus valores catastrales que, por imperativo legal, deben ser tenidos en cuenta en ese instante para la determinación de la base imponible del impuesto.

7º) A efectos fiscales, la pérdida de vigencia de la Ponencia, por una falta de revisión de los valores catastrales en el plazo legal fijado, no conlleva automáticamente la pérdida de vigencia y efectos de los valores catastrales asociados, máxime cuando estos se constituyen como elemento previo referencial y necesario para la

determinación y cálculo de la base imponible al momento de la transmisión. La doctrina del TS reiterada en materia de valoraciones urbanísticas y expropiatorias, ya ha señalado, entre otras, STS de 12 de mayo de 2016 y de 2 de octubre de 2015, el desplazamiento del sistema de valoración catastral, pero no en lo relativo al valor catastral a efectos del IBI y por remisión en la liquidación del IIVTNU, en donde el valor catastral es uno de los elementos de la regla legal de cuantificación.

Así apuntaban : *“(…) la pérdida de vigencia de las Ponencias catastrales a las que se refieren los arts 27 y 28.4 de la Ley 6/98 debe entenderse en sentido formal (no material o económico), es decir, cuando haya expirado el plazo para que las Ponencias catastrales fueron aprobadas o, en su caso, cuando haya habido una modificación sobrevenida del planeamiento urbanístico incompatible con ellas (...), sin que pueda sostenerse su inaplicabilidad por la simple circunstancia de que las ponencias catastrales se desvíen de lo que , con mayor o menor fundamento, se reputa como el valor real de mercado, no constituye, en cambio, pérdida de vigencia. (...) Precisamente, para corregir esos desajustes de los valores de la ponencia en el dilatado espacio de su vigencia, se les aplica los coeficientes de revalorización previstos en las respectivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado (Art. 32 de la LCI). (...) Y como decíamos en la Sentencia de 23 de septiembre de 2013, si se estima que los montantes señalados en una Ponencia de Valores vigente son excesivamente bajos, la solución no estriba en inaplicarla en contradicción con las previsiones del Legislador, sino en impugnarla en tiempo oportuno, para que se ajusten más a la realidad, a todos los efectos, tanto tributarios como expropiatorios. (Sentencia de 9 de marzo de 2009 (casación 6582/5, FJ 4º). Estas mismas consideraciones son extensibles a la cuestión de actualización de los valores de las Ponencias catastrales, que debe sujetarse a los porcentajes establecidos en la Leyes de Presupuestos Generales por ordenarlo así la LCI”.*

8º) Si bien el art. 11.8 de la NF 42/89 prevé la revisión de los valores catastrales cada 8 años y

en relación con el procedimiento de valoración colectiva de carácter general, aplicable al caso que nos ocupa, se indica (art. 28.3 a) LCI) que este procedimiento **podrá iniciarse** una vez transcurridos, al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general y se realizará en todo caso, a partir de los 10 años desde dicha fecha, ello no implica la pérdida automática de vigencia y eficacia de la Ponencia anterior, sino el punto temporal de partida obligatorio, para iniciar el procedimiento de valoración citado y en tanto no sea aprobada la nueva ponencia de valores, en virtud del principio de seguridad jurídica, y de la incidencia crítica que tiene el valor catastral a efectos fiscales en la determinación de la base imponible del IIVTNU, debe mantenerse vigente la Ponencia anterior y por extensión sus valores catastrales asociados.

Por tanto, dentro de la obligación temporal del inicio de revisión de los valores, no es menos cierto que ello requiere inexcusablemente la aprobación de una nueva Ponencia de acuerdo con los procedimientos previstos en la normativa catastral y en tanto esto no se produzca, la LCI, ni tampoco la NF 42/89, en una interpretación teleológica o finalista de la norma, en ningún momento lo sanciona expresamente con la pérdida de vigencia de aquella Ponencia no revisada en el plazo legal.

Según la STSJPV 244/2018 de 18 de julio (Rec. Apelación nº 459/2018): *"la Ponencia de Valores aprobada el 22/3/2016 no tiene, ni puede tener efectos retroactivos sin vulnerar los preceptos de la legislación fiscal y del catastro inmobiliario que el apelante cita como infringidos (...); el Tribunal en ningún caso puede dar efectos retroactivos a un acto con efectos tan sólo "ex tunc"; en el caso de las Ponencias de valores catastrales una vez cumplidos los requisitos de notificación a los interesados dentro del año inmediatamente anterior a aquel en que se apliquen los valores catastrales revisados (...)"*

Así, y de conformidad con la misma normativa debe aplicarse la ponencia de valores notificada y aprobada con anterioridad a la fecha de

devengo del IIVTNU, aunque hubiere transcurrido el periodo previsto para su revisión (ocho años en lo que hace al caso) entre tanto no se apruebe una nueva Ponencia cuya entrada en vigor requerirá la notificación de los nuevos valores catastrales a los interesados antes de su aplicación para la determinación de la base imponible del IBI o, en su caso, del IIVTNU".

Añade el TSJPV (FJ 5): *"Además, la inaplicación de la Ponencia de valores catastrales que estuviese vigente a la fecha de devengo del Impuesto vs., la aplicación retroactiva de una Ponencia de Valores aprobada con posterioridad concierne, como el examen de la validez o nulidad de dicha Ponencia solo viable en el recurso directo que se interponga contra ella, al ámbito de la gestión censal y, por lo tanto, a una Administración Pública (la Diputación Foral) distinta de la competente (aquí el Ayuntamiento de Vitoria) para dictar el acto de gestión tributaria."*

En definitiva, la revisión o actualización de los valores catastrales ha de realizarse a través de los procedimientos o mecanismos establecidos por las normas (...); en ningún caso, el Tribunal puede sustituir a los órganos competentes para la modificación, revisión o actualización de valores catastrales (Diputación Foral y Juntas Generales) para so capa de sus desfase o actualización aplicar una Ponencia que no estaba vigente cuando se produjo el hecho imponible".

9º) Como se puede apreciar, la incidencia del valor catastral de los bienes de naturaleza urbana en el IIVTNU es absoluta, ya que es utilizado para establecer la base imponible del impuesto. De ahí que resulte necesario que a la fecha de devengo del impuesto que nos ocupa y a efectos de la determinación de su base imponible en la forma legal descrita, deba encontrarse previamente determinado en los términos de la LCI. La liquidación de la Plusvalía se funda en el presupuesto fáctico del valor catastral (línea argumental acogida por la STS de 20 de diciembre de 2004, Rec. 3709/1999 (RJ 2005,885)), habida cuenta que según el art 8 LGT, la determinación de la Base imponible y su devengo es materia estrictamente sujeta a reserva de Ley.

Es necesario resaltar que cuando nace la obligación tributaria todos sus elementos esenciales deben estar determinados en la Ley, de modo que no exista incertidumbre respecto de ellos y sin que su definición pueda quedar condicionada por un hecho futuro o incierto, ajeno a la voluntad del contribuyente, ya que de otro modo se estaría provocando una grave inseguridad jurídica. Todo ello nos lleva a que el valor catastral vigente y aplicable en el momento del devengo del impuesto era el establecido en la Ponencia del 2004, sin que puedan ser aplicación retroactiva los valores de la nueva Ponencia, publicada con posterioridad al devengo y antes de su entrada en vigor el 01/01/2017.

10º) De suerte que el art. 24.2 de la LCI dispone que toda modificación en el Catastro Inmobiliario a través de los procedimientos previstos en la misma, *incluirlá la determinación individualizada del valor catastral del inmueble afectado (...). Dicho valor catastral se determinará mediante la aplicación de la ponencia vigente en el primer ejercicio de efectividad de la incorporación o modificación del catastro (...).* Se observa, con carácter general la imposibilidad de su aplicación retroactiva, a salvo de las excepciones previstas en la LCI.

Tal como establece la STS de 14-06-2012 (RJ 2012\7401) FD sexto: “(...) *teniendo en cuenta que el devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se produjo en el año 2006, que es el año en que se produjeron las transmisiones de los terrenos; que la base imponible (...) se configuró conforme a los valores catastrales resultantes de la Ponencia de Valores (...), aprobada por Acuerdo 793/2004, (...); que los valores catastrales resultantes de la citada Ponencia de Valores se notificaron (...) en el año 2006, por lo que los mismos sólo pueden tener efectividad a partir del 1 de enero del año siguiente, y ello de conformidad con el artículo 11.7 de la Norma Foral 42/1989, (...) que exige que los valores catastrales resultantes de la Ponencia de Valores se notifiquen individualmente a cada sujeto pasivo “antes de la finalización del año inmediatamente anterior a aquél en que deban surtir efecto dichos va-*

lores”, por lo que si los valores catastrales se notificaron en el año 2006, como hemos dicho, los mismos surtirán efecto (...) en el año 2007, (...) sin que quepa atribuir a dichos valores catastrales eficacia retroactiva.

11º) Todo lo dicho, por remisión del art 107 y 65 del TRHL a las prescripciones de la LCI en materia de determinación y notificación del valor catastral, se corrobora con lo establecido en el art 75.3 TRLHL: “*Los hechos, actos y negocios que deben ser objeto de declaración o comunicación ante el Catastro Inmobiliario tendrán efectividad en el devengo de este impuesto inmediatamente posterior al momento en que produzcan efectos catastrales. La efectividad de las inscripciones catastrales resultantes de los procedimientos de valoración colectiva (...) coincidirá con la prevista en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario*”.

En definitiva, la consideración relativa a la irretroactividad de los valores catastrales revisados en un proceso de valoración colectiva con carácter general debe acogerse desde el punto de vista del momento en que despliegan legalmente su efectividad jurídica, siendo que la notificación de los mismos tendrá lugar dentro del año inmediatamente anterior a aquel en que deban surtir efecto los valores catastrales revisados, de lo que se infiere que no pueden desplegar sus efectos con carácter retroactivo y menos, hacer depender o condicionar en la fecha de devengo la determinación de la base imponible del IIVTNU, a que se produzca dicha efectividad diferida, en contra de la prescripción legal del art. 107 y 109 del TRLHL.

Por último, de acuerdo también con la doctrina constitucional, (SSTC 150/1990, de 4 de octubre (RTC 1990,150, FJ 8) y 182/1997, de 28 de octubre (RTC 1997,182) FJ 11), “*la retroactividad lesiona el principio de seguridad jurídica de modo especialmente intenso cuando afecte a impuestos ya devengados, como en el caso que nos ocupa; es decir altere el contenido de obligaciones tributarias nacidas con anterioridad a su entrada en vigor. No resulta razonable que si se ajusta la actuación administrativa a la realidad vigente*

en ese momento, mediante la liquidación del IIVTNU practicada, se altere retroactivamente dicha realidad, que gozaba de presunción de validez, mediante un acto administrativo cuyo contenido y momento de aprobación no se pueden aún conocer al momento del devengo, ni ello depende de la administración gestora del impuesto. La agresión al Principio de seguridad jurídica es clara, siendo un claro exponente del planteamiento de este criterio del devengo expuesto, el art. 10.2 de la LGT, para no admitir la retroactividad indicada, pues, según el art. 109 del TRLHL, el devengo del impuesto se fija en el momento de la transmisión".



30 AÑOS DE OCTE: BALANCE

JUAN MIGUEL BILBAO GARAY (*)

1. CONCEPTO DE ARMONIZACIÓN FISCAL

El término armonización es una expresión sobre la que la doctrina ha discutido ampliamente, intentando concretar su significado. La fijación con claridad de su sentido es una cuestión de gran importancia, ya que este concepto es utilizado en varios preceptos, tanto en el Tratado de la Unión Europea como en el Estatuto y el Concierto Económico, con un alcance y efectos de gran relevancia.

No cabe duda de que el establecimiento de principios armonizadores supone un límite al ejercicio de competencias por quien ostenta su titularidad. Por tanto, el contenido de una Ley de armonización debería quedar limitado al establecimiento de principios generales con el suficiente grado de abstracción como para permitir el normal ejercicio de la competencia legislativa autónoma al ente que la tenga reconocida.

En el ámbito europeo se ha pretendido su definición por confrontación con el término unificación. De esta forma se considera que el fin de la armonización fiscal europea no es, en ningún caso, la creación de un sistema fiscal europeo único para todos los Estados miembros. Por otro lado se ha intentado separar este término de otros como aproximación o coordinación o colaboración fiscal.

En el contexto europeo, la armonización fiscal tiene un mero carácter instrumental al servicio del mercado único y solo tiene sentido en la medida que trata de evitar distorsiones en la creación y funcionamiento de ese mercado único. No trata de suplantar la capacidad tributaria de los Estados miembros ni de unificar los tributos fiscales existentes en la Unión europea. La armonización fiscal europea no es un fin en sí misma y hay que justificar su necesidad en razones objetivas. En estos últimos años la armonización fiscal de la imposición directa ha tenido también como objetivo evitar la erosión de bases imponibles (BEPS), la aproximación de las bases imponibles en el impuesto sobre sociedades (proyecto BICIS) y el desarrollo de las obligaciones de intercambio de información entre Estados miembros con el objetivo de lucha contra el fraude fiscal.

Por tanto, la armonización fiscal debe tener un principio inspirador, estar fundamentada jurídicamente a favor del órgano que pretenda dictar la norma armonizadora y tener una finalidad que la justifique. Asimismo las normas armonizadoras que se aprueben deben estar regidas por el principio de proporcionalidad.

2. PRINCIPIOS ARMONIZADORES DEL CONCIERTO ECONÓMICO.

2. 1. Principios armonizadores generales

En el artículo 2 del vigente Concierto Económico se enumeran los principios generales que deberán inspirar el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos. Entre ellos:

(*) Inspector de Finanzas de la Hacienda Foral de Bizkaia. Presidente del OCTE en los períodos 1995-2009 y 2013-2017

- Principio de solidaridad.
- Atención a la estructura general impositiva del Estado.
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado de acuerdo con lo establecido en el propio Concierto.
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración entre los Territorios Históricos, según las normas que a tal efecto dicte el Parlamento Vasco.
- Sometimiento a Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español.

El artículo 3 de la Ley del Concierto Económico, han sistematizado en cuatro los principios armonizadores aplicables a las relaciones tributarias con el Estado.

- Adecuación de la normativa foral a la L.G.T. en cuanto a terminología y conceptos.
- Respetar la libertad de circulación y establecimiento de personas y libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el estado español.
- Utilización de la misma clasificación de actividades industriales, comerciales, de servicios, profesionales, agrícolas, etc.
- Mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

2. 2. Normas armonizadoras concretas

Además de estos principios armonizadores generales de los artículos 2 y 3 que hemos citado, el texto del Concierto Económico contiene normas armonizadoras concretas

Así, en relación con los impuestos *directos* hay que señalar los siguientes:

Artículo 8. uno: En la exacción de retenciones e ingresos a cuenta (por rendimientos profesionales), las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

Artículo 9.dos: En la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta (rendimientos del capital mobiliario), las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

Artículo 10.dos. En la exacción de las retenciones correspondientes al Gravamen especial sobre premios a determinadas loterías y apuestas, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

En relación con los impuestos *indirectos* se establecen normas de armonización específicas para cada impuesto. Frente al principio general de autonomía en los impuestos directos concertados, los impuestos indirectos tienen normas armonizadoras más estrictas, al igual que ocurre en el contexto de la Unión Europea. Podríamos denominar la armonización de los impuestos indirectos, como una armonización fiscal de alta intensidad. Así, tenemos que se definen como tributos concertados "que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado" los siguientes impuestos indirectos:

- Impuesto sobre el Valor Añadido
- Impuestos Especiales de fabricación
- Impuesto sobre primas de seguro

En cuanto a los *tributos locales* contemplados en la sección 15 del Concierto, los principios armonizadores son de baja intensidad.

3. LA ARMONIZACIÓN INTERNA EN LA C.A.E.

3.1. Fundamento jurídico

En primer lugar hay que referirse al propio EAPV, en su artículo 41.2. a) establece la capacidad de los Territorios Históricos para mantener, establecer

y regular, dentro de su territorios, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.

Se puede apreciar cómo las normas armonizadoras, de coordinación y colaboración se hallan presentes tanto para la relación con el Estado, como para la propia interrelación de los Territorios Históricos, a través del Concierto Económico y de las leyes que dicte el Parlamento Vasco. El Estatuto residencia en sede del Parlamento Vasco esta potestad armonizadora.

La siguiente referencia legal a la armonización, coordinación y colaboración la encontramos en la Ley del Concierto Económico. El artículo 3.1.4º dice:

“El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que a tal efecto dicte el Parlamento Vasco”.

Por último llegamos a la Ley 27/1983, conocida como Ley de Territorios Históricos (LTH), la cual recoge esta previsión en el artículo 14.3:

“Sin perjuicio del ulterior desarrollo por el Parlamento Vasco de las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos, al amparo de lo dispuesto en el artículo 41.2a) del Estatuto de Autonomía, las disposiciones que dicten sus Órganos Forales competentes, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos”.

Aquí la LTH utiliza una redacción más contundente en el sentido de que utiliza la expresión de que los Órganos Forales “regularán de manera

uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos” y remite al Parlamento el ulterior desarrollo de normas de armonización fiscal.

Esta mayor intensidad de la LTH se explica quizás, aparte de la coyuntura política del momento en que se aprobó la Ley, porque la LTH estableció, en el año 1983, por primera vez en el contexto interno de la CAE un modelo de distribución de recursos tributarios de “riesgo compartido” o “bolsa común de recursos” alimentada con la recaudación de todos los tributos concertados (se excluyen los tributos locales) que por primera vez se establece legalmente en el interior de la CAE.

El título II de la LTH, es una cuestión clave para entender el modelo de distribución de recursos tributarios “de riesgo compartido” que tenemos en la CAE desde 1983 desarrollado posteriormente por las sucesivas Leyes Quinquenales de Aportaciones.

Este modelo de riesgo compartido, junto con la asimetría entre las competencias de recaudación y las competencias de gasto público que se da en la CAE, trae causa del legítimo interés recíproco de todas las instituciones en la armonización de los sistemas tributarios forales por razones económicas.

Desde el punto de vista de la configuración interna de los recursos tributarios disponibles, la ley de Armonización Coordinación y Colaboración Fiscal es el corolario lógico de la Ley de Territorios Históricos y de las Leyes Quinquenal de Aportaciones y forma junto a estas dos leyes una auténtica “constitución interna” o al menos una “constitución financiera interna” tal como señala el profesor DE LA HUCHA, el cual se muestra partidario de unificar las tres leyes en un único texto legal que regule la distribución competencial y financiera del entramado institucional de la CAE.

3.2 La Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal

En virtud de las previsiones estatutarias y legales que acabamos de citar, se dictó la Ley 3/1989

de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal entre los Territorios Históricos.

Se daba de este modo un paso fundamental en la configuración del entramado institucional de la CAE, paso que a su vez adquirió especial relevancia en el ámbito de las relaciones tributarias entre las diferentes instituciones afectadas.

La ley 3/1989 tiene un conjunto de objetivos inspiradores que son el eje fundamental de la misma. Estos objetivos, como señala la exposición de motivos, son:

- la simplificación de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos facilitando el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- coordinar las actuaciones conducentes a la represión del fraude fiscal mediante planes conjuntos de inspección e intercambio automático de información entre las Diputaciones Forales del País Vasco.
- armonización de la normativa tributaria, con especial referencia a la relativa a incentivos fiscales.

En cuanto a la parte dispositiva la Ley tiene 5 Capítulos, 17 artículos, una Disposición adicional y tres disposiciones finales.

En cuanto a su contenido, la Ley dedica los 7 primeros artículos a la armonización de la normativa tributaria foral y enumera los elementos sustanciales susceptibles de ser armonizados por el Parlamento Vasco, "*cuando proceda*". En este sentido, La ley se limita a establecer un marco para la armonización de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos en lo que se refiere a la normativa propia de los mismos. Se trata pues, de una ley marco que diseña los límites en los que se iban a desarrollar las leyes armonizadoras de las diferentes materias que en cada momento estableciera el Parlamento Vasco. Tal y como la ley indica, la necesidad de abordar el tema de manera delicada y respetuosa con las competencias de las diferentes instituciones, así como la búsqueda de un mecanismo ágil y

adaptable a la propia dinámica de la normativa tributaria ha aconsejado la adopción de la vía de una ley marco como fórmula más idónea para abordar con garantías este proceso de armonización, coordinación y colaboración.

Los artículos 8, 9 y 10 de la Ley contemplaban una especie de centralización del cumplimiento de las obligaciones tributarias relativas al IS al IVA y a las retenciones a ingresos por contribuyentes que operasen en más de un Territorio Histórico. En base a estos artículos, se desarrollaron Ordenes Forales que permitían a grandes contribuyentes centralizar en una sola Hacienda Foral, la del domicilio fiscal, los pagos por obligaciones tributarias y luego se transferían o compensaban los cobros realizados entre la Haciendas Forales. Estos artículos también han quedado superados por el transcurso del tiempo. Hay que tener en cuenta que en 1989, no existía Internet, ni existía la Administración electrónica, ni las plataformas informáticas para pago de impuestos.

Más relevancia o trascendencia han tenido los otros 7 artículos de la Ley 3/1989, es decir del artículo 11 al 17, que mantienen hoy día su razón de ser y que han sido el soporte jurídico de la armonización coordinación y colaboración desarrollada a lo largo de estos 30 años.

El artículo 11 regula el Informe preceptivo que el OCTE debe emitir y la obligación de las Diputaciones Forales de remitir los proyectos normativos antes de su aprobación. El OCTE debe emitir su Informe en el plazo 30 días o de 10 días en caso de urgencia. Se trata de una armonización "ex ante" y no vinculante, pero que permite a las otras dos DD.FF. y al Gobierno Vasco conocer y analizar los proyectos normativos de cualquiera de los Territorios antes de su aprobación.

El artículo 12 se refiere a la coordinación y el artículo 13 habla de los Planes de Inspección conjunta. El artículo 14 regula la emisión del Informe del OCTE en relación con las Consultas Vinculantes presentadas por los contribuyentes ante las Haciendas Forales, a efectos de coordinar una respuesta homogénea. Esta armonización de las consultas tributarias permite también la apli-

cación de criterios homogéneos en la gestión tributaria.

Hay que decir que estas funciones se han desarrollado con regularidad y sistemática durante estos 30 años.

El artículo 15 hace referencia a la coordinación e intercambio de datos en orden a la exacción de los tributos concertados y el establecimiento de intercomunicación técnica necesaria. Este mandato de la Ley también se ha desarrollado formalmente a través de Convenios de Colaboración firmados por las Diputaciones Forales entre sí y entre estas y el Gobierno Vasco a efectos de intercambio de información, Convenios que están recogidos en las Actas del OCTE.

Por último, los artículos 16 y 17 se refieren a la propia creación del OCTE, a su composición y funciones. También son artículos que han desplegado sus efectos mantienen su plena efectividad práctica.

3.3 El Órgano de Coordinación Tributaria. La coordinación y la colaboración.

El artículo 16 del Capítulo III de la Ley 3/1989, constituye el Órgano de Coordinación Tributaria y establece su composición y el artículo 17 establece sus funciones. Es un órgano consultivo.

La composición de este Órgano es paritaria entre el Gobierno Vasco, con tres representantes nombrados a propuesta del Consejero de Hacienda y Administración Pública, uno de los cuales será el presidente, y las Diputaciones Forales, con un representante por cada una de ellas. Posteriormente, la composición del OCTE, ha sido modificada, tras la modificación de la Ley 3/1989, mediante la Ley 2/2016, de 7 de abril, de Instituciones Locales de Euskadi que prevé la incorporación de tres representantes de los municipios vascos, uno por cada Territorio Histórico, que se incorporan al OCTE cuando se tratan asuntos relacionados con los tributos locales.

Se dice, también en la Ley, que el Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco debe asegurar al Órgano de

Coordinación Tributaria el apoyo técnico y administrativo necesario para su funcionamiento.

Sus funciones son:

- impulsar la coordinación y colaboración entre las Diputaciones en el ejercicio de sus competencias tributarias, en aras a lograr una mayor eficacia en la gestión.
- emitir informes en relación a los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativas a materias objeto de armonización.
- emitir cuantos informes le sean solicitados por las Instituciones Comunes de la CAPV o por los Órganos Forales de los Territorios Históricos en materia tributaria.
- elaboración y seguimiento de los planes conjuntos de inspección.
- informes sobre consultas vinculantes.
- publicar un informe anual integrado de la actuación de la Hacienda vasca donde se proporcione información relativa a la gestión e inspección.

4. POSICIÓN JURÍDICA DEL PARLAMENTO VASCO Y LOS TT.HH. EN LA ARMONIZACIÓN FISCAL INTERNA.

4.1. Posición jurídica del Parlamento Vasco

En coherencia con la potestad exclusiva de los TT.HH. para regular el sistema tributario y por otra parte con la necesidad de armonización interna, el Estatuto de Autonomía atribuye al Parlamento Vasco la competencia de dictar normas de armonización coordinación y colaboración fiscal.

Ahora bien, la potestad armonizadora está sujeta a límites. El Parlamento Vasco no puede sustituir a las Juntas Generales, ni regular de forma genérica o con carácter global los impuestos concertados en cuestión. El problema se centra por tanto en definir el alcance o contenido de la norma armonizadora y en justificar su necesidad.

La propia Ley 3/1989 de 30 de mayo, de Armonización Coordinación y Colaboración fiscal, que la armonización no es unificación y que es compatible con las diferencias de regulación normativa siempre que se garantice una presión fiscal global similar. La potestad armonizadora estaría, por tanto, limitada por la existencia previa de diferencias normativas, que afecten a los elementos sustanciales de los impuestos establecidos en la Ley 3/1989 y no a otros elementos posibles en la estructura del impuesto en cuestión.

La armonización debe ser en todo caso excepcional y no sustituye la competencia de las Juntas Generales para regular los tributos concertados.

Asimismo, una ley armonizadora debería tener como destinatarias a las propias Juntas Generales de los TT.HH. y no a los contribuyentes. La regulación y establecimiento y aplicación de los tributos concertados, incluidas las supuestas normas armonizadoras que eventualmente dictara el Parlamento, siempre deberá realizarse por los propios Órganos Forales que son los titulares de la competencia.

Por tanto, es evidente que el Estatuto y el Concierto Económico residen en el Parlamento Vasco la potestad armonizadora pero no está delimitado ni su contenido ni su alcance.

4.2. Posición jurídica de los TT.HH.

Es también el propio Estatuto de Autonomía el que recoge la capacidad exclusiva de los TT.HH. para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario. Los TT.HH. disfrutan de autonomía fiscal, lo cual quiere decir, entre otras cosas, que sus respectivas Juntas Generales aprueban su propia normativa sobre la materia y sus correspondientes Diputaciones Forales la ejecutan. Ninguna otra institución puede suplantarles en estas actividades.

Obviamente, cualquiera de los TT.HH. podría plantear la cuestión de competencia ante la Comisión Arbitral, ante un eventual proyecto armonizador del Parlamento Vasco. La present-

ación de esta cuestión de competencia supondría la suspensión del proyecto de ley armonizador hasta que se pronunciara la citada Comisión Arbitral.

Ahora bien, las potestades tributarias de los TT.HH. están también limitadas como hemos señalado anteriormente. Esta sujeta a una doble armonización. Se ejercen en un marco normativo externo delimitado por el Tratado de la Unión Europea y la armonización fiscal derivada de las directivas y reglamentos comunitarios y los principios armonizadores con el sistema tributario del Estado establecidos en el Concierto Económico y a los que nos hemos referido en el apartado 2.

Por otra parte, estas potestades tributarias se ejercen también en un marco normativo interno de la Comunidad Autónoma de Euskadi, consecuencia obviamente de la integración de los TT.HH. vascos en la Comunidad Autónoma de Euskadi. Este marco o bloque normativo es el que podríamos denominar la *constitución interna* de la Comunidad y está definido por la Ley de Territorios Históricos, Las Leyes de Aportaciones y la Ley de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal. Una exigencia derivada de este marco normativo interno es la de que los sistemas tributarios forales deben estar armonizados entre ellos.

5. NECESIDAD DE ARMONIZACIÓN, COORDINACIÓN Y COLABORACIÓN FISCAL INTERNA.

5.1. Razones de orden económico: Sistema de Riesgo compartido establecido por la LTH en 1983. Leyes de Aportaciones y el Fondo de garantía. La asimetría del modelo en el ingreso y gasto de los recursos tributarios concertados.

Las Diputaciones Forales son las titulares de la potestad de recaudar los tributos concertados y en consecuencia asumen la responsabilidad de garantizar la suficiencia financiera del conjunto de las Instituciones de la CAE, tanto de los municipios (tutela financiera) como del Gobierno Vasco que tiene asignadas las principales competencias y cargas presupuestarias de las políticas de gasto público en la Comunidad.

En el orden económico la necesidad de armonización coordinación y colaboración fiscal, resulta imprescindible, desde la aprobación de la LTH en 1983. Las medidas tributarias adoptadas por cualquiera de las tres Diputaciones Forales afectan directamente a los recursos disponibles de las demás Administraciones (las otras Diputaciones Forales, el Gobierno Vasco y las entidades locales). Ello es consecuencia del sistema de participación conjunta en un sistema de riesgo compartido en la distribución de los recursos derivados del Concierto, sistema establecido por la LTH en 1983.

En efecto, en un modelo de riesgo compartido como el establecido por la LTH y las sucesivas Leyes Quinquenales de Aportaciones se produce lo que podríamos llamar los impactos o efectos colaterales de las medidas tributarias incentivadoras adoptadas (menor recaudación) por una Hacienda Foral en los recursos disponibles de las otras dos Haciendas Forales y del Gobierno Vasco. Por tanto, como estamos en un modelo de bolsa común de recursos a compartir, la Diputación Foral que propone una medida incentivadora tiene la capacidad de centrifugar gran parte del coste recaudatorio de la medida propuesta al resto de los Territorios, al Gobierno Vasco y a las entidades locales. Lo mismo ocurre con las medidas tributarias destinadas a aumentar la recaudación. El incremento de recursos obtenido por la medida propuesta por una Diputación Foral se distribuye en el sistema, resultado afectado por el impacto colateral las otras dos Diputaciones, el Gobierno Vasco y las entidades locales.

Por otra parte, tal como está configurada la CAE, hay una gran asimetría entre la atribución de las competencias de recaudación tributaria (DD.FF.) y la asignación de obligaciones de gasto público (Gobierno Vasco).

Por tanto, cabe señalar la suficiencia financiera del conjunto de las instituciones públicas de la C.A.E., como causa que pueda justificar una eventual actuación armonizadora, para garantizar, en su caso, dicha suficiencia financiera del conjunto de las instituciones públicas de la Comunidad Autónoma de Euskadi.

5.2. Razones de técnica tributaria: coherencia y eficiencia en la aplicación los sistemas tributarios forales. El denominado “intraconcierto”.

Desde el punto de vista de técnica o práctica tributaria, la armonización se justifica en la necesidad de evitar distorsiones y problemas de encaje en la aplicación de las distintas figuras tributarias y de simplificación de la gestión tributaria en diversos aspectos:

- Puntos de conexión internos homogéneos entre Territorios Históricos para la aplicación tanto de la normativa como de la inspección y gestión de los tributos.
- Contribuyentes comunes que operan en más de un territorio dentro del País Vasco.
- Intercambio de información. Planes de inspección, lucha contra el fraude, etc.

La necesidad de que los sistemas tributarios forales estén armonizados se justifica técnicamente en la necesidad de evitar contradicciones o solapamientos que pudieran darse entre las normas forales, en cuestiones como la ubicación del domicilio fiscal, el ámbito de aplicación territorial de los tributos concertados, los contribuyentes en volumen de operaciones que tributan a varias Diputaciones, etc...).

Esta sería una armonización basada en razones de técnica tributaria derivada de lo que denominamos como “intraconcierto”

Hasta el momento no ha sido necesario desarrollar una ley armonizadora del *intraconcierto* debido a la armonización voluntaria “ex ante” que se ha logrado en la redacción de las propias normas forales. Desde este punto de vista hay que decir que los sistemas tributarios forales están armonizados en estas materias, sin que haya sido necesaria la intervención del Parlamento Vasco. No obstante es necesario señalar que la ley de armonización carece de un mecanismo de resolución arbitral de conflictos de titularidad entre Diputaciones Forales, en relación con actuaciones o liquidaciones tributarias concretas

ante los mismos contribuyentes o contribuyentes compartidos.

Por último, la norma armonizadora también puede justificarse en la aplicación de normativa tributaria de obligada aplicación derivada de la Unión Europea o de los Tratados Internacionales, o de la normativa común, así como de la adopción de nuevos compromisos con el Estado que pueda asumir la Comisión Mixta del Concierto Económico. Sería esta una armonización sobrevenida que hasta el momento tampoco ha sido necesaria su ampliación o desarrollo.

6. CONCLUSIONES.

1. Hablar de armonización fiscal no ha sido ni es una cuestión pacífica. La dificultad se presenta porque la armonización afecta a determinadas facultades propias de un órgano diferente del que dicta la normativa armonizadora.

En este sentido resulta necesario ser respetuoso con la autonomía fiscal de los TT.HH. que son competentes para mantener, establecer y regular los tributos concertados de normativa autónoma particularmente el IRPF e Impuesto sobre Sociedades.

2. La normativa tributaria foral está sometida a varios niveles de armonización: (i) la armonización fiscal europea (ii) la armonización fiscal contenida en la propia ley del Concierto. (iii) la armonización fiscal interna que eventualmente pueda aprobar el Parlamento Vasco. En la situación actual la Ley 3/1989, es una ley marco que se limita a detallar los elementos sustanciales de los distintos tributos susceptibles de armonización "cuando proceda". No existen normas armonizadoras concretas aprobadas por el Parlamento Vasco.

3. La necesidad de una armonización en la materia tributaria que afecta a los tres territorios integrantes de una misma Comunidad, está justificada tanto por razones de práctica tributaria (encaje del ámbito de aplicación de las normas forales, la existencia de contribuyentes compartidos por las tres Diputaciones en el IVA y en el I.S.

etc...), como por razones económicas derivadas del modelo de distribución de recursos del que se dotó la CAE en 1983.

Es evidente que los sistemas tributarios forales no pueden ser muy diferentes y deben estar armonizados, tanto en normativa como en gestión, teniendo en cuenta el sistema de distribución de recurso de riesgo compartido establecido en 1983 en la LTH, el Fondo de Garantía establecido en la vigente Ley Quinquenal de Aportaciones o la propia redistribución trimestral interna de la recaudación del IVA y de los Impuestos Especiales que se realiza entre DD.FF a coeficientes horizontales.

4. La legislación constitutiva de la CAE (Estatuto, Concierto Económico y LTH) atribuye o residencia la competencia armonizadora en materia fiscal en el Parlamento Vasco, potestad armonizadora que puede afectar a las facultades originarias de establecer, regular y mantener los tributos que tienen atribuidas los Territorios Históricos.

La armonización "ex post" vía legislativa por el Parlamento Vasco, de una norma foral previamente aprobada en las Juntas Generales, resultaría casi siempre traumática y más que resolver una discrepancia tributaria sería el reflejo de un conflicto institucional. En todo caso la norma armonizadora "ex post" debería ser limitada, excepcional, justificada y proporcional al fin que se pretendiera. Una ley armonizadora tampoco puede suplantar la elaboración normativa general sobre tributos concertados que corresponde en todo caso a las Juntas Generales.

En mi opinión esta potestad de armonización "ex post" vía legislativa constituye más un mecanismo de cierre de los sistemas tributarios forales, potestad que el Estatuto residencia en el Parlamento Vasco, como máximo representante de la soberanía vasca, y su aplicación se justificaría en casos de discrepancias internas de calado en el propio sistema tributario o en la suficiencia financiera del sistema.

La situación de la fiscalidad es distinta a la que existía en 1989. Creo que actualmente estamos

lejos de la necesidad de aplicar una armonización "ex post" vía legislativa por el Parlamento Vasco. La propia tramitación de una ley armonizadora en el Parlamento Vasco tendría un futuro incierto en función de las mayorías políticas posibles y se entrecruzarían el debate sobre fiscalidad y el modelo de organización territorial del CAE. Siendo necesario que los sistemas tributarios estén armonizados, la vía del Parlamento Vasco no es la más adecuada. Por tanto, la necesaria armonización de los sistemas tributarios forales debe lograrse por otras vías.

5. Vista la evolución práctica que ha tenido la Ley 3/1989 de Armonización Coordinación y Colaboración Fiscal, las consecuencias más relevantes en estos 30 años han sido la constitución del propio OCTE, como órgano consultivo, cuya actividad ha hecho posible:

- La emisión sistemática y regular de Informes preceptivos por parte del OCTE que constituyen una especie de armonización normativa "ex ante" y no vinculante de los proyectos normativos.
- La homogeneización de las respuestas a las Consultas Vinculante presentadas por los contribuyentes ante las Haciendas Forales.
- La coordinación en la elaboración y redacción de la normativa tributaria, a través del Grupo de trabajo estable de normativa tributaria que funcionado todos estos años.
- La colaboración en el intercambio de información para mejorar la gestión tributaria y los objetivos de inspección.
- La incorporación de los representantes municipales al OCTE a partir de 2016, cuando se tratan asuntos relacionados con los tributos locales.

6. Una última reflexión para manifestar que el modelo interno de relaciones tributarias ha funcionado razonablemente bien. Hay que reconocer el importante papel que en este modelo ha desempeñado el OCTE, que a pesar de su

naturaleza de órgano consultivo y el carácter no vinculante de sus informes, es el único instrumento legal y formal existente para la coordinación, armonización fiscal y colaboración entre las instituciones vascas en la aplicación interna del Concierto Económico. El OCTE, ha sido un órgano permanente en la armonización de la normativa tributaria facilitando la coordinación entre instituciones y ha constituido un elemento de estabilidad en las relaciones institucionales

El modelo de relaciones tributarias y financieras internas en la C.A.E., que se fundamenta en el dialogo y el acuerdo entre Administraciones, adolece de mecanismos de cierre, arbitraje y resolución de conflictos en casos en que no se alcanza un resultado satisfactorio del través del consenso. Ello genera cierta conflictividad inter-institucional recurrente, tanto en materia tributaria como en materia de distribución de recursos.

La complejidad del entramado institucional vasco, como la distinta visión de los partidos políticos sobre la estructura institucional de la C.A.E., hace que resulte difícil, en la coyuntura actual, abordar con los consensos políticos necesarios, cualquier renovación de lo que hemos denominado la *constitución económica interna* de Euskadi de la cual la Ley de Armonización es una de sus piezas.

1. INTRODUCCIÓN.

Es cierto que los ordenamientos jurídicos, por lo general, tienden a asemejarse. Sin embargo, la particularidad de la mayoría de los ordenamientos es que no tienen por qué hacerlo, sino que su parecido con respecto a otros es fruto de la decisión de cada legislador, que ejerce libremente su soberanía.

Sin embargo, existen otros ordenamientos que están condenados a entenderse, o dicho de otro modo, a acercarse entre sí, no ya por voluntad propia, sino porque así está establecido. Es aquí cuando podemos empezar a hablar de armonización, o incluso hasta de uniformización. Ambas requieren, como punto de partida, de diferentes ámbitos de poder, tanto a nivel horizontal como a nivel vertical.

Así, a nivel horizontal, es necesario que existan diferentes ordenamientos (en este caso tributarios) iguales entre sí, que serán los que van a tener que armonizarse. No es posible la armonización, por tanto, si no existe otro territorio similar al nuestro o, en definitiva, un territorio con el que armonizarse.

Sin embargo, también es necesaria la vertiente vertical, principalmente porque el mandato de armonizarse viene impuesto, generalmente, por el ente verticalmente superior, común al resto de entes. En este sentido, la armonización, para que sea tal, debe de estar ordenada y regulada, y normalmente será este ente común quien la ordene.

Si trasladamos este esquema a las instituciones vascas, enseguida identificaremos a las entidades iguales como los 3 Territorios Históricos y al ente armonizador como la Comunidad Autónoma Vasca (CAV). Ahora bien, este esquema

que acabamos de identificar se repite no sólo en las instituciones vascas, sino en muchos otros ámbitos. Podemos destacar, en este sentido, la armonización que existe entre el Estado y el País Vasco, prevista en el Concierto Económico. Pero no sólo eso, ya que también existe un grado de armonización, cada vez mayor, dicho sea de paso, entre los ordenamientos tributarios de los Estados miembros, impuesto desde la Unión Europea, que en este caso ejerce de ente armonizador.

Así pues, como punto de partida, la armonización tiene sentido en el ámbito de Estados descentralizados (Estado con respecto a las Comunidades Autónomas de régimen común, o el Estado con respecto a las Comunidades Autónomas de régimen foral), pero este mismo esquema puede reproducirse en el ámbito de entidades supranacionales con un fuerte poder sobre los Estados que las integran (UE) o en el ámbito de la CAV, como Comunidad Autónoma que, a su vez, tiene una descentralización en los Territorios Históricos.

Si observamos todo lo anterior, podemos concluir que cuando hablamos de armonización, o de uniformización, siempre nos estamos refiriendo a ordenamientos jurídicos y, por tanto, de normativa, ya que es ésta la que se armoniza. De este modo, para que un ente pueda proceder a la armonización es necesario que ostente la competencia normativa, y por el contrario, no es posible que un territorio se armonice con la normativa de otro si no ostenta dicha capacidad normativa. A día de hoy no estaríamos hablando de armonización si los Territorios Históricos no ostentasen esta capacidad normativa.

Para poder seguir avanzando, es necesario ahora separar aún más la armonización de la uniformización, ya que la primera de ellas hace referencia a un acercamiento entre ordenamientos, mientras que la segunda se refiere a ordenamientos idénticos. Dicho de otro modo, mientras

(*) Jefe del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de la Hacienda Foral de Gipuzkoa

que en la armonización los entes territoriales que se armonizan tienen capacidad decisoria siguiendo unas reglas de armonización, en el caso la uniformización estos entes no tienen libertad de poder regular su propio ordenamiento, que viene impuesto por otras instancias.

Esto es lo que sucede, por ejemplo, en el ámbito de los Territorios Históricos, con respecto al IVA, que debe regularse por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, lo cual elimina cualquier margen de maniobra y capacidad normativa con respecto a este impuesto a los Territorios Históricos.

Con todo, y a modo de resumen, podemos que concluir que existen tres formas de confluencia de poder:

- La uniformización: que requiere de entes superiores o territorialmente más amplios con potestad plena sobre entes inferiores o territorialmente menores, que no tienen potestad ninguna.
- La armonización, que es la que nos ocupa, donde el ente inferior es quien tiene la competencia normativa y, sin embargo, el ente verticalmente superior se ha reservado un control sobre la misma, dirigido precisamente a que los ordenamientos autónomos se asemejen.
- Los ordenamientos separados, en los que los Estados son soberanos, autónomos y libres para decidir, dentro de su ámbito, sin intromisión alguna, el ordenamiento que desean, sin perjuicio de que, por voluntad propia, decidan asemejarse a otros.

Pues bien, una vez aclarados estos tres conceptos, y perfilado el concepto de armonización, vamos ahora a proceder a analizar en qué términos se regula la armonización fiscal en los diferentes ámbitos territoriales a los que hemos hecho referencia.

2. ARMONIZACIÓN FISCAL ENTRE TERRITORIOS HISTÓRICOS.

Para abordar la armonización existente en el ámbito de los Territorios Históricos con respecto a la Comunidad Autónoma Vasca, es necesario analizar el artículo 41.2.a) EAPV, que establece lo siguiente:

«a) Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por Ley.»

La primera de las cuestiones es que la potestad tributaria la ostentan los Territorios Históricos, que *podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario*. Así pues, la CAV quedaría vacía de poder tributario, en principio. Y digo en principio porque acto seguido, el EAPV establece condiciones de cómo esos Territorios Históricos deben ejercitar esa potestad o, dicho de otro modo, los límites de la misma, y lo hace a través de 3 principios:

- Atención a la estructura general impositiva del Estado.
- Atención a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el Concierto.
- Atención a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.

Llama la atención que las primeras dos cuestiones ya vienen reguladas en el Concierto Económico (artículos 2.Uno.Segundo y 3), por lo que podría sorprendernos su aparición en el Estatuto, ya que

no haría falta que el Estatuto regulase algo que ya viene regulado en el propio Concierto. Ahora bien, esto quizá tenga su lógica en que cuando se aprobó el Estatuto de Autonomía (Diciembre de 1979), aún no se había aprobado el Concierto Económico (Mayo de 1981). Quizá esto nos haga entender mejor la existencia de los guiones primero y segundo, pero lo cierto es que una vez aprobado el Concierto Económico, su existencia no añade nada nuevo con respecto a éste.

El tercer guion constituye la reserva competencial que ejercen la CAV sobre los Territorios Históricos, ya que se reserva la capacidad de dictar leyes para la coordinación, armonización y colaboración, que el Estatuto no describe, ni aclara, ni acota.

El siguiente hito temporal es la LTH (Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos), cuyo artículo 14.3 establece:

«3. Sin perjuicio del ulterior desarrollo por el Parlamento Vasco de las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos, al amparo de lo dispuesto en el artículo 41.2. a) del Estatuto de Autonomía, las disposiciones que dicten sus Órganos Forales competentes, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos.»

La LTH da un paso más con respecto al Estatuto. Bien es cierto que en primer lugar se ratifica en la facultad del Parlamento Vasco de dictar normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos, lo cual no añade nada nuevo puesto que ya se había establecido en el art. 41.2.a) EAPV, pero lo cierto es que introduce un aspecto novedoso y es que los THH regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos.

Llama poderosamente la atención el empleo del término "uniforme" que, recordemos, es una

forma de aproximación de los ordenamientos mucho mayor que la "armonización", ya que "uniforme" no permite fisuras, es decir, supone una regulación que debe ser idéntica.

Llegados a este punto, cabe destacar que la doctrina señala como elementos sustanciales del tributo los siguientes: hecho imponible, devengo, sujeto pasivo, base imponible, tipo de gravamen y cuota íntegra.

Para entender la novedad introducida por la LTH, hay que proceder al último de los hitos en este ámbito, que lo constituye la propia Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, y que completa el mandato del EAPV que posteriormente ratificó la LTH. Resultan destacables los siguientes párrafos de su Exposición de Motivos:

«Conviene dejar claro que en materia de armonización no se trata de alcanzar la misma por la vía de la uniformización de toda la normativa que deba emanar de los órganos competentes de los territorios históricos en materia tributaria. No se trata pues, de evitar toda posibilidad de diferenciación de un sistema tributario con otro, sino de establecer las líneas básicas por las que se deben desenvolver los mismos.

Que el sistema tributario establecido en los territorios históricos se caracterice por el acuerdo entre las partes que configuran un único todo, debe entenderse como la aspiración fundamental de esta ley. Ahora bien, ello no debe llevar a utilizar el mecanismo de uniformización como herramienta exclusiva de armonización.»

De entrada, el primer párrafo de los citados argumenta que no se trata de alcanzar la armonización por la vía de la uniformización, y esto nos puede llevar a pensar que esta Ley va a separarse de lo que dijo anteriormente la LTH, donde se decía que los elementos esenciales de los impuestos debían de regularse de modo uniforme en los 3 Territorios Históricos. Y lo cierto es que la idea que subyace en este primer párrafo de la

Exposición de Motivos obedece más al concepto de armonización que la regulación prevista en el artículo 14.3 de la LTH.

Sin embargo, ya el segundo párrafo de la Exposición de Motivos abandona esa idea de armonización para volver a utilizar la uniformización, retomando nuevamente el sentido del art. 14.3 LTH. Se trata, por tanto, de un viaje de ida y vuelta, iniciado en la uniformización del 14.3 LTH, para ir hacia la armonización del primer párrafo de la Exposición de Motivos de la Ley 3/1989, y volver después, a través del segundo párrafo, a la uniformización desde la cual habíamos partido.

Si analizamos el articulado de la Ley, debemos detenemos en el art. 2 que establece lo siguiente:

«Las normas tributarias de los Territorios Históricos observarán las normas que en materia de armonización fiscal establezcan las leyes del Parlamento Vasco sobre los aspectos y con el alcance señalados en la presente ley, además de las contenidas en la Ley del Concierto Económico.»

En cumplimiento de lo previsto en el apartado 3 del artículo 14 de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, las disposiciones que dicten los Órganos Forales competentes de los territorios históricos, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos.

El nivel de armonización alcanzado podrá permitir la existencia de disposiciones normativas diferentes en los territorios históricos, siempre que éstas garanticen una presión fiscal global equivalente en toda la Comunidad Autónoma.»

Este artículo regula todas las cuestiones posibles, incluso contrapuestas, sin aclarar ni tomar parti-

do por una claramente. De este modo, recoge en un mismo artículo y aplica en el mismo ámbito las ideas de armonización, uniformización y ordenamientos diferentes que hemos abordado al principio de este artículo.

Así pues, se remite en primer lugar a las normas establecidas en el Concierto (ya en vigor) y a otras futuras leyes de armonización fiscal, lo cual deja en evidencia la idea de ley marco que constituye esta Ley 3/1989, en virtud de su Exposición de Motivos. De este modo, podemos considerar que esta Ley viene a regular los principios por los que se regulará la armonización. Y entendido así es cuando cobran sentido los artículos 4 y siguientes de la Ley, donde el mandato, con respecto a cada impuesto, es que "se armonizarán **cuando proceda...**".

El segundo de los párrafos vuelve a la idea de la uniformización, que creímos en un momento abandonada en virtud de la Exposición de Motivos, y que finalmente se formula exactamente en los mismos términos que los abordados en la LTH. Podemos afirmar, por tanto, que no se regula nada nuevo en este aspecto con respecto a aquella y que, en consecuencia, no se añade nada con respecto a lo que ya teníamos en vigor desde 1981.

Por último llama la atención, por su carácter novedoso y por su contradicción con respecto al párrafo interior, la irrupción de un tercer párrafo que permite la coexistencia de disposiciones normativas diferentes siempre y cuando se garantice la presión global efectiva equivalente de los tributos.

Este párrafo choca frontalmente con el anterior, que establecía que los elementos esenciales de los impuestos debían de ser uniformes, y resulta llamativo ya que ahora sí que se permite que existan normativas diferentes.

En el ámbito de la Comunidad Autónoma Vasca y de los Territorios Históricos lo cierto es que todos los principios armonizadores y la regulación relativa a la armonización terminan con esta ley que, como vemos, es de 1989. En este sentido,

hay que destacar que esta ley apenas ha sufrido modificaciones sustanciales, y que por tanto el contenido principal de la misma, que reproducimos ahora, se ha mantenido intacto durante 30 años.

Una de las razones por las cuales ésta ha sido la práctica a seguir es precisamente que se trata de una materia muy sensible, y constituye prueba de ello la contradicción evidente que existe en las tres disposiciones que han procedido a regular esta materia y que acabamos de analizar, donde se reproducen ideas contrapuestas en párrafos contiguos, tal y como se acaba de ver.

Otra de las razones que ha propiciado que no haya avances legislativos posteriores a esta Ley ha sido que ella misma creó el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) en su artículo 16, y a partir de esta fecha ha sido dicho órgano el que ha acogido la función armonizadora en el ámbito de la CAV y los Territorios Históricos, lo que ha supuesto el abandono, al menos de momento, de aquellas “futuras” leyes armonizadoras del Parlamento Vasco que se previeron en un primer momento.

Para concluir, y aunque no se ha abordado aún, resulta de extrema importancia el ámbito al que se ciñe esta armonización fiscal, que no es otro que el previsto en el Concierto Económico. Y es que como se ha adelantado anteriormente, cuando se habla de armonización (o uniformización), la competencia clave que subyace detrás de todo esto es la competencia normativa que, por otro lado, el Concierto Económico no atribuye a las Diputaciones Forales con carácter general en todos los impuestos concertados.

Por tanto, los Territorios Históricos tendrán capacidad de armonizarse entre sí en aquéllos impuestos concertados de normativa autónoma, sobre los que tengan una capacidad normativa plena o casi plena. Por el contrario, en aquéllos impuestos concertados que se regulan por las mismas normas sustantivas y formales que las previstas en cada momento por el Estado, difícilmente podrán los Territorios Históricos proceder a la armonización fiscal.

En base a ello, estos son los impuestos concertados de normativa autónoma sobre los que existe regulación en la Ley 3/1989, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Impuesto sobre el Patrimonio.
- Impuesto sobre Sociedades.
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Tasa Fiscal sobre el juego.
- Tributos Locales.

Sin embargo, no todos los casos suponen competencia plena, ya que existen limitaciones, como por ejemplo en algún tipo de retenciones en el IRPF y en el IS, determinados conceptos que guardan relación con el régimen de consolidación fiscal en el IS, las operaciones societarias y letras de cambio en el ITPAJD.

3. ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL CONCIERTO ECONÓMICO.

Quizá en el ámbito del Concierto Económico es donde mejor se encuentran regulados los principios de la armonización fiscal, ya que el Concierto destina 3 artículos a esta cuestión. Así, sus artículos 2, 3 y 4, abordan los principios generales, la armonización fiscal, y la colaboración fiscal, respectivamente.

Ahora bien, ya hemos señalado en el epígrafe anterior que estos principios se refieren tan sólo a determinados impuestos, que constituyen básicamente la imposición directa (y no a toda ella), ya que el Concierto Económico, en los artículos destinados a la concertación de cada uno de los impuestos, se reserva en muchos casos la potestad normativa exclusiva. Ello sucede por ejemplo en el ámbito del IVA, los Impuestos Especiales, las operaciones societarias del ITPAJD, o la tributación relativa a los no residentes sin es-

tablecimiento permanente. En este sentido hay que destacar que los últimos impuestos que se han concertado han seguido esta línea, es decir, que el Estado se ha reservado la capacidad normativa exclusiva, quedando las instituciones forales sin potestad normativa.

Los Impuestos concertados que deben regirse por las mismas normas sustantivas y formales que el Estado son las siguientes:

- Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Impuestos Especiales.
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (parcialmente: operaciones societarias y letras de cambio).
- Impuesto sobre la Renta de No Residentes (parcialmente: no residentes sin establecimiento permanente).
- Impuesto sobre Actividades de Juego.
- Impuesto sobre las Primas de Seguro.
- Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica.
- Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica.
- Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas.
- Impuesto sobre el valor de la Extracción de Gas, Petróleo y condensados
- Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.
- Impuesto sobre los Depósitos en Entidades de Crédito.

Por tanto, con respecto a todos estos impuestos, no cabe hablar de armonización, ya que en estos supuestos lo que se produce es una uniformización total con respecto al Estado, prevista así en el Concierto Económico, no con carácter global en un artículo, sino individualmente de forma separada para cada uno de dichos impuestos.

Así pues, en estos impuestos, los Territorios Históricos son vaciados de su potestad normativa, que es ejercida unilateralmente de modo uniforme por el Estado para todos ellos, y se produce la quiebra de la armonización de la que hablábamos al principio, sobre la que expusimos que requería de una potestad normativa compartida.

Dicho esto, podemos empezar ahora el análisis de los principios generales establecidos en el Concierto precisamente el artículo 2, que son cinco:

«Artículo 2. Principios generales.

Uno. El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

Primero. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

Segundo. Atención a la estructura general impositiva del Estado.

Tercero. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.

Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.

En particular deberá atenerse a lo dispuesto

en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas.

Dos. Las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias.»

Veamos uno a uno, y de forma somera, estos principios generales.

En lo que respecta a la solidaridad hay que decir que este artículo no añade nada nuevo, ya que este mandato ya se prevé en el Estatuto y en la Constitución. Además, el Concierto es posterior a ambas normas. No obstante, y ya que se regulan aquí todos los principios generales, desde un punto de vista sistemático parece lógica su inclusión.

El segundo de los principios resulta mucho más relevante ya que exige atención a la estructura general impositiva del Estado. Sin embargo, esta expresión resulta muy vaga, en primer lugar porque no resulta nada sencillo interpretar a qué se refiere con esa "atención", y en segundo lugar, porque tampoco queda claro que es la estructura general impositiva del Estado.

En ese sentido se viene aceptando que la estructura del ordenamiento tributario foral debe seguir la estructura general del Estado, es decir, que se trate de los mismos impuestos. El TC ha perfilado este concepto en sentido negativo en su Sentencia de 1 de diciembre de 2016, es decir, diciendo más bien lo que no es:

«Aquellos territorios han de establecer unos impuestos en los que sea "identificable la imagen de los que integran el sistema tributario estatal" [SSTC 110/2014, de 26 de junio FJ 3; y 118/2016, de 23 de junio, FJ 2 a)]; sin que quepa exigir una identidad regulatoria completa que llegue al punto de considerar que cualquier elemento contenido en la

norma estatal reguladora de cada una de las figuras tributarias que integran dicho sistema sea un elemento configurador de la estructura general impositiva del Estado.»

Así pues, podríamos decir que los ordenamientos forales deben tener impuestos que puedan identificarse o guardar relación con los impuestos existentes en el Estado, pero a su vez tienen margen para introducir cambios con respecto a estos, es decir, que no deben de regular cada uno de sus elementos en el mismo sentido que el Estado.

Otra vertiente de este principio se refiere a la posibilidad de crear nuevos tributos, y es que si bien es cierto que no está expresamente prohibido, no es menos cierto que los Territorios Históricos no tienen un artículo que permita hacerlo de forma expresa, cómo sí sucede en el Convenio Navarro, donde se permite la creación de nuevos impuestos, diferentes a los existentes en territorio común. En este sentido destaca el impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales, creado en Navarra en 2001, eliminado posteriormente en 2013, y recientemente instaurado nuevamente en 2019.

El tercero de los principios no es sino ratificarse en la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado de acuerdo con las normas del Concierto, lo cual no aporta demasiado, pues de la aplicación de las normas del Concierto se producirá precisamente esa coordinación, armonización fiscal y colaboración. No obstante, su inclusión aquí puede resultar lógica desde un punto de vista sistemático.

El cuarto de los principios es la coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos, siguiendo para ello las leyes de armonización que apruebe el Parlamento Vasco. Nuevamente este principio queda bastante vacío de contenido *per se*, en primer lugar porque ya se recoge en el EAPV y en la LTH y en la Ley de Armonización, y en segundo lugar porque queda supeditado a lo que apruebe el Parlamento Vasco en este sentido. Así pues, no añade nada nuevo a lo que ya exis-

tía, salvo el refrendo por parte de territorio común a esas leyes de armonización.

El quinto de los principios sería el sometimiento a los tratados y convenios internacionales, lo cual tampoco supone una novedad ya que los Territorios Históricos estarían obligados a respetarlos aun cuando no lo estableciese así el Concierto Económico.

El último principio, regulado en el apartado dos, separado de los cinco principios que acabamos de analizar, supone que la interpretación de las normas del Concierto, debe de hacerse de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria.

Hasta aquí los principios generales previstos en el artículo 2 del Concierto. Ahora bien, una vez finalizado esto, el artículo 3 se dedica la armonización fiscal, materia que nos ocupa, y enumera cuatro nuevos principios, que son los siguientes:

«Artículo 3. Armonización fiscal.

Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.

b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

d) Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y ar-

tísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo.»

Observamos nuevamente cómo la armonización fiscal queda supeditada solamente al ámbito normativo, ya que la entrada del artículo se refiere precisamente a la "elaboración de la normativa tributaria", y no a ninguna otra potestad.

El primero de los principios, que puede parecer baladí a simple vista, no ha resultado serlo tanto, ya que en base a este principio se ha declarado la nulidad e inconstitucionalidad de un precepto del IRPF (de las Normas Forales 8/1998 y 10/2006, respectivamente) en virtud del cual se estipulaba que la estimación objetiva no podía dejar sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica.

Para llegar a esa conclusión, tanto Tribunal Supremo como el Constitucional se ampararon en este principio regulado en el art. 3.a). del Concierto. En particular, la STC 203/2016, argumentaba de este modo:

«Si bien es cierto que el contenido de la estimación objetiva por signos, índices y módulos del territorio histórico puede ser diferente al establecido en el territorio común, las normas forales sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas deberán en todo caso –y porque así lo exige el art. 3 a) de la Ley del concierto– respetar las características intrínsecas del concepto de estimación objetiva ofrecido por la Ley general tributaria. En este sentido, la estimación objetiva por signos, índices o módulos de la base imponible de un tributo por su propia naturaleza sólo puede arrojar un resultado estimativo a diferencia de lo que acontece con la estimación directa. Por ello, no puede considerarse que respeta el concepto de estimación objetiva contenido en la Ley general tributaria aquel régimen que obliga al contribuyente, en el supuesto de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación del régimen de estimación objetiva, «a proceder al ingreso o

devolución de la cuota resultante» (art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006), pues la inamovilidad de la cuantía derivada de la correcta aplicación de la estimación objetiva es una característica intrínseca de aquel régimen de determinación de la base del tributo. En este mismo sentido se pronunció la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su Sentencia de 23 octubre 2014 (recurso de casación núm. 230-2012), al resolver un recurso frente a una norma foral fiscal distinta (el artículo 26.2 de la Norma foral del territorio histórico de Gipuzkoa 8/1998, de 24 de diciembre), pero de contenido similar a la enjuiciada en el presente proceso.

El apartado 2 del art. 30 de la Norma foral 10/2006 configura un régimen de determinación de la base imponible que no es alternativo a la estimación directa, sino que se superpone a la misma, permitiendo que ambos métodos puedan aplicarse sucesivamente para el cálculo de una misma obligación tributaria. El precepto impugnado configura así una estimación directa que se puede denominar como «impropia» dado que en el supuesto de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación del régimen de estimación objetiva se debe proceder al correspondiente ingreso o devolución de la cuota resultante. Se vulnera con ello la regla de armonización impuesta en el art. 3 a) de la Ley 12/2002 que obliga a los territorios forales a adecuar su normativa a la Ley general tributaria en cuanto a terminología y conceptos, lo que determina la nulidad del precepto foral por desfigurar el concepto de estimación objetiva contenido en este último texto legal del Estado, sin que existan especialidades o peculiaridades en la Ley del concierto que permitan, ex art. 3 a) de la Ley 12/2002, apartarse del mismo.»

El segundo de los principios lo constituye la presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el Estado. Este principio choca con su antecesor, regulado en la Ley 12/1981, que exigía a los Territorios Históricos una presión fiscal

efectiva global no inferior a la existente en territorio común. Este principio ha venido interpretándose de forma que la presión fiscal efectiva global debe de medirse para el conjunto del sistema tributario.

El tercer principio invoca una serie de principios generales del Derecho, como son el respeto a las libertades de circulación y establecimiento y la no restricción de la competencia empresarial, todos ellos propios del ordenamiento comunitario. Sin embargo, se estipulan aquí con respecto al ámbito interno, es decir, no entre Estados miembros, sino en el ámbito territorial español.

Por último, el cuarto principio se trata más bien de una exigencia, que nos lleva a tener que utilizar la misma clasificación de actividades económicas, o lo que se viene a llamar la CNAE, aprobada por territorio común.

Como última reflexión, cabe destacar que en la redacción original del Concierto Económico, aprobada en 1981, este mismo artículo constaba de 12 apartados, que además resultaban más estrictos que los que ahora se encuentran en vigor, por lo que podemos concluir que el mismo ha sufrido una variación considerable precisamente en aras a su flexibilización.

4. ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA.

La armonización en el ámbito de la UE tiene como protagonistas a los Estados miembros, que armonizan sus legislaciones en virtud de lo establecido por la UE, que en este caso ejerce de ente armonizador.

En el ámbito fiscal, existen dos vertientes bien diferenciadas (al igual que existían en el ámbito interno) entre la fiscalidad directa y la indirecta. De este modo, mientras la segunda ha sufrido una gran armonización, la primera apenas ha empezado el proceso armonizador.

Y ello es así porque la armonización en la UE requiere de unanimidad en el Consejo, aspecto que la hace aún más difícil. Y si bien en el ámbito

de la imposición indirecta se asumió sin mucha dificultad que era necesario armonizar dicha imposición de cara a establecer las reglas comunes de un mercado único, sin embargo esto no ha sucedido así en el ámbito de la imposición directa, que los Estados miembros han considerado su ámbito de poder, no mostrándose por lo general muy propensos a renunciar a él.

La armonización fiscal se regula en el artículo 113 TFUE, que establece lo siguiente:

«Artículo 113 (antiguo artículo 93 TCE)

El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.»

Así pues, tal y como hemos dicho, la armonización fiscal se regula específicamente en el ámbito de la imposición indirecta (los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos). Y es en este artículo en el que se ha basado toda la armonización que ha sufrido la imposición indirecta en el ámbito de la Unión Europea, que se ha hecho utilizando la figura de la Directiva, que es precisamente una fuente del Derecho comunitario tendente precisamente a esa armonización, ya que permite a los Estados cierto margen de maniobra, mientras que el Reglamento comunitario sería más propio de la uniformización, al ser de aplicación directa para todos los Estados miembros.

En este sentido, el primer impuesto en armonizarse fue el IVA, cuya armonización se inició en 1967 (hace ya más de 50 años). Así, la primera directiva fue la 67/227/CEE, siendo la primera gran referencia la sexta directiva, la 77/388/

CEE, a través de la cual se produjo, por un lado, la armonización de la Base Imponible y, de otro, el establecimiento de los tipos mínimos del Impuesto. En este momento, la última directiva general relativa al IVA es la Directiva 2006/112/CE.

En el ámbito de los impuestos especiales también se ha producido esta armonización desde un principio, ya que los inicios se remontan a 1972 (tan sólo 5 años más tarde que el IVA), si bien la misma ha tardado más tiempo en conseguirse. Y es que no es hasta 1992 hasta que se sientan las bases. Posteriormente, en 2003 se armonizó la estructura y se fijaron los tipos mínimos.

Con estos datos, cabe extraer una conclusión inicial, y es que la armonización en el ámbito comunitario no ha sido un camino fácil, y prueba de ello es que los procesos armonizadores se han prolongado bastante en el tiempo. Esta misma conclusión cobra más fuerza aún, si cabe, si la extrapolamos al ámbito de la imposición directa, que ha sido prácticamente nula hasta hace bien poco.

En este ámbito, ya no es el artículo 113 del TFUE el que se utiliza como base, sino el 115, que establece lo siguiente:

«Artículo 115 (antiguo artículo 94 TCE)

Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior.»

Lo primero que se observa de este artículo es que no se refiere al ámbito tributario, sino que es un artículo abierto a cualquier materia, "siempre y cuando incida directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior". Es, por tanto, una vía abierta para la UE, que no tiene más límite que ese principio.

Por otro lado, resulta curioso que este precepto no nos hable de armonización propiamente dicha, sino que utiliza la palabra "aproximación". Quizá esta aproximación de legislaciones obedece más a la idea inicial que hemos utilizado al inicio de este trabajo: los ordenamientos separados. Pues bien, quizá este artículo 115 podría estar hablando de aproximar precisamente esos ordenamientos separados, si bien lo cierto es que lo que caracterizaba a esos ordenamientos separados era la no intromisión de un ente jerárquicamente superior, aspecto que quiebra en este artículo 115, al permitir que la UE entre a "aproximar", a través de sus propias fuentes del Derecho (directivas), los ordenamientos de sus Estados miembros.

Con todo, lo cierto es que la UE ha utilizado esta "aproximación" en el ámbito de la imposición directa, a través de varias directivas. Choca la escasa producción de directivas en este ámbito, y que las mismas han venido aprobadas en grupos de dos, dos directivas en 1990 y otras dos en 2003, y es que las únicas directivas que se habían dictado en 50 años eran las siguientes:

- Directiva operaciones de reestructuración. 90/434/CE (Sustituida por la 2009/133/CE).
- Directiva matriz-filial. 90/435/CE (Sustituida por la D. 2011/96/UE).
- Directiva de intereses y cánones entre asociadas. 2003/49/CE.
- Directiva del ahorro. 2003/48/CE (derogada tras las DAC).

Ahora bien, esta tendencia cambió con la aparición de la DAC (Directiva de Cooperación Administrativa) y posteriormente de la ATAD (Directiva anti elusión fiscal), las cuales se debieron a razones como el fuerte impacto que ha tenido la crisis económica en los Estados miembros y en su recaudación, la elusión de bases imponibles, la creación del plan de acción BEPS por parte de la OCDE, y a su vez la creciente concienciación fiscal en el ámbito internacional, marcado con asuntos como los *Panama papers*.

Pues bien, en 2011 se aprueba la DAC, Directiva 2011/16/UE, de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que derogó a su vez la directiva del ahorro y que incluía la obligación de informar sobre determinados bienes y rentas entre países miembros de la UE. Pero es en 2014 cuando la UE toma conciencia y se produce un enorme crecimiento de la armonización de la imposición directa, que si bien aún se hace en pequeños pasos, lo cierto es que mientras en 50 años a duras penas se habían aprobado 4 directivas, en 4 años se han producido 8 Directivas.

Los pilares de esta armonización han sido la Directiva de cooperación administrativa y la de antielusión fiscal, que han sido las herramientas utilizadas, si bien hay que tener en cuenta que las BEPS (y su origen FATCA) han marcado el inicio de este proceso armonizador, que la UE ha hecho suyo y ha incorporado en el ordenamiento comunitario. Las directivas han sido las siguientes.

DAC: Directive on Administrative Cooperation.

- DAC 1: Directiva 2011/16/UE: cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.
- DAC 2: Directiva 2014/107/UE: CRS. Intercambio información bancaria.
- DAC 3: Directiva (UE) 2015/2376: Tax ruling.
- DAC 4: Directiva (UE) 2016/881: Informe CbC.
- DAC 5: Directiva (UE) 2016/2258: Acceso información sobre blanqueo de capitales.
- DAC 6: Directiva (UE) 2018/822: Mecanismos de planificación fiscal agresiva.

ATAD: Anti Tax Avoidance Directive.

- ATAD 1: Directiva (UE) 2016/1164.
- ATAD 2: Directiva (EU) 2017/952.

Sin embargo, los dos proyectos más importantes en el ámbito de la armonización de la imposición

directa se están trabajando en la actualidad, y se trata de los proyectos BICIS y BICCIS (Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades y Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades, respectivamente).

Mientras el primer proyecto supone una armonización de la base imponible del impuesto sobre sociedades, el segundo supone un proyecto más ambicioso, que permitiría a las multinacionales el cálculo de un impuesto sobre sociedades, cuya cuota se repartiría entre los Estados miembros en función de magnitudes como el volumen de negocios o el número de trabajadores.

Con todo, parece que la UE ha iniciado con fuerza un camino en el que aún queda mucho que recorrer y, de mantenerse esta tendencia, constituye sin duda el campo de actuación más importante en futuro, máxime teniendo en cuenta que la armonización a nivel europeo de la imposición directa supone directamente la necesidad por parte de los Territorios Históricos de adaptarse a ella.

I. INTRODUCCIÓN.

Hablar de armonización fiscal en el ámbito interno vasco es analizar las relaciones entre las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y las Instituciones Forales de los Territorios Históricos en materia, fundamentalmente, del ejercicio de la potestad normativa para regular los diferentes tributos que conforman el sistema tributario de cada territorio foral.

Hablar de armonización fiscal es, básicamente y en el ámbito señalado, responder a la siguiente pregunta: ¿hasta qué punto las Instituciones Forales, a la hora de elaborar la normativa tributaria, están, o pueden estar, condicionadas o afectadas por reglas armonizadoras aprobadas por el Parlamento Vasco?

II. PUNTO DE PARTIDA: ESTATUTO DE AUTONOMÍA, CONCIERTO ECONÓMICO Y LEY DE TERRITORIOS HISTÓRICOS.

De forma esquemática se puede dibujar el siguiente marco jurídico en el que se va a aprobar, por el Parlamento Vasco, la ley de armonización fiscal¹.

Tanto el Estatuto de Autonomía, como el Concerto Económico señalan que la capacidad para legislar y establecer el régimen tributario corresponde a las Instituciones Forales, pudiendo el Parlamento Vasco dictar normas con finalidad armonizadora. Además, el Concerto Económico concreta las normas de armonización entre el Estado y el País Vasco.

Los términos utilizados tanto en el Estatuto de Autonomía, como en el Concerto Económico plantean la cuestión de si el contenido armoni-

zador entre el País Vasco y el Estado debe ser similar, o guardar una cierta similitud, con la armonización "Comunidad Autónoma y Territorios Históricos".

A este respecto parece razonable señalar que los principios armonizadores con el Estado y entre los Territorios Históricos deben tener una cierta relación en cuanto su formulación. Esto es, parece difícil justificar que frente a una relación concreta y detallada, en cuanto a su especificación, de las normas armonizadoras con el Estado, la armonización entre los Territorios Históricos pueda alcanzar tal grado de detalle que anule, o conculque de forma importante, la capacidad legislativa de las Instituciones Forales.

En este sentido, Tomás Ramón Fernández² señala que "la posición del Parlamento Vasco en este punto no difiere sustancialmente, por tanto, de la que es propia de las Cortes Generales y está definida en el apartado 2.a) del artículo 41 (se refiere al Estatuto de Autonomía), de acuerdo con los mismos parámetros..." y a las que dicte el Parlamento vasco para idénticas finalidades (coordinación, armonización fiscal y colaboración) dentro de la Comunidad Autónoma". Su función es, por consiguiente, del mismo signo que la estatal y la valoración de su legitimidad debe hacerse, en consecuencia, con arreglo a idénticos criterios. Ni el Parlamento Vasco, ni las Cortes Generales pueden pues suplantar a los Territorios Históricos en el ejercicio de su competencia privativa de mantener, establecer y regular su propio sistema tributario. Sus poderes se limitan a asegurar una cierta armonía sobre la base de unos principios comunes y a garantizar unas determinadas relaciones que hagan posible la imprescindible homogeneidad técnica de unos sistemas tributarios peculiares que, sin mengua de su eventual singularidad, constituyen pie-

¹ Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal.

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

² FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, T. R. "Los derechos históricos de los Territorios Forales. Bases constitucionales y estatutarias de la Administración Foral Vasca". Editorial Civitas. Madrid. 1985.

zas de un conjunto destinado a funcionar como tal (la Hacienda autonómica en un primer nivel y la estatal en un segundo nivel), sin distorsiones ni contradicciones internas. Eliminar éstas y asegurar el necesario engarce de las distintas piezas ha de ser el objetivo de estas normas."

También conviene destacar el contenido de la doctrina del Tribunal Supremo³ que, al examinar el principio de armonización con el Estado, señala que "en los tributos concertados de normativa autónoma es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones que pueden tener su origen en el artículo 4^a del Concierto Económico". En efecto, continúa señalando el Tribunal Supremo, la aplicación de estos principios armonizadores no pueden menoscabar o eliminar la capacidad normativa de que disponen las Instituciones Forales de tal forma que conviertan a éstas en meros amanuenses de la legislación de régimen común.

Por su parte, la ley de Territorios Históricos⁵ establece que el Parlamento Vasco aprobará normas armonizadoras si bien, y sin perjuicio de ellas, las Instituciones Forales regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos Impuestos. Señalado lo anterior, se aplaza la operatividad de esta medida hasta el momento en que así lo disponga la ley armonizadora que apruebe el Parlamento Vasco.

Esta ley da un paso importante en la cuestión que nos ocupa toda vez que hace referencia a la regulación uniforme, por parte de las Instituciones Forales de los Territorios Históricos, de los elementos sustanciales de los Impuestos. El contenido de este artículo conduce, o es proclive a concluir, que el sistema de los Territorios Históricos debe ser uniforme, esto es, prácticamente igual. Si bien también hay que señalar que lo anterior

queda un tanto desactivado al señalar que ello será de aplicación a partir de la fecha que expresamente disponga la ley que, sobre coordinación, armonización fiscal y colaboración entre los Territorios Históricos, dicte el Parlamento Vasco.

Ahora bien, esta redacción deja abierta la puerta a la polémica respecto al concepto de elemento sustancial de los Impuestos. De hecho se interpuso un recurso de inconstitucionalidad⁶ al considerarse que se limitaba la capacidad normativa de las Instituciones Forales.

A este respecto, el Tribunal Constitucional, en su sentencia de 26 de abril de 1988,⁷ señaló que será la propia ley armonizadora que se apruebe en un futuro la que habrá de determinar lo que ha de entenderse por "elementos sustanciales".

Y termina el Tribunal Constitucional señalando que "...el examen de si (se) ha respetado la garantía institucional del régimen foral en materia fiscal habrá de hacerse, pues, respecto de los mandatos de esta ley (se refiere a la futura ley de armonización fiscal), sin que quepa un pronunciamiento sobre la cuestión cuando tal ley no constituye objeto del presente recurso, ni ha sido sometida al juicio de este Tribunal."

III. BORRADORES DEL PROYECTO DE LEY DE ARMONIZACIÓN FISCAL.

Antes de entrar a analizar los borradores de los proyectos de ley de armonización fiscal que terminaron en la aprobación por el Parlamento Vasco de la ley 3/1989, de 30 de mayo (sobre armonización fiscal, coordinación y colaboración), hay que recordar la escasa capacidad normativa de que disponían en aquellos momentos las Instituciones Forales para regular su propio sistema tributario.

De hecho, tras la modificación del texto concertado producida por la Ley 38/1997, de 4 de

3 Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 1996.

4 Esta referencia hay que entenderla, respecto del vigente Concierto Económico de 2002, al artículo dedicado a la armonización del País Vasco y el Estado.

5 Ley 27/1983, de 25 de noviembre (de Relaciones entre las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los órganos forales de sus Territorios Históricos).

6 Promovida por 50 senadores.

7 Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988, de 26 de abril.

agosto, que amplió de forma notable la capacidad normativa de las Instituciones Forales en el ámbito de los tributos directos, se procedió a modificar la citada ley de armonización fiscal de 1989. Esta modificación se realizó por la ley 4/1998, de 6 de marzo, que se adapta a la nueva redacción del Concierto Económico e incorpora nuevas materias armonizables consecuencia de la nueva capacidad normativa de las Instituciones Forales.

También, como nota previa, se quiere señalar que la ley armonizadora tenía un reto complicado cuál era conseguir un adecuado equilibrio entre la capacidad normativa de las Instituciones Forales y la existencia de un adecuado y razonable nivel de armonización entre los sistemas tributarios forales; armonización que corresponde al Parlamento Vasco. Se trataba, y se trata, de que las Instituciones Forales ejerzan su capacidad normativa sin que se produzcan desarmonizaciones sustanciales que afecten, fundamentalmente, a la financiación de la Comunidad Autónoma y a las consecuencias que de ello derivan.

En el contexto normativo antes señalado, delimitado por el Estatuto de Autonomía, el Concierto Económico y la ley de Territorios Históricos, se afronta la aprobación por el Parlamento Vasco de la ley armonizadora. Esta iniciativa legislativa generó bastantes temores en los territorios forales.

1.- Primer borrador.

El primer borrador del proyecto de ley remitido a las Diputaciones Forales para su análisis no las tranquilizó. ¿Cuáles eran las principales objeciones y observaciones que presentaba este primer borrador a juicio de la Diputación Foral de Álava, que es a la que me voy a referir en los siguientes comentarios a los diferentes borradores?

De forma resumida se pueden citar las siguientes:

1.- Se trataba de una ley marco que se limitaba a fijar aspectos o materias que posteriormente serían desarrollados por otras disposiciones. Por

este motivo el articulado de la ley utiliza expresiones condicionales ("podrán ser objeto de armonización", "tendrán la consideración de materias armonizables" o "se consideran materias armonizables"). De esta forma se deja para un futuro la concreción de los aspectos armonizadores.

En opinión de la Diputación Foral alavesa esta fórmula sería más o menos aceptable si se hubiera acudido a una forma de participación entre las Instituciones de la Comunidad Autónoma y las de los Territorios Históricos a la hora de concretar, en un futuro, las materias objeto de armonización efectiva. Ahora bien, resulta que el borrador del proyecto de ley reservaba la decisión sobre la concreción de las materias armonizables al Gobierno Vasco. En efecto:

- Por una parte, el borrador señalaba que el Parlamento Vasco, a propuesta del Gobierno, dictaría Directivas, con rango de ley, al objeto de armonizar los sistemas tributarios de los Territorios Históricos.

Lo anterior se completaba con una disposición transitoria que establecía que, en un determinado plazo desde la entrada en vigor de las Directivas que se aprobasen por el Parlamento y el Gobierno Vasco, las Instituciones Forales debían adecuar su normativa tributaria al contenido de las mismas.

- Por otra parte, la disposición final autorizaba al Gobierno Vasco para dictar cuantas disposiciones fueran necesarias para el desarrollo de la propia ley de armonización fiscal.

Desde la perspectiva foral, esta situación suponía o implicaba una deslegalización de la materia de que se trata, toda vez que el Estatuto de Autonomía, el Concierto Económico y la ley de Territorios Históricos manifiestan que debe ser el Parlamento Vasco el que dicte las normas de armonización. Incluso esta última ley, la de Territorios Históricos, especifica que corresponde al Parlamento Vasco el desarrollo de esta materia.

En resumen, en opinión de la Diputación Foral alavesa, la adopción de una ley marco que fa-

culte al Gobierno Vasco para determinar las normas concretas de armonización, no se ajusta a la legislación básica del País Vasco.

2.- Es cierto que la exposición de motivos señalaba que la armonización no debía implicar uniformización. Ahora bien, del examen del proyecto de ley, cabía preguntarse si una vez en vigor el mismo, no se había producido esta uniformización.

3.- El borrador del proyecto de ley señalaba que el nivel de armonización alcanzado podía permitir la existencia de disposiciones normativas diferentes en los Territorios Históricos.

Sobre este particular la posición alavesa es tajante al señalar que no está en manos del Parlamento Vasco permitir lo anterior, ya que ello se encuentra, como principio general, recogido en la legislación básica de la Comunidad Autónoma.

4.- Además, manifiesta el borrador que la posible existencia de disposiciones normativas diferentes únicamente sería posible si se garantiza una presión fiscal global media no inferior a la de los otros Territorios Históricos.

Si se compara esta redacción con la similar existente en el Concierto Económico se observa, en relación con la armonización con el Estado, que la referencia que se hace es a la presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común. Los términos utilizados son diferentes.

Además, este tema opera como el último obstáculo que se ha de superar para regular de forma autónoma en cada territorio foral las escasas materias que puedan quedar después de atender a las normas armonizadoras.

5.- El borrador reservaba al Gobierno Vasco la facultad de informar los proyectos normativos cuando afectasen a materias objeto de armonización. A estos efectos se preveía que las Diputaciones Forales, con carácter previo a su aprobación, debían remitir al Gobierno Vasco los proyectos normativos, cualquiera que fuera su rango, para que éste emitiera un informe. A partir del mismo se iniciaría su tramitación legislativa.

En opinión de la Diputación Foral de Álava esta facultad concedida al Gobierno Vasco olvidaba la independencia de los entes territoriales, que determina e implica la eliminación de formas de control o tutela de unos entes respecto de otros.

6.- El borrador especificaba que la Comisión Tributaria que se creaba debía adoptar determinados acuerdos, pero nada se decía sobre la mayoría exigida para su adopción. Ante este silencio, y por aplicación de la legislación administrativa general, los acuerdos se adoptaban por mayoría simple, decidiendo el voto de calidad del presidente.

A este respecto la Diputación Foral alavesa manifestó que una fórmula deseable sería exigir mayoría absoluta. Esta fórmula estaría en consonancia con la establecida para el Consejo Vasco de Finanzas Públicas. De esta forma, la operatividad del voto de calidad del presidente se reducía considerablemente.

7.- Finalmente el borrador señalaba que el Gobierno Vasco se encontraba legitimado para impugnar, en la jurisdicción contenciosa-administrativa, las disposiciones de los Territorios Históricos.

A este respecto la Diputación Foral de Álava propuso que se recuerde igual facultad a favor de los Territorios Históricos respecto de las disposiciones dictadas por las Instituciones comunes del País Vasco o bien que se suprima esta referencia.

2.- Segundo borrador.

Posteriormente fueron remitidos a las Diputaciones Forales otros borradores que se caracterizaron por ir eliminando algunas de las cuestiones más polémicas del primer borrador. Así, y sin ánimo de ser exhaustivo y evitando excesiva reiteración, cabe señalar, respecto del segundo borrador de la ley armonizadora, lo siguiente:

1.- En el primer borrador, la Diputación Foral alavesa había manifestado que la adopción de una ley marco que facultara al Gobierno Vasco

para determinar las normas concretas de armonización no se ajustaba a la legislación básica del País Vasco.

Este segundo borrador corrige este problema de deslegalización y precisa que la facultad de dictar normas armonizadoras corresponde, como no podía ser de otra forma, al propio Parlamento Vasco.

2.- El primer borrador hacía referencia a la presión fiscal global media no inferior a la de los otros Territorios Históricos.

Ahora, este segundo borrador, elimina la referencia a "media", si bien ello no terminaba de convencer a la Diputación Foral de Álava que seguía viendo diferencias importantes con la similar regla armonizadora con el Estado contenida en el Concierto Económico.

3.- El borrador anterior reservaba al Gobierno Vasco la facultad de informar los proyectos normativos cuando afectasen a materias objeto de armonización.

Ahora se introduce una matización al señalarse que se tiene que tratar de materias no catalogadas de forma genérica como armonizables, sino materias armonizadas efectivamente.

4.- En el nuevo borrador se hace referencia a la necesidad de aprobar los acuerdos de la Comisión Tributaria por mayoría absoluta, configurándose este órgano de forma similar al Consejo Vasco de Finanzas Públicas.

A pesar de los cambios introducidos en este segundo borrador, se seguía insistiendo, por la Diputación Foral alavesa, en ir a un sistema de reglas de armonización similar al contenido en el Concierto Económico respecto a la armonización con el Estado.

3.- Tercer borrador.

El tercer borrador del proyecto de ley armonizadora introduce otras modificaciones entre las que caben destacar las siguientes:

1.- Se incorpora al proyecto de ley el contenido de la ley de Territorios Históricos estableciéndose, en consecuencia, que las disposiciones que dicten las Instituciones Forales debían regular de modo uniforme los elementos sustanciales de los Impuestos.

2.- La competencia para informar sobre los proyectos normativos de los territorios forales pasa del Gobierno Vasco al Órgano de Coordinación Tributaria, que expresamente se crea por la ley armonizadora. Este Órgano de Coordinación Tributaria está formado por representantes del propio Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales.

3.- Se elimina la mención a que el nombramiento de los representantes de las Diputaciones Forales en el Órgano de Coordinación Tributaria lo realizaba el Gobierno Vasco, a propuesta de las Diputaciones Forales.

4.- No se menciona la posibilidad del Gobierno Vasco para impugnar las disposiciones de los territorios forales.

A pesar de estos cambios, la Diputación Foral alavesa, además de volver a insistir en ir a un sistema de reglas de armonización similar al contenido en el Concierto Económico respecto a la armonización con el Estado, manifestó su disconformidad con determinados aspectos del borrador tales como los informes de las consultas tributarias o la elaboración de los planes de inspección. Pero sobre todo se volvía a reiterar que la ley más que armonizar lo que hacía era uniformar, máxime con el añadido procedente de la ley de Territorios Históricos (el referido a que las disposiciones que aprobasen las Instituciones Forales debían regular de modo uniforme los elementos sustanciales de los Impuestos).

IV. CONTENIDO DE LA LEY APROBADA POR EL PARLAMENTO VASCO.

A continuación se va hacer una breve referencia al contenido de la ley finalmente aprobada por el Parlamento Vasco en materia de armonización fiscal.

La ley empieza por señalar su objeto que, en materia de armonización, no es otro que establecer el marco de armonización del régimen tributario de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma de Euskadi, para su ulterior desarrollo en futuras leyes del Parlamento Vasco.

De esta forma queda claro que es un marco pendiente de ulterior desarrollo. Prueba de ello es, además de su propio reconocimiento en el artículo dedicado al "ámbito de aplicación de la ley",⁸ las fórmulas utilizadas para determinar los aspectos armonizadores de carácter general, los relacionados con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de los Tributos Locales. Esta fórmula utilizada es la siguiente e idéntica para todos ellos: "se armonizarán cuando proceda".

Esta referencia a "cuando proceda" puede ser entendida de diversas formas. Una de ellas es que serán las futuras leyes del Parlamento Vasco las que sin más vayan aprobando leyes armonizadoras. Otra forma es entender que ante un conflicto o desarmonización serán las leyes armonizadoras del Parlamento Vasco las que procedan a armonizar algo que se ha desarmonizado.

Personalmente me inclino por entender que la interpretación original, esto es la que entronca con el año de su aprobación, es la primera. Prueba de ello es la disposición adicional que establece que "el Gobierno irá remitiendo al Parlamento Vasco el proyecto o proyectos de ley correspondientes a la armonización fiscal de los distintos Impuestos." Y se señala un plazo, que no podrá ser superior a un año, para que el Gobierno Vasco remita los proyectos de ley correspondientes a la armonización de los aspectos generales (artículo 3), la deducción por inversiones en activos fijos materiales aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 4.d) y determinadas materias armonizables del Impuesto sobre Sociedades, en concreto la de-

ducción por inversiones en activos, la distribución entre las Diputaciones Forales de la cuota correspondiente al País Vasco por aplicación del artículo 18 y siguientes del Concierto Económico y la determinación de la cuota correspondiente a cada Diputación Foral en los casos en que el sujeto pasivo opere en más de un Territorio Histórico sin hacerlo en territorio de régimen común (artículo 5 letras e), f) y g).

En este sentido se observa que existían materias sobre las que se consideraba urgente la armonización y otras materias para las que no se establecía ningún plazo concreto, esto es, para las que no se preveía dicha urgencia.

1.- Armonización.

Por lo que se refiere a la armonización, la ley que se comenta, en su redacción inicial, especificaba expresamente que "las normas tributarias de los Territorios Históricos observarán las normas que, en materia de armonización fiscal, establezcan las leyes del Parlamento Vasco sobre los aspectos, y con el alcance señalado en la presente ley, además de las contenidas en la ley del Concierto Económico."

Y continúa señalando que "en cumplimiento de lo previsto en el apartado 3 del artículo 14 de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de «Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos», las disposiciones que dicten los Órganos Forales competentes de los Territorios Históricos, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos."

Tras lo anterior se termina señalando que "el nivel de armonización alcanzado podrá permitir la existencia de disposiciones normativas diferentes en los Territorios Históricos, siempre que éstas garanticen una presión fiscal global similar en toda la Comunidad Autónoma."

Esta redacción relativa al concepto de armonización recoge la contenida en la ley de Territo-

⁸ Artículo 1 de la ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal.

rios Históricos. Por tanto se especifica, ahora ya sin disposición que traslade su operatividad a un momento posterior, que las Territorios Forales han de regular de forma uniforme los elementos sustanciales de los tributos, si bien cabe la posibilidad de que existan normativas diferentes siempre que se mantenga una presión fiscal global similar en toda la Comunidad Autónoma.

Esta redacción refleja perfectamente el difícil equilibrio que se pretende conseguir y no deja de contener términos totalmente contradictorios entre sí ya que si se ha de legislar de forma uniforme los elementos sustanciales de los Impuestos, ¿cómo es posible que puedan existir normativas diferentes entre los territorios forales? Y si es posible que existan diferencias normativas entre los sistemas tributarios forales ¿cómo se interpreta la obligación de regular de forma uniforme los elementos sustanciales de los impuestos?

2.- El Órgano de Coordinación Tributaria.

Curiosamente la respuesta a los interrogantes anteriores se encuentra en el artículo 11 de la ley, que residencia en el Órgano de Coordinación Tributaria, que expresamente crea, la emisión de un "...informe sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización por ley del Parlamento Vasco o por la presente ley."

Y para cumplir con este requisito se establece la obligación, a cargo de las Diputaciones Forales, de remitir a dicho Órgano de Coordinación Tributaria "...el anteproyecto de disposición general de que se trate previamente a su propuesta al órgano a quien corresponda su aprobación."

Este Órgano de Coordinación Tributaria está formado por tres representantes del Gobierno Vasco, uno de los cuales actuará como presidente, y otros tres representantes de las Diputaciones Forales, a razón de uno por cada una de ellas.

Además se establece que este Órgano, para la validez de sus acuerdos, necesita mayoría absoluta.

Y digo que la respuesta a los interrogantes anteriores se encuentra en dicho artículo 11, no porque se prevea algo especial respecto a la solución de los mismos, sino porque este Órgano de Coordinación Tributaria ha sido la pieza fundamental para alcanzar la armonización que se pretendía alcanzar.

En efecto, este trámite, o si se prefiere este informe del Órgano de Coordinación Tributaria se puede considerar como un mecanismo de armonización previa, que ha dado buenos resultados. Sobre esta cuestión se volverá más adelante.

3.- Marco general de la armonización.

A continuación se va a comentar brevemente el marco general de armonización. El desarrollo de lo que se expone a continuación se va a realizar con el actual contenido de la ley del Parlamento Vasco sobre la materia que nos ocupa.

Esta ley establece el marco de armonización de los siguientes tributos: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre el Patrimonio, Tributo sobre el Juego y Tributos Locales. Por lo tanto, quedan fuera del ámbito de esta legislación armonizadora del Parlamento Vasco el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y los Impuestos sobre los que la competencia de las Instituciones Forales es escasa o reducida, esto es, la mayoría de los impuestos indirectos (Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales, etc.)

Con carácter general, continúa señalando la legislación del Parlamento Vasco, se armonizarán tanto los criterios delimitadores de las relaciones tributarias cuando el obligado tributario realice el hecho imponible o nazca la obligación tributaria en más de un territorio foral, como los plazos de presentación de declaraciones y los modelos de autoliquidación, que servirán para declarar en cualquiera de los tres Territorios Históricos.

Una vez fijados los criterios generales de armonización, la legislación del Parlamento Vasco

procede a fijar los aspectos que se armonizarán respecto a los diferentes tributos. Así, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se armonizará el ámbito de aplicación, el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, la base liquidable, la tarifa, las deducciones de la cuota, el devengo, las retenciones e ingresos a cuenta, los pagos fraccionados y la regularización o actualización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de las actividades económicas. En el Impuesto sobre el Patrimonio se armonizará el ámbito de aplicación, el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, la base liquidable, la tarifa, las deducciones de la cuota y el devengo. En el Impuesto sobre Sociedades se armonizará el ámbito de aplicación, el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, la base liquidable, el tipo de gravamen, las deducciones de la cuota, el devengo, las retenciones, los ingresos a cuenta, los pagos a cuenta, los regímenes especiales, la regularización y actualización de valores de activos, la distribución entre las Diputaciones Forales de la cuota correspondiente al País Vasco, la determinación de la cuota correspondiente a cada Diputación Foral cuando el obligado tributario opere en más de un territorio sin hacerlo en territorio de régimen común y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes. Respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se armonizará el hecho imponible y las reglas de determinación de la base imponible. En relación con el Tributo sobre el Juego se armonizará el ámbito de aplicación, la base imponible, el tipo de gravamen, el devengo y el establecimiento de exenciones, reducciones y bonificaciones. En materia de Tributos Locales se armonizará el ámbito de aplicación, el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo de gravamen o la tarifa, las deducciones de la cuota y el devengo.

De lo anterior se desprende que de armonizarse todos los elementos anteriores, la capacidad real y efectiva de las Instituciones Forales quedaría reducida a elementos menores, algo que iría en contra de lo establecido tanto en el Estatuto de Autonomía, como en el Concierto Económico.

Por consiguiente la pregunta que cabe plantearse es hasta dónde pueden llegar las concretas normas armonizadoras del Parlamento Vasco. A esta cuestión se hace referencia seguidamente.

V. EXTENSIÓN DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL DEL PARLAMENTO VASCO.

En base al marco de armonización que se acaba de señalar, cabe plantearse varias cuestiones:

- La primera acaba de ser señalada y consiste en determinar hasta qué punto puede realmente legislar el Parlamento Vasco en el ejercicio de su facultad armonizadora.
- Pero también cabe plantearse, más teniendo en cuenta que la propia ley del Parlamento Vasco establece un plazo concreto para el desarrollo y concreción de determinadas materias declaradas armonizables ¿por qué no se han desarrollado las mismas y por extensión las demás materias declaradas como armonizables?

Respecto a la primera cuestión planteada considero que, vía armonización fiscal, no es posible reducir de forma notoria la capacidad o competencia establecida, en este caso, a favor de las Instituciones Forales de los Territorios Históricos.

Por este motivo, la competencia del Parlamento Vasco para dictar leyes de armonización debe interpretarse en idéntica relación que las reglas de armonización con el Estado, de tal forma que así como estas últimas no pueden anular o menoscabar la competencia de las Instituciones Forales, de igual modo las reglas de armonización del Parlamento Vasco tampoco pueden producir dicho efecto.

Es posible que esta misma explicación sirva para dar respuesta a la segunda pregunta. Pero esa explicación sólo sirve para dar una respuesta parcial. En efecto, también hay que considerar el hecho de que tras la aprobación de la ley, el Órgano de Coordinación Tributaria ha sabido desarrollar su papel de forma adecuada y, sobre

todo, con respeto a las competencias que cada Institución tenía.

Se puede decir que dicho Órgano ha sabido eliminar las reticencias que la propia ley había o podía haber creado y se puso a trabajar en la consecución de una armonización vía acuerdo entre sus integrantes. Es más, y por ser más preciso, los representantes del Gobierno Vasco con gran acierto supieron desarrollar el papel armonizador dejando a las Diputaciones Forales ejercer realmente sus competencias normativas.

Durante este tiempo se ha sabido discutir las cuestiones tanto las básicas como las no tan básicas y, tras el oportuno análisis y sabiendo en ocasiones aceptar las posturas de las otras Administraciones, llegar a normas con un elevado grado de armonización, sobre todo en cuestiones esenciales.

Este adecuado funcionamiento del Órgano de Coordinación Tributaria ha dejado en un segundo plano la necesidad de aprobar leyes armonizadoras que, seguramente, hubieran levantado no pocas suspicacias entre las Instituciones Forales.

Por consiguiente, la armonización se fue consiguiendo, no por la existencia de legislación que de forma concreta y determinada obligara a ello, sino por el entendimiento entre las diferentes Administraciones implicadas.

Y ésta es precisamente una de las virtudes de la armonización así entendida, toda vez que la puesta en común de las diferentes opiniones y proyectos de cada Administración sirve, o ha de servir, para una reflexión conjunta y por tanto más profunda, que determina una más adecuada toma de decisiones.

VI. REFLEXIONES SOBRE EL FUTURO.

Otra cuestión que cabe plantearse, en relación con la materia que nos ocupa, es si el actual sistema de armonización fiscal es mejorable. O planteada esta misma cuestión pero desde otra perspectiva: ¿es razonable o comprensible la

coexistencia de tres sistemas tributarios diferentes en el ámbito del País Vasco que puedan actuar de forma totalmente autónoma?

Con esta pregunta no me estoy refiriendo al hecho de que existan tres centros diferentes de aprobación de las normas tributarias, sino a la hipotética realidad de que existan en el ámbito del País Vasco tres resultados, esto es tres legislaciones diferentes en la regulación de, por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Sociedades.

Esta cuestión se complica más teniendo en cuenta que las políticas fiscales proceden de las Diputaciones Forales y la prestación de multitud de servicios, bastantes de ellos básicos, corresponde al Gobierno Vasco. Difícilmente se entendería que a diferente presión fiscal procedente de la normativa y ejercicio de las potestades de aplicación de los tributos procedente de las Instituciones Forales, se correspondiesen iguales servicios públicos prestados por el Gobierno Vasco, en condiciones de igualdad, para el conjunto de la ciudadanía vasca.

Es cierto que dada la organización institucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco y, en especial, su sistema de financiación, la ordenación del sistema de ingresos a través de la regulación tributaria no es indiferente para dicha organización institucional. En este sentido, Tomás Ramón Fernández señala que "...el funcionamiento de los sistemas tributarios forales no es indiferente para la Comunidad como tal, ya que son parte decisiva de la Hacienda General del País Vasco, que condiciona las restantes fuentes de recursos susceptibles de nutirla, con las que, en consecuencia, deben estar estrechamente coordinadas".⁹

Además, el modelo de financiación de la Comunidad Autónoma del País Vasco se asienta en el principio de riesgo compartido por lo que ello

⁹ FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, T. R. "Los derechos históricos de los Territorios Forales. Bases constitucionales y estatutarias de la Administración Foral Vasca". Editorial Civitas. Madrid. 1985.

tiene, o debe tener, una repercusión en la homogeneidad de los sistemas tributarios forales. O como muy bien expresa Gemma Martínez¹⁰ "parece evidente que si cada Territorio Histórico pudiera, respetando exclusivamente el Concierto Económico, establecer la regulación del sistema tributario que estimara procedente separándose del resto, dicha separación tendría indudables efectos en las aportaciones de los otros Territorios Históricos, resultando que los criterios de distribución equitativa a los que alude el Estatuto de Autonomía serían correctos desde el plano teórico pero darían lugar a aportaciones asimétricas bajo el punto de vista de la realidad". Y, a nivel de conclusiones, termina por señalar que "resulta indudable que las características del sistema de financiación diseñado por el Estatuto de Autonomía del País Vasco y por la ley de Territorios Históricos exigen un grado de armonización suficiente de los sistemas tributarios forales que garantice la coherencia del sistema de provisión de financiación para el sostenimiento de los gastos comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco."

Quizás por ello, o para evitar las posibles consecuencias que se pueden producir, así como para una mejor distribución de los recursos económicos globales, no sería desaconsejable analizar y estudiar otras fórmulas de colaboración entre todas las Administraciones implicadas en orden a conseguir una mejor armonización fiscal que, sin excluir a nadie, permita el logro de los principios básicos que informan el sistema tributario.

VII. CONCLUSIONES.

Primera. Con el marco jurídico actual, la política fiscal corresponde a las Instituciones Forales y vía armonización fiscal no se puede trasladar al Parlamento Vasco.

Segunda. Desde el punto de vista normativo hay un vacío en materia de armonización fiscal toda vez que la actual ley es una ley marco que precisa del correspondiente desarrollo.

Tercera. Según como se pueda desarrollar o concretar la ley armonizadora marco actualmente vigente, la misma puede anular o minorar la capacidad normativa de las Instituciones Forales, algo que en mi opinión no puede hacerse con el marco jurídico vigente.

Cuarta. Desde la perspectiva de la realidad, las Instituciones comunes han sido respetuosas con las Instituciones Forales y han evitado legislar y caer en la tentación de atraer hacia ellas la potestad legislativa en materia tributaria. En este sentido no puede menos que reconocerse el acierto con que el Gobierno Vasco, en el marco del Órgano de Coordinación Tributaria, ha sabido desempeñar su papel.

Quinta. Todo modelo necesita una reflexión pasado cierto tiempo. Las leyes al fin y al cabo están para ser modificadas y adecuadas a los nuevos tiempos y a las nuevas necesidades sociales. A este respecto se puede traer a colación el contenido de la exposición de motivos de la ley de Territorios Históricos que expresamente señala que "el respeto a la Historia y el compromiso de asumirla deben enmarcarse y actualizarse en la propia historia. La revolución industrial, el proceso de urbanización, la complejidad de la vida política, la necesidad de racionalizar los procesos económicos, entrañan cambios evidentes, dando lugar a una situación histórica nueva que, a su vez, debe conjugarse con los regímenes jurídicos privativos de los Territorios Históricos...."

En este sentido se debe avanzar y profundizar en formas de armonización basadas en la aportación y cooperación de las Administraciones implicadas en orden a conseguir un sistema tributario más ajustado a los principios básicos y comúnmente aceptados por la sociedad vasca.

¹⁰ MARTINEZ BÁRBARA, G. "Armonización fiscal y poder tributario foral en la Comunidad Autónoma del País Vasco." Páginas 187 y 237. IVAP. 2014.

I. INTRODUCCIÓN

Con este artículo reescribo mi intervención en la ponencia bajo el título "Nuevos retos en la coordinación y armonización fiscal" dentro de la jornada organizada con motivo del 30 aniversario de la creación del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (en adelante, OCTE) en el marco de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal.

Atendiendo a la quinta acepción de la RAE sobre la palabra "reto", esta se define como *"Objetivo o empeño difícil de llevar a cabo, y que constituye por ello un estímulo y un desafío para quien lo afronta"*. El objetivo de la ponencia es, a partir de una primera diagnosis de la situación, inferir aquellos retos considerados nuevos en el ámbito de la coordinación y armonización fiscal bien (i) por ser consecuencia de hechos devenidos por el nuevo orden fiscal internacional (ii) bien por -aun siendo el marco legal vigente el mismo que 30 años atrás- ser consecuencia del balance de estos 30 años de andadura del OCTE.

Por ello, he optado por realizar un análisis DAFO como herramienta para identificar dichos retos de futuro. El análisis DAFO (**D**ebilidades, **A**menazas, **F**ortalezas y **O**portunidades) permite analizar las características internas (debilidades y fortalezas) y la situación externa (amenazas y oportunidades) de una institución, un proyecto o una empresa, entre otras. De esta forma, conociendo la situación real del mismo o de la misma, se pueden diseñar y planificar los retos de futuro no solo atendiendo a sus características propias sino también al entorno que lo o la rodea. Es precisamente esa característica de la matriz DAFO que estudia el entorno el que la hace una herramienta idónea para el ámbito fiscal.¹

¹ Conviene matizar que en algunas cuestiones el lector puede percibir que el DAFO no es estrictamente del OCTE, si bien pivota indudablemente sobre el mismo

(*) Directora de Administración Tributaria. Dpto. de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco

II. DEBILIDADES

Las debilidades identificadas recaen en el plano de la armonización y coordinación correspondiente a la Comunidad Autónoma del País Vasco (en adelante, CAPV), precisamente, por la conjunción de los dos siguientes factores: en primer lugar, por reflejar la percepción de un miembro del OCTE, representante del Gobierno Vasco y por tanto con una preocupación prioritaria por reforzar la armonización y coordinación y, en segundo lugar, porque las debilidades se identifican desde la perspectiva de las características internas de un órgano de la CAPV.

De ese análisis, se puede concluir que la limitación en la capacidad de armonización (en la CAPV) en los tres puntos que se explican a continuación centran gran parte de esta sección.

En primer lugar, y si bien es cierto que se ha considerado la capacidad de armonización *ex ante* como una fortaleza debido al informe regulado en el artículo 11 de la Ley 3/1989, dicho informe no tiene carácter vinculante. De esta forma, nos encontramos con una capacidad de armonización, pero limitada, *ex ante*, sin que la Ley prevea ningún mecanismo de resolución de conflictos en caso de que no se emita informe favorable del OCTE al anteproyecto de normativa tributaria en cuestión.

En segundo lugar, y aunque se haya podido alcanzar una armonización previa en el seno del OCTE, ello no obsta para que en la tramitación en las Juntas Generales de aquellas disposiciones normativas con rango de Norma Foral se vean modificadas por enmiendas o, incluso, se lleguen a aprobar Propositiones de Norma Foral que no han sido objeto de informe preceptivo del OCTE, perdiendo así la oportunidad de lograr una armonización *ex ante*. En ambos casos, el OCTE, propiamente, carece de mecanismos de corrección.

En tercer y último lugar, para concluir con la armonización limitada a la que se aludía al inicio de este apartado, cabe destacar que quedan fuera del ámbito de la Ley 3/1989 en cuanto a la armonización de su normativa el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como las disposiciones referentes a la gestión, inspección y recaudación de los impuestos.

Para finalizar este apartado, conviene recordar el pilar sobre el que se asienta el nuevo panorama fiscal internacional, donde la tendencia es diseñar estrategias conjuntas entre varias jurisdicciones tanto a nivel comunitario como a nivel de la OCDE/G20. La preferencia por actuar de forma individual en el diseño de estrategias es, ciertamente, una debilidad por la pérdida de sinergias que de ello se deriva.

III. FORTALEZAS

En el OCTE se encuentran representados los tres niveles institucionales de Euskadi: el autonómico, el foral y el municipal. La incorporación de la representación de los municipios vascos al OCTE se produce con la aprobación de la Ley 2/2016 de 7 de abril, de Instituciones Locales de Euskadi y participan en el mismo cuando se tratan cuestiones relativas a los tributos locales.

Es además un órgano generador de sinergias dado que en el mismo se comparten, debaten y contrastan experiencias y propuestas en materia tributaria, resultando ser el foro idóneo para que las experiencias exitosas de un ámbito territorial y/o institucional se exporten o inspiren proyectos en el resto de los Territorios Históricos o ámbitos institucionales.

Conviene señalar el espíritu de consenso, coordinación y colaboración que caracteriza al OCTE, en cuyo seno se han creado varios grupos interinstitucionales. Podemos apreciar cómo dichos grupos interinstitucionales se dividen en dos grandes bloques: (i) aquellos que se han creado con una vocación de permanencia y (ii) aquellos que se han creado para un determinado fin y a los que se ha encomendado una determinada función que, una vez finalizada su ejecución, se extinguen o se disuelven.

Así, nace dentro de este primer bloque la Comisión de Lucha Contra el Fraude Fiscal (CLFF) mediante acuerdo de la sesión 7/2013 del OCTE de fecha 14 de octubre de 2013, dando así cumplimiento a la resolución número 6 aprobada en el Pleno del Parlamento Vasco tras el debate monográfico sobre fiscalidad en sesión celebrada el 26 de septiembre de 2013². Participan en la CLFF los tres Territorios Históricos y el Gobierno Vasco, estando formada por 4 miembros: uno del Gobierno Vasco y uno por cada Diputación Foral. Es precisamente en el seno de esta Comisión donde han nacido otros subgrupos para el desarrollo de proyectos específicos, como el creado en fecha 19 de julio de 2016 con el objetivo de elaborar el proyecto de implantación en Euskadi de un sistema de control tributario de cajas registradoras, terminales punto de venta o cualquier otro dispositivo de facturación utilizado por los empresarios y profesionales. El Grupo de Presupuesto de Gastos Fiscales, encargado principalmente de la elaboración con carácter anual del Presupuesto de Gastos Fiscales, pero también de otros trabajos periódicos como el relativo al cálculo anual de la Base Armonizada del IVA y otros trabajos específicos que requieren el tratamiento y análisis cuantitativo de datos tributarios, fue asimismo creado en el seno del OCTE con carácter estable y vocación de permanencia.

En el segundo bloque de grupos interinstitucionales creados en el seno del OCTE desde su constitución hace 30 años, se pueden mencionar como ejemplos los constituidos para el estudio de las siguientes materias: la fiscalidad de la vivienda, el sistema de estimación objetiva en el IRPF, el tratamiento tributario de las situaciones de discapacidad, el tratamiento tributario de las EPSVs, etc.

En otro orden de cosas, y si bien es cierto que la participación de las instituciones vascas en los foros internacionales donde se están sentando las bases de la futura fiscalidad internacional ha sido objeto de reflexión en otro epígrafe que no es precisamente el que ahora nos ocupa, con-

2 http://www.legebiltzarra.eus/ic2/restAPI/pvgu-ne_descargar/default/b4a56e7d-31c1-4a9a-99c7-5df615fc6f82 (página 210)

viene traer a colación el papel del OCTE en la articulación de la participación del País Vasco en los grupos de trabajo del ECOFIN. Para ello, debemos remontarnos al acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico (CMCE) de 22 de noviembre de 2010 donde el texto del Acuerdo adoptado dice así:

"En el marco de los mecanismos de colaboración previstos en el artículo 4 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico, el Gobierno remitirá a la Comisión Mixta del Concierto Económico información sobre las cuestiones tributarias, especialmente las que afecten a los tributos concertados, que sean objeto de tratamiento en el Consejo ECOFIN.

Asimismo el Gobierno se compromete a establecer, con carácter inmediato, los cauces para que la Comunidad Autónoma del País Vasco participe directamente integrando la delegación del Estado, en los grupos de trabajo del ECOFIN, cuando conozcan de asuntos vinculados al ámbito material propio del Concierto Económico, en razón de la singularidad del régimen fiscal de los territorios históricos vascos conforme al Concierto Económico amparado por la disposición adicional primera de la Constitución Española y el Estatuto de Autonomía de Gernika.

En tal sentido se convocará a un representante de las Instituciones del País Vasco a las reuniones de los grupos de trabajo D-4 -Cuestiones tributarias-, D-5 -Código de conducta- y D-8 -Lucha contra el fraude-. La posición del Estado será manifestada por el representante del mismo, sin perjuicio de los mecanismos de coordinación para la formación de dicha posición."

A raíz de dicho acuerdo, en la sesión 7/2011 del OCTE de 14 de septiembre de 2011 se adopta el acuerdo que estructura la participación vasca en los grupos de trabajo del ECOFIN que reza así:

"El OCTE acuerda que como representante de las Instituciones del País Vasco, a las reu-

niones de los grupos de trabajo del ECOFIN D-5, Código de Conducta, y D-4, Cuestiones Fiscales, en lo que afecte a imposición directa, asistirá un representante de una de las Diputaciones Forales. Así mismo, el OCTE acuerda que a las reuniones de los grupos de trabajo del ECOFIN D-4, Cuestiones Fiscales, en lo que afecte a imposición indirecta, asistirá un representante del Gobierno Vasco"

El OCTE fue, por tanto, el responsable de asignar la participación vasca en los grupos de trabajo del ECOFIN en los que actualmente las Instituciones vascas tienen representación. Esta virtualidad, sin embargo, tiene sus limitaciones y se desarrollan precisamente en uno de los siguientes apartados del análisis DAFO.

Asimismo, es habitualmente el OCTE el órgano que acuerda la composición de la representación vasca en los grupos de trabajo bilaterales con el Estado creados en el marco de las relaciones tributarias entre el País Vasco y el Estado en el seno de la CMCE.

La Ley 3/1989, de Armonización, Coordinación y Colaboración fiscal, en cuyo marco se creó el OCTE, establece en su artículo 11³ que el OCTE emitirá informe sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización. Para ello, las Diputaciones Forales remiten

³ "Artículo 11.- Aplicación de las leyes de armonización

El Órgano de Coordinación Tributaria emitirá informe sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización por ley del Parlamento Vasco o por la presente ley.

A estos efectos las Diputaciones Forales remitirán al Órgano de Coordinación Tributaria el anteproyecto de disposición general de que se trate previamente a su propuesta al órgano a quien corresponda su aprobación.

El Órgano de Coordinación Tributaria emitirá informe dentro del plazo de 30 días. El informe se entenderá emitido en sentido favorable una vez transcurrido el plazo señalado.

Asimismo el Órgano de Coordinación Tributaria emitirá su informe en un plazo máximo de diez días cuando lo soliciten las tres Diputaciones Forales o, en su caso, previa declaración de urgencia, a solicitud de una de ellas, apreciada dicha urgencia por el Órgano de Coordinación Tributaria."

al OCTE el anteproyecto de disposición general previamente a su propuesta al órgano a quien corresponda su aprobación para que se emita el informe dentro de los plazos que el referido artículo 11 prescribe. La emisión de dicho informe, de carácter preceptivo, ha resultado ser en la práctica un instrumento de armonización *ex ante*. Nos encontramos, pues, con un Órgano cuyo funcionamiento en los últimos 30 años ha sido efectivo como instrumento preventivo de armonización y cuyas funciones han confluído en una realidad en la que contamos con sistemas tributarios esencialmente armonizados en los tres territorios históricos.

Asimismo, el modelo de financiación de la CAPV también contribuye a la adopción de acuerdos en materia tributaria para la armonización de los sistemas tributarios de los tres territorios históricos. A diferencia de las relaciones financieras con el Estado, caracterizado por el "riesgo unilateral" del País Vasco al asumir el riesgo de su recaudación - por la responsabilidad en la toma de decisiones respecto a la normativa tributaria, por la situación económica, por la gestión, inspección y recaudación de los tributos, etc.- el sistema de financiación de la CAPV se caracteriza por ser de "riesgo compartido", donde una decisión unilateral en materia tributaria puede producir desequilibrios en el modelo interno de distribución de recursos entre las Diputaciones Forales y la CAPV.

Para cerrar este apartado, no podemos obviar la composición del OCTE, así como al equipo humano que asegura el apoyo técnico y administrativo al OCTE para su adecuado funcionamiento. En lo que al primero respecta, si bien los miembros del OCTE son miembros con capacidad decisoria política suficiente en la medida en que forman parte de los equipos de Gobierno de las respectivas instituciones, ello no merma su carácter eminentemente técnico. Respecto al segundo, el equipo humano y los medios materiales que se han ido incorporando -con plataformas de acceso interinstitucional común, de gestión documental, etc.- permiten el trabajo colaborativo de una forma más eficaz y más eficiente.

IV. AMENAZAS

El ámbito autonómico ocupa gran parte de las líneas del presente documento por lo que no es difícil intuir qué ámbito es el que ha podido ocupar gran parte del trabajo en estos últimos 30 años. Sin embargo, no debemos perder de vista otros ámbitos institucionales más allá del plano autonómico. Precisamente, las amenazas que a continuación se destacan tienen su origen en el plano más internacional, bien a nivel comunitario bien a nivel de la OCDE.

Las consideraciones que se exponen a continuación en el apartado referido a amenazas debe entenderse que parten de la premisa de que existe en la actualidad una limitada participación de las instituciones vascas en los foros internacionales donde se debaten cuestiones fiscales, tal como se expondrá a continuación. Por lo tanto, si el escenario respecto a la referida participación fuese acorde con las reivindicaciones que desde las instituciones vascas se vienen realizando, es más que probable que su catalogación se hubiese ubicado dentro de otro cuadrante de este análisis DAFO.

Participación en los foros internacionales

Tal y como se explicará más detalladamente en el apartado dedicado a las "Fortalezas", a raíz del acuerdo de la CMCE de fecha 22 de noviembre de 2010, se posibilitaba, por primera vez, la participación de representantes vascos en algunos de los grupos de trabajo del ECOFIN. Como consecuencia de ello, a partir de abril de 2011 representantes de las Instituciones vascas acudían, dentro de la delegación estatal, a dichos grupos.

Aquel hito supuso un logro nada desdeñable, sin embargo, también entrañaba un límite por dos motivos. Por un lado, se limitó la participación a los grupos de trabajo exclusivamente técnicos, quedando, por tanto, la participación vasca fuera de otros grupos con mayor capacidad decisoria como por ejemplo el Grupo D-6, de Alto Nivel. Por otro lado, únicamente se preveía la participación en los grupos de trabajo del

ECOFIN, quedando por tanto sin articularse la participación en otros foros internacionales como la OCDE y sus correspondientes foros, comités, grupos y subgrupos, siendo precisamente la OCDE el claro protagonista en el impulso de la nueva gobernanza fiscal a nivel mundial.

De la unanimidad a la mayoría cualificada en la toma de decisiones de índole fiscal en la UE

En la aprobación de acuerdos de índole fiscal se requiere la unanimidad de todos los Estados Miembros. Sin embargo, según la Comisión, a lo largo de los años, la unanimidad ha impedido avanzar sobre iniciativas fiscales importantes y necesarias para reforzar el mercado único e impulsar la competitividad de la UE.

Así, la Comisión considera que pasar al voto por mayoría cualificada mejoraría la calidad de las decisiones del Consejo en materia fiscal y por el contrario con la unanimidad se hace muy difícil llegar a un compromiso, pues basta un solo Estado miembro para impedir el acuerdo. Y así lo ha manifestado en su comunicación de 15 de enero de 2019 al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo y al Consejo *"Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE Comunitaria"*⁴.

Si la propuesta de la Comisión se hiciese efectiva (de momento el Comité de las Regiones ha emitido dictamen favorable al mismo⁵ – dictamen al que desde el OCTE se plantearon enmiendas en el sentido de incorporar la solicitud de una mayor participación en la toma de decisiones de las regiones con competencia en materia fiscal y que se han tenido en consideración incorporándolas a la misma-), bastaría que 16 Estados miembro de los 28 miembros actuales (es decir, el 55% de los Estados) que represente, como mínimo, al 65% de la población total de la UE, votase a favor. Es decir, para bloquear una decisión, serían necesarios, al menos, 4 países que representen, como mínimo, al 35% de la población total de la UE.

⁴ <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2019/ES/COM-2019-8-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>

⁵ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019IR0845&from=ES>

Si bien la Comunicación de la Comisión plantea una hoja de ruta con una transición progresiva, por etapas, la realidad es que de llevarse a cabo supondría que las decisiones de índole fiscal se tomarían con mayor rapidez y las nuevas iniciativas fiscales serían más ambiciosas.

Creciente armonización de la legislación fiscal

Como ya se puso de manifiesto en la Jornada, el proceso de armonización en el ámbito de la fiscalidad directa y en el ámbito de la fiscalidad indirecta han llevado ritmos dispares. El grado de armonización fiscal en el ámbito de la imposición indirecta es elevado mientras que en el ámbito de la imposición directa el proceso de armonización fiscal ha sido más limitado y se ha caracterizado más por la denominada "armonización fiscal negativa" que se ha dado por la labor de la jurisprudencia del TJUE. No obstante lo anterior, la armonización en el ámbito de la fiscalidad directa está dando pasos agigantados desde hace tres años hasta la fecha.

La primera propuesta de Directiva de la Comisión sobre una Base Imponible Consolidada Común en el IS (más conocida como BICCS) fue el año 2011⁶. La propuesta pretendía implementar un "(...) régimen de normas comunes destinadas al cálculo de la base imponible de las sociedades que residen a efectos fiscales en la UE y de las sucursales de las sociedades de terceros países situadas en la UE". Por lo tanto, la capacidad normativa de los Territorios Históricos para regular los ajustes al resultado contable se vería reducida a medida que la armonización en el impuesto sobre sociedades fuese avanzando. La propuesta de Directiva, finalmente, no fue aprobada por el Consejo en gran medida debido a la unanimidad existente en el Consejo y a la que anteriormente ya hemos hecho referencia.

En julio de 2013, los ministros de la UE acordaron que el establecimiento de la base imponible común del impuesto sobre sociedades precediera a su consolidación. A raíz de ello, la Comisión Eu-

⁶ [http://www.europarl.europa.eu/meet-docs/2009_2014/documents/com/com_com\(2011\)0121/com_com\(2011\)0121_es.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meet-docs/2009_2014/documents/com/com_com(2011)0121/com_com(2011)0121_es.pdf)

ropea relanzó en 2016 la BICCIS con la propuesta de dos Directivas: una relativa al establecimiento de una base imponible común en el impuesto sobre sociedades (BICIS)⁷ y otra Directiva por la que se establece una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS)⁸.

Esta segunda fase, que se pondrá en marcha una vez se haya alcanzado un acuerdo político sobre los elementos de la base común, establecerá las normas técnicas para la consolidación de los beneficios y la distribución de la base imponible consolidada entre los Estados miembros, lo cual reviste gran importancia para la CAPV por cuanto; en primer lugar, puede ser razonable que los mismos criterios que se establezcan en el contexto comunitario se trasladen al ámbito de las relaciones tributarias entre el Estado y la CAPV y, en segundo lugar, por el establecimiento de un sistema de "ventanilla única".

Es precisamente la generalización de este instrumento de gestión tributaria, la "ventanilla única", el rasgo común, tanto en las iniciativas de imposición directa como de imposición indirecta. La ventanilla única persigue, básicamente, simplificar la gestión tributaria en el ámbito de la UE dado que el sujeto pasivo no deberá registrarse en todos aquellos países en los que opere, realizando entregas de bienes o prestaciones de servicios, sino que podrá liquidar el impuesto adeudado por la prestación de dichos servicios y entregas de bienes a través de un portal web en el Estado miembro en el que esté identificado. Actualmente, el sistema de "ventanilla única" opera en forma de "mini ventanilla única" o "Mini One-Stop Shop – MOSS" en relación con el régimen especial del IVA aplicable a una tipología de servicios concretos: los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos. En torno al mismo, existe aún un debate no resuelto con la Administración del Estado sobre la competencia foral en este ámbito. Precisamente, mediante acuerdo

undécimo adoptado por la Comisión Mixta del Concierto Económico en julio de 2017 se creó un grupo de trabajo bilateral para la concertación del régimen aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y los prestados por vía electrónica, cuyo objetivo era analizar y delimitar las obligaciones formales y materiales a cumplimentar ante las Haciendas Forales de los empresarios y profesionales que se acogiesen a dicho régimen.

Respecto a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, también se están produciendo grandes avances entre Estados miembros con el objetivo de reforzar la lucha contra la evasión y el fraude fiscal. Ejemplo de ello son las modificaciones introducidas en 2018 en el reglamento de cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, así como en las 6 Directivas de intercambio de información aprobadas desde 2011 hasta 2018 (más conocidas como DAC⁹), e incluso el programa de acción plurianual FISCALIS de la Comisión Europea que persigue mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales de la UE promoviendo acciones conjuntas como por ejemplo la celebración de seminarios y talleres, la realización de visitas de trabajo organizadas por los países participantes a fin de que los funcionarios adquieran o incrementen sus competencias o conocimientos en materia fiscal, la constitución de equipos de expertos y la construcción de los sistemas de información europeos.

Actualmente no existe un acuerdo formal y estable que recoja la incorporación de las instituciones vascas al programa FISCALIS que detalle cómo se llevará a cabo la participación de los funcionarios de las instituciones vascas en las distintas modalidades de acciones, como pueden ser los grupos de expertos que se creen, visitas de trabajo a otros Estados miembro o la asistencia a seminarios. Tampoco existe un acuerdo formal entre el Estado y las Institucio-

7 <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/COM-2016-685-F1-ES-MAIN.PDF>

8 <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/COM-2016-683-F1-ES-MAIN.PDF>

9 Directivas que modifican la DAC (Directive on Administrative Cooperation), Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

nes del País Vasco sobre los procedimientos de intercambio de información y asistencia mutua que garanticen el adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la Directiva 2011/16/UE del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y que contemple la aspiración de las Instituciones del País Vasco de que se posibilite la designación de las Diputaciones Forales de Álava-Araba, Bizkaia y Gipuzkoa como “servicios de enlace” y a sus funcionarios, “funcionarios competentes”.

Lo mismo ocurre con la aplicación del Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, en tanto en cuanto el mismo prevé la posibilidad de una participación más activa de los gobiernos regionales que puedan concurrir dentro de cada Estado miembro, en concreto, a través de la designación de los referidos “servicios de enlace” y “funcionarios competentes” que no tienen por qué estar adscritos al Gobierno central.

Todo lo anterior incide sobremedida en la actividad normativa de los Territorios Históricos, por lo que jugar un papel activo en los debates y en las decisiones del derecho europeo resulta fundamental. Sin una participación efectiva de las instituciones vascas en los grupos del ECOFIN y la OCDE y por el riesgo derivado de tener que implementar unas políticas fiscales impuestas sin capacidad de participar en su diseño, tiene sentido la catalogación de este contexto como “Amenazas” en nuestro análisis DAFO, y no precisamente por no compartir el contenido de las referidas políticas.

V. OPORTUNIDADES

Indudablemente, desde la perspectiva del OCTE pueden identificarse varios factores positivos que se generan en el entorno y que pueden ser aprovechados, abriendo nuevas oportunidades de que este órgano interinstitucional gane protagonismo y se consolide como referente de la armonización, la coordinación y la colaboración fiscal en el ámbito del País Vasco. Seguida-

mente destaco los factores que considero más significativos.

En primer lugar, me refiero al uso de la política tributaria como instrumento de otras políticas públicas de diversa índole. Durante los 30 años en que el OCTE viene ejerciendo su actividad, ha sido receptor de una notable demanda proveniente de los actores de las diferentes políticas sectoriales, para que se implanten medidas fiscales de apoyo a esas políticas, ya sea incentivando o desincentivando determinadas actividades o comportamientos.

En este sentido, el OCTE ha sido receptor de propuestas de índole fiscal que han venido desde diversos ámbitos que abarcan al sector privado, a las asociaciones o grupos de interés, al Parlamento Vasco, al Ararteko y por supuesto a los órganos o departamentos del Gobierno Vasco y de otras instituciones de la CAPV con competencia en las políticas sectoriales que demandan el uso de la política fiscal como instrumento eficaz. En concreto, se ha requerido el tratamiento en el seno del OCTE de cuestiones dirigidas desde ámbitos tan diversos como la cultura, el deporte, la familia, la vivienda o el juego, por señalar algunos de ellos.

Ante esta demanda, que observamos creciente, de implantación de medidas fiscales para acometer propuestas sectoriales y en un entorno de concurrencia competencial, en el que es habitual que las competencias en las políticas sectoriales correspondan al ámbito de la Administración de la CAPV, mientras la política tributaria se sitúa en el ámbito foral, queda más patente si cabe, la relevancia del OCTE como foro idóneo para la coordinación interinstitucional armónica entre las competencias sectoriales y las tributarias.

Por otra parte, al hilo de la aspiración de las Instituciones del País Vasco de desempeñar un papel más activo en el ámbito fiscal internacional, a la que he hecho referencia y en el contexto actual caracterizado por la puesta en marcha de numerosos planes, proyectos e iniciativas plurinacionales que requieren grandes dosis de cooperación entre países, identifico una segun-

da y clara oportunidad del OCTE como órgano idóneo donde consensuar una posición armonizada de las instituciones vascas para hacer valer con mayor peso en los foros internacionales. Sin duda, en ese escenario reivindicado de participación activa, el OCTE sería el órgano natural más adecuado para construir la posición vasca previa a reuniones en los distintos foros supraestatales de decisión y de trabajo, por ejemplo, en el seno del ECOFIN o la OCDE. En definitiva, en el panorama fiscal internacional, en el que es patente la creciente armonización y coordinación, no solo en la fiscalidad indirecta, sino también en el ámbito de la fiscalidad directa y en el ámbito de la cooperación administrativa, se abre a mi juicio un tiempo de oportunidades desde la perspectiva del OCTE.

Por último, quiero destacar como otro factor del entorno que considero positivo a efectos de reforzar la significación del OCTE, una creciente conciencia social sobre la fiscalidad, como sin duda ponen de manifiesto herramientas de medición de las preferencias, intereses y preocupaciones de la ciudadanía como el Eurobarómetro, que en 2016 arrojaba unas cifras del 75% de los encuestados favorables a que la UE invierta más en la lucha contra el fraude, la elusión y la evasión fiscal, porcentaje que se elevaba al 89% entre los encuestados españoles.

VI. RETOS

El análisis DAFO que he desgornado nos permite extraer los retos a los que se enfrenta el OCTE en relación a la coordinación y armonización fiscal. Dichos retos se pueden enmarcar en tres planos atendiendo a los distintos niveles institucionales con competencias de armonización fiscal que se han ido mencionando en el análisis: el plano autonómico, el plano estatal y el plano comunitario. Si bien este último plano es el último nivel institucional, entendido como tal por tener un sistema jurídico y político propio con competencias de armonización fiscal en virtud del TFUE, no se debe descuidar el papel predominante que la OCDE juega en el nuevo orden fiscal internacional. Por ello, el último plano se renombra como plano internacional.

a) Plano autonómico

Las ponencias que en la Jornada precedieron a la ponencia objeto de este artículo ya pusieron de manifiesto el contexto en el que la Ley 3/1989 se gestó. Sin subestimar aquella labor, del análisis realizado y sobre todo del balance de los últimos 30 años de actividad del OCTE, parece coherente realizar una reflexión sobre algunas cuestiones que la Ley 3/1989 regula, y sobre lo que no regula, atendiendo al panorama fiscal actual.

Las reflexiones probablemente sean las mismas que se han ido realizando a lo largo de estos últimos 30 años. Por ejemplo, ¿cuál es el nivel idóneo de armonización?, ¿se deberían concretar más los parámetros de armonización mínimos?, ¿debería la desarmonización ser sancionable?, ¿sería interesante la creación de algo semejante a la Junta Arbitral del Concierto Económico? ¿se deberían revisar los artículos que versan sobre los planes de inspección conjuntos y sobre las consultas vinculantes más acordes con la actual gestión, inspección y recaudación de los impuestos?

Tal y como ha aflorado en el análisis previo, lo cierto es que tanto el marco jurídico como el OCTE han contribuido a la escasa conflictividad en materia de armonización y coordinación en la CAPV. Son precisamente estos tiempos con bajos niveles de conflictividad los más oportunos para promover la reflexión sobre la idoneidad del actual marco jurídico para consolidar un sistema tributario foral armonizado, respetando el equilibrio entre el mandato estatutario armonizador y la competencia tributaria foral.

b) Plano estatal

En el plano estatal los retos se pueden desdoblar según se mire la dimensión interna o la dimensión externa del Concierto Económico.

Comenzando por la dimensión interna del Concierto Económico, el reto provendría por garantizar, en el seno del OCTE, el consenso previo de la interpretación, ejecución y aplicación de la normativa tributaria derivada de los acuerdos

con el Estado. Al fin y al cabo, las actuaciones unilaterales no ayudan a la consecución de objetivos en este ámbito.

En la dimensión externa del Concierto Económico, acordar con el Estado la instrumentalización de la ejecución de las actuaciones que se derivan de los acuerdos internacionales en materia de cooperación administrativa. En este sentido el OCTE, tiene ante sí el reto de vehiculizar y articular el engarce del sistema tributario vasco y sus administraciones tributarias en este nuevo escenario internacional en el que inexorablemente se avanza hacia una mayor coordinación, integración y armonización fiscal, particularmente entre los países de la Unión Europea, pero también en ámbitos más amplios como son el de la OCDE y el G20. Esta participación internacional vendrá previo pacto y concertación con el Estado en base al principio de colaboración del art. 4 del Concierto Económico y a la Disposición adicional sexta relativa al Régimen foral vasco de la Ley 25/2014 de Tratados y otros Acuerdos Internacionales.

c) Plano internacional

En el apartado referido a “Amenazas” se distinguen dos grandes bloques de foros internacionales donde se debaten y acuerdan cuestiones fiscales: el ECOFIN y sus grupos de trabajo, por un lado, y los comités y foros de la OCDE, por otro.

La OCDE es donde se están sentando las bases del nuevo orden fiscal internacional, no solo en lo que pueda afectar al correspondiente desarrollo normativo, sino también en la afección a la gestión, inspección y recaudación de los impuestos en tanto en cuanto es en sus correspondientes foros donde se están desarrollando los estándares para las prácticas administrativas de coordinación, colaboración y cooperación fiscal. Por ello, resulta patente la necesidad de establecer la presencia de las instituciones vascas en el Comité de Asuntos Fiscales y sus grupos y subgrupos preparatorios, en el Foro sobre Administración Tributaria¹⁰, en el Foro Global sobre

Transparencia e Intercambio de Información Tributaria¹¹ y en el Grupo Directivo del Marco Inclusivo del Plan BEPS de la OCDE.

Lo anterior no debería hacer perder de vista el reto de reforzar la participación de las instituciones de la CAPV en el ECOFIN y sus grupos de trabajo, así como en el Grupo de Alto nivel de Cuestiones Fiscales y en el COREPER.

¹⁰ <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>

¹¹ <https://www.oecd.org/tax/transparency/>

En 2019 se cumplieron treinta años desde la creación del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE). La misión principal del OCTE consiste en impulsar la armonización, coordinación y colaboración entre las Diputaciones Forales en el ejercicio de sus competencias tributarias en aras a lograr una mayor eficacia en la gestión tributaria y a hacer efectivo el principio de armonización entre los tres sistemas tributarios vascos. En el seno de este órgano interinstitucional, en el que participan tanto los Territorios Históricos, como titulares de las potestades tributarias en el País Vasco, como el Gobierno Vasco en su calidad de ejecutor de la competencia de armonización y coordinación en esta materia que le corresponde a la Comunidad Autónoma del País Vasco, se han venido fraguando de forma coordinada en todos estos años las principales reformas fiscales que han perfilado unos sistemas tributarios forales esencialmente armonizados.

En el contexto del 30 aniversario de la OCTE, el 19 de julio del pasado año se celebró una Jornada dentro de los Cursos de Verano de la UPV/EHU donde se analizó y debatió sobre el papel pasado, presente y futuro de este órgano.

Tal y como las personas que ofrecieron sus ponencias en la Jornada, todos ellos estrechamente vinculados a los sistemas tributarios del País Vasco y al OCTE, pusieron de manifiesto en sus intervenciones, el rol de la armonización fiscal en Euskadi no se puede abordar con un enfoque unívoco, ya que es necesario enmarcar este principio teniendo en cuenta los diferentes escenarios en los que actúa, así como las diferentes finalidades que en cada uno de ellos se pretenden, lo que resultará en un contenido y una articulación específica y diferente de este principio en cada uno de ellos.

La capacidad normativa de los Territorios Histó-

cos del País Vasco para mantener, establecer y regular sus regímenes tributarios, reconocida por el Estatuto de Autonomía del País Vasco y por el Concierto Económico, se encuentra limitada por una triple armonización fiscal: la derivada del ordenamiento jurídico comunitario, la derivada del escenario doméstico de interrelación entre los sistemas tributarios forales vascos y el de territorio común, y la derivada del ordenamiento jurídico autonómico de la CAPV, que determina las relaciones internas entre los tres Territorios Históricos. En consecuencia, el contenido, alcance y efectos del principio de armonización fiscal difiere sustancialmente según el plano en el que actúe. A estos tres escenarios tradicionales, se le superpone, desde fechas recientes, un cuarto, de carácter global, fruto de los acuerdos que se han alcanzado en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, materializados en 2015 en el conocido como Plan BEPS, acrónimo en inglés de *Base Erosion and Profit Shifting*.

El espíritu de la armonización se manifiesta con intensidad en los principios generales del artículo 2 del Concierto Económico, que recogen expresamente su incidencia en los tres campos de juego en los que se desenvuelven los sistemas tributarios del País Vasco: el de la Unión Europea (principio Uno. Quinto), el del Estado español (principio Uno. Tercero) y el intracomunitario vasco (principio Uno. Cuarto).

a) Escenario de la Unión Europea

El Concierto Económico prevé expresamente, en su artículo 2. Uno. Quinto, el respeto de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos a las normas de armonización fiscal de la Unión Europea. Como es bien conocido, la armonización fiscal en el ámbito de la Unión Europea no constituye en sí misma un objetivo comunitario, sino que es un instrumento para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios de los Estados miembros sea de tal naturaleza y magnitud que

(*) Jefa de Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia y tesorera de la Asociación Ad Concordiam

provoque distorsiones permanentes en el mercado interior europeo.

La armonización fiscal, en sentido estricto, está expresamente prevista en el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) para el ámbito de la imposición indirecta y, en la actualidad, el proceso de armonización fiscal entre los Estados miembros en este ámbito está en un estadio avanzado y ofrece resultados satisfactorios, siendo el Impuesto sobre el Valor Añadido su máximo exponente. Por el contrario, en el ámbito de la imposición directa el proceso de armonización fiscal no está expresamente previsto en el TFUE y el título competencial utilizado por las Instituciones comunitarias para impulsarlo es la aproximación de legislaciones, artículo 115 del TFUE, arrojando tradicionalmente escasos y lentos avances y limitándose a aspectos puntuales vinculados fundamentalmente al respeto a las libertades fundamentales del Tratado.

Sin embargo, la adopción del Plan BEPS en el seno de la OCDE en 2015, supuso un revulsivo en el proceso de armonización fiscal directa, y trajo como consecuencia la adopción del conjunto de iniciativas legislativas y no legislativas de la UE destinadas a reforzar la normativa contra la elusión fiscal de las empresas y a lograr que la fiscalidad de las empresas en la Unión Europea sea más justa, sencilla y eficaz, conocido como "paquete de lucha contra la elusión fiscal". En este contexto, en los últimos años se han propiciado la adopción de acuerdos en unos tiempos récord comparados con los de épocas anteriores, tal y como ocurrió con la gestación y aprobación de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, conocida como ATAD I, o de la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, -ATAD 2-.

La fiscalidad es la última política de la Unión Europea en la cual las decisiones se toman exclusivamente por unanimidad. A lo largo de 30 años

de cambios en el Tratado, los procedimientos de decisión en otros campos han evolucionado en respuesta a transformaciones económicas, medioambientales, sociales y tecnológicas, y los resultados han sido claros. El voto por mayoría cualificada es de rigor hoy día incluso en políticas no menos delicadas que la fiscal, como cooperación judicial en materia civil, armonización en el área del Derecho penal, cooperación policial, etc. La propuesta presentada por la Comisión Europea el 15 de enero de 2019 "*Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE*" pretende modificar el modo en que la Unión Europea ejerce sus competencias en el área de la fiscalidad, planteando una hoja de ruta para una transición progresiva y bien orientada de la unanimidad hacia la mayoría, cuyo logro abrirá nuevos retos y horizontes para la armonización fiscal europea.

b) Escenario doméstico

El principio de armonización, como principio general a respetar por los sistemas tributarios de los Territorios Históricos en su relación con el sistema tributario de Territorio Común, es de procedencia estatutaria, tal y como establece al artículo 41.2. a) del EAPV, está enunciado en el principio Uno. Tercero del artículo 2 del Concierto Económico, y concretado, en su artículo 3, en una serie de reglas de armonización que los Territorios Históricos deben de tener en cuenta en la elaboración de la normativa tributaria.

Esta exigencia de armonía entre los sistemas tributarios vascos y el sistema de territorio común, que no contiene en sí misma una intención uniformizadora, impregna el texto concertado en su integridad, de tal manera que sus manifestaciones no aparecen exclusivamente en sus artículos 2 y 3, sino que se encuentran a lo largo del articulado del Concierto Económico, bajo diversas formas y con distintas intensidades.

Sin embargo, la manifestación más rotunda del principio de armonización, llegando incluso a desnaturalizarlo, la hallamos en la diferenciación entre tributos concertados de normativa autonoma y de normativa común, que realiza el tex-

to concertado y que origina una obligación de armonización mucho más intensa, en realidad una obligación de uniformización respecto de los segundos, que la contenida en el artículo 3 del Concierto Económico.

Por ello, entiendo que el principio de armonización, como principio limitador de la capacidad normativa de los Territorios Históricos, sólo tiene sentido en relación con los tributos concertados de normativa autónoma, en relación a los que el legislador foral tiene margen de decisión para separarse del sistema tributario común y, de esta manera, vulnerar cualesquiera de las reglas armonizadoras que impone el Concierto Económico, no siendo aplicable lógicamente en relación a los tributos concertados de normativa común.

Incluso considero que el principio general Uno. Segundo "Atención a la estructura general impositiva del Estado" podría haber sido sistematizado como una de las concretas reglas armonizadoras del artículo 3 del Concierto Económico. Consolidada jurisprudencia nos indica que los Territorios Históricos cuentan con un amplio margen de acción para el diseño de las estructuras de sus sistemas impositivos que resulta compatible con este principio. No obstante, aún quedan por resolver muchos interrogantes en torno al mismo. Lo que sí se deriva claramente de este principio general es el carácter de sistema de referencia del sistema tributario de territorio común frente a los sistemas tributarios del País Vasco, que, a estos efectos, se ven en cierta manera subordinados al mismo.

En sentido estricto, el principio de armonización concertado de relación entre los sistemas tributarios del País Vaco y el de Territorio Común descansa en las cuatro reglas de diferente relevancia del artículo 3 del Concierto Económico. Así, mientras la regla contenida en la letra a) -"adecuación a la Ley General tributaria, en cuanto a terminología y conceptos"- persigue un fin armonizador a nivel conceptual y de elementos básicos estructurales en los sistemas tributarios de los Territorios Históricos con el sistema tributario estatal y, por su parte, la contenida en la letra d) -"utilización de la misma clasificación de

actividades económicas"- persigue un objetivo de armonización de la información con fines estadísticos, son las reglas previstas en las letras b) -"mantenimiento de una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado" y c) "respeto y garantiza de la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos"- las que suponen un verdadero límite al poder normativo foral.

La formulación general de estas reglas armonizadoras con estructura de norma de principios y su supuesta vulneración por parte de los Territorios Históricos ha dado origen a numerosos recursos contra la normativa fiscal vasca ante los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa. Sin embargo, su vulneración ha resultado en la práctica de difícil constatación por parte de los Tribunales. En efecto, se aprecia una gran dificultad en la tarea de éstos para resolver la tensión que se produce entre la capacidad normativa de los Territorios Históricos y las reglas de armonización, especialmente las contenidas en las mencionadas letras b) y c), probablemente por la inexistencia de parámetros objetivos de medición y aplicación de las mismas que evitarían el recurso continuado a la subjetividad para su interpretación.

En consecuencia, existe una sólida jurisprudencia al respecto que determina la necesidad de ponderar con sumo cuidado las limitaciones que pueden derivarse de las reglas armonizadoras para las potestades tributarias forales y que interpreta la aplicación de las mismas de manera muy restrictiva.

A finales de la década de los 90 del siglo pasado, la litigiosidad contra la normativa fiscal de los Territorios Históricos, que en la mayor parte de los casos se basaba en una diferente interpretación de las reglas de armonización fiscal, alcanzó su punto álgido y originó los Acuerdos de la Comisión Mixta de Concierto de 18 de enero

de 2000, conocidos como "paz fiscal". En ellos, la Administración del Estado, impulsada por la obligación de cumplimiento de los compromisos alcanzados en el seno del Código de Conducta de la Unión Europea, se comprometió a la retirada de 75 recursos contra la normativa fiscal vasca y, a cambio, las Diputaciones Forales se comprometieron a modificar o derogar una serie de medidas contenidas en las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades que, o bien habían sido consideradas perniciosas por el Código de Conducta, o bien eran consideradas por el Estado como vulneradoras de las reglas de armonización fiscal.

c) Escenario intracomunitario vasco

La aprobación del Estatuto de Gernika determinó que la armonización, colaboración y coordinación fiscal de los poderes tributarios forales no se circunscribieran exclusivamente a las relaciones entre los regímenes forales con el Estado en virtud del texto paccionado del Concierto, sino también a las establecidas entre los tres sistemas tributarios forales en virtud de normas del Parlamento Vasco, afectando por primera vez al ejercicio competencial foral sobre sus regímenes tributarios.

El artículo 41.2.a) del EAPV recoge la doble armonización fiscal contemplada por el ordenamiento jurídico español como condicionamiento de los regímenes tributarios forales: la derivada de las normas contenidas en el Concierto Económico y la que se contenga en las normas del Parlamento vasco dictadas con dicha finalidad. Resulta evidente, a su vez, la inexistencia de solapamientos entre ambas esferas, que se encuentran perfectamente delimitadas.

El principio de armonización interno, que afecta a los sistemas tributarios forales entre sí, es un principio estatutario, autónomo y de contenido específico que responde a unos fundamentos y objetivos propios y diferenciados, aunque comparte ciertas características con el principio armonizador en el ámbito de la Unión Europea y con el principio armonizador del Concierto Económico.

Es un principio de armonización reforzada en comparación con los otros dos, cuya mayor intensidad se justifica por el particular sistema de financiación del que se dota la CAPV, basado en el principio de "riesgo compartido" y de carácter marcadamente confederal y solidario desde el punto de vista interterritorial, en el que la principal fuente de recursos de la CAPV está constituida por las aportaciones de las Diputaciones Forales, que son las exclusivas tenedoras del poder tributario, fuente principal de dichos recursos.

El problema en la articulación de este principio reside en determinar cuál es el nivel idóneo de armonización que permita garantizar el ejercicio de las potestades tributarias, sin que se produzcan asimetrías en el modelo interno de financiación de la CAPV.

El artículo 14.3 de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, (LTH) contiene un mandato de armonización tendente a la regulación uniforme de los elementos sustanciales de los tributos concertados por parte de los Territorios Forales, que quedó debilitado por el establecimiento de un régimen transitorio que posponía su aplicación al momento en que se aprobara una ley de armonización, coordinación y colaboración fiscal, estableciendo mientras tanto un mecanismo de coordinación en el seno del Consejo Vasco de Finanzas Públicas.

Este mandato uniformizador fue recurrido ante el Tribunal Constitucional por entenderse que respondía a un concepto inadmisibles de la armonización en el marco estatutario. El Tribunal Constitucional, en sentencia de 26 de abril de 1988, evitó pronunciarse sobre la constitucionalidad de estos preceptos armonizadores, limitándose a declarar que no excede del marco del artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía sin entrar en el fondo de la cuestión, remitiéndose a los términos en que, en un futuro, se concreten las reglas armonizadoras sobre "coordinación, armonización fiscal y colaboración" entre los Territorios Históricos, mediante Ley que dicte el

Parlamento Vasco, para efectuar el análisis de constitucionalidad

Por su parte, la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, no es una norma armonizadora stricto sensu sino que su virtualidad es la de servir de marco para la armonización propiamente dicha de los impuestos concertados, establecida en futuras leyes del Parlamento Vasco, siendo apreciable en ella un trasfondo uniformizador análogo al del artículo 14.3 LTH.

El artículo 2 de la Ley 3/1989 admite la diversidad de regulaciones forales siempre que se garantice una presión fiscal global equivalente en toda la Comunidad Autónoma y, por su parte, la Disposición Adicional pretende establecer un programa legislativo que cubra todos los impuestos. No obstante, esta ley carece de fuerza vinculante con respecto al legislador futuro el cual no debe sujetarse necesariamente a los criterios fijados en ella.

La Ley 3/1989 está impregnada de la fuerte tensión existente entre el respeto a las potestades tributarias forales y la competencia armonizadora del Parlamento Vasco, que obliga a encontrar el punto de equilibrio que, haciendo posible la segunda, no produzca el vaciamiento de la primera.

En su intento de aligerar dicha tensión, la Ley introduce ciertos mecanismos, a modo de válvulas de escape, tales como el establecimiento del concepto de "presión fiscal global equivalente", como parámetro de desarmonización, y el inciso "cuando proceda" contenido en cada uno de los impuestos a armonizar, indicador de la naturaleza ex post de la potestad armonizadora del Parlamento Vasco, una vez que la desarmonización haya sido constatada.

Resulta indudable que las características del sistema de financiación diseñado por el EAPV y por la LTH exigen un grado de armonización suficiente de los sistemas tributarios forales que garantice la coherencia del sistema de provisión de financiación para el sostenimiento de los gas-

tos comunes de la CAPV. A su vez, dicho grado resulta ser más intenso que el que es exigible en el Concierto Económico y así lo demuestra el propio desarrollo y concreción de la capacidad de armonización estatutaria en manos del Parlamento Vasco.

El artículo 42 del EAPV exige que las aportaciones de las Diputaciones a la Hacienda General del País Vasco se efectúen de acuerdo con criterios de distribución equitativa. Parece evidente que, si cada Territorio Histórico pudiera, respetando exclusivamente el Concierto Económico, establecer la regulación de su sistema tributario que estimare procedente separándose del resto, dicha separación tendría indudables efectos en las aportaciones de los otros Territorios Históricos.

En la base de lo anterior radica el hecho de que el modelo de financiación de la CAPV responde a las características de un modelo de riesgo compartido, por contraposición con el modelo de relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco, que es de riesgo unilateral. Su diseño provoca que las cuatro Administraciones, Territorios Históricos y CAPV, compartan el riesgo inherente a la recaudación por tributos concertados en cada uno de los Territorios Históricos.

d) Conclusiones

En todos los escenarios en los que actúa el principio de armonización fiscal, el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi tiene un espacio y una funcionalidad diferente en aras a impulsar la operatividad y eficiencia de dicho principio a fin de garantizar la correcta interrelación e integración de los sistemas tributarios vascos con el resto de los sistemas tributarios. Naturalmente, el ámbito en el que su papel adquiere mayor relevancia es en el intracomunitario vasco, en cuyo seno, fue constituido y le fueron otorgadas sus funciones, por virtud de la Ley del Parlamento Vasco 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal.

En los primeros años de aplicación del Concierto, tanto las administraciones tributarias como el mundo jurídico y académico en general, nos

centramos en desarrollar la dimensión interna de la armonización fiscal, lo cual era lo razonable y necesario en dicho contexto. Hasta aproximadamente el año 2000 el debate se centró en la armonización entre los sistemas forales y territorio común. Posteriormente, entre los años 2007 y 2011, el foco pasó al plano interno de la CAPV centrándose en supuestas desarmonizaciones en relación al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Patrimonio. Este proceso de armonización interna, en sus dos dimensiones, está actualmente en un segundo plano.

En este momento, el principal reto proviene de la dimensión internacional del principio de armonización. El enfoque internacional resulta imprescindible en el siglo XXI en la medida en que los sistemas tributarios del País Vasco: 1) constituyen una jurisdicción fiscal más dentro de la Unión Europea y el mapa fiscal global; 2) se interrelacionan con otras jurisdicciones fiscales a nivel global; y 3) se aplican a contribuyentes cuyas actividades económicas se desarrollan en el ámbito de la economía global. Por este motivo, la dimensión interna del principio de armonización fiscal, colaboración y armonización, se ha complementado en la última década con la dimensión internacional, cuyo protagonismo es creciente.

Como apunte final, querría subrayar cuatro conclusiones que sirvan para destacar algunas de las cuestiones más relevantes que se suscitaron durante la Jornada:

Primera: Un análisis de los 30 años del OCTE nos deja como balance la constante conciliación de las diferentes sensibilidades institucionales que en dicho órgano se encuentran representadas, que incluso en alguna legislatura han sido gobernadas por cuatro partidos políticos diferentes con idearios de política fiscal sustancialmente dispares.

Segunda: La creación del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi por la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, que reúne a los representantes de las Instituciones Comunes y Forales y debe in-

formar preceptivamente los proyectos de disposiciones generales sobre impuestos concertados, mitiga en parte la tendencia uniformizadora de la Ley y supone un instrumento de garantía para la armonización previa "ex ante".

El OCTE, en sus más de treinta años de andadura, ha demostrado ser un foro ágil y efectivo para la armonización normativa de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos. Buena prueba de ello es que el Parlamento Vasco nunca ha considerado necesario ejercitar su competencia armonizadora mediante la aprobación de nuevas leyes, en el marco de la de 1989, y que ni siquiera el Gobierno Vasco ha procedido a aprobar el desarrollo reglamentario de la misma.

La realidad es que, a fecha de hoy, la regulación de los sistemas tributarios de los tres Territorios Históricos se encuentra armonizada con un elevadísimo grado de identidad en el contenido de sus disposiciones. Esta armonización es fruto del trabajo de negociación y del acercamiento de los proyectos de disposiciones normativas de los tres Territorios Históricos que se ha desarrollado en el seno del OCTE.

Las tensiones inherentes a la injerencia que para las competencias fiscales de los territorios forales supone la competencia armonizadora residenciada en la CAPV por el Estatuto de Autonomía se han resuelto de manera satisfactoria *ex ante* en el seno del OCTE, de manera que la intervención del Parlamento Vasco *ex post* no ha sido necesaria en todo este tiempo.

Tercera: La dimensión internacional del principio de armonización fiscal hace ya años que ha dejado de ser futuro y forma parte la realidad presente de los sistemas tributarios forales vascos cada vez con mayor intensidad, siendo su mayor testimonio la participación de las instituciones vascas, formando parte de la delegación española en los grupos técnicos de trabajo de las formaciones D-4 y D-5 del ECOFIN. Este nuevo campo de juego exige una reflexión y un compromiso por parte de las instituciones vascas sobre cómo abordarlo con responsabilidad para lo cual es necesario que se incluya en las agendas

de las instituciones vascas como asunto prioritario y se pongan los medios necesarios para hacerle frente y para lograr una participación que vaya más allá de los ámbitos técnicos y se amplíe a los ámbitos de decisión.

Cuarta: Finalmente, los sistemas tributarios, su configuración, sus principios, sus maneras de gestión, los perfiles y características de los propios contribuyentes de 2020, a los que ahora incluso llamamos clientes, poco tienen que ver con los de 1989. Por ello, sería deseable que el marco legal de la armonización, colaboración y coordinación fiscal sea revisado a fin de adecuarlo a la realidad actual de las haciendas vascas y del entorno en el que se desenvuelven y desarrollan sus competencias. Esta labor corresponde al Parlamento Vasco por mandato estatutario, siendo imprescindible que dicha revisión se aborde con la colaboración y consenso de las Haciendas Forales y dónde mejor que en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria.

R

Referencias



DOCUMENTOS DE INTERÉS

ZERGA-HEZKUNTZAKO BATERAKO PROIEKTUA:

[2018-2019 ikasturteko amaierako txostena](#)

[Esteka orokorra](#)

PROYECTO CONJUNTO DE EDUCACIÓN TRIBUTARIA:

[Informe final curso 2018/2019](#)

[Enlace general](#)

TICKETBAI BATERAKO PROIEKTUA:

[TicketBAI sistemaren zehaztapen funtzionalak eta teknikoak](#)

PROYECTO CONJUNTO TICKETBAI:

[Especificaciones funcionales y técnicas del sistema TicketBAI](#)

IRUZUR FISKALAREN KONTRAKO BORROKARAKO BATZORDEA

[EAEko Iruzur Fiskalari buruzko Urteko Txosten Integratua. 2018. urtea](#)

[Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratua: 2019. urtea](#)

COMISIÓN DE LUCHA CONTRA EL FRADUDE FISCAL

[Informe anual integrado sobre el fraude fiscal en la CAE. Año 2018](#)

[Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal en el País Vasco. Año 2019](#)

CONSULTA 2019.3.3.2. IRPF: Tratamiento tributario de las retribuciones abonadas por una administración pública a los mutualistas en concepto de maternidad y paternidad, en particular:

- 1. Exención de los permisos retribuidos abonados al personal funcionario mutualista.**
- 2. Exención de los complementos salariales abonados al personal funcionario adscrito al Régimen General de la Seguridad Social.**

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una Administración Pública territorial, algunos de cuyos trabajadores están dados de alta en el Régimen General de la Seguridad Social mientras que otros se encuentran adscritos a los regímenes especiales de Funcionarios Civiles del Estado y de Funcionarios al servicio de la Administración de Justicia de modo que reciben cobertura mediante el sistema de mutualismo administrativo. Concretamente, unos mediante la Mutualidad General de Funcionarios Civiles (MUFACE) y otros mediante la Mutualidad General Judicial (MUGEJU). Los empleados adscritos al Régimen General de la Seguridad Social tienen derecho a las prestaciones por maternidad y por paternidad de los Capítulos VI y VII del Título 11 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, así como a la percepción de un complemento, que les abona la Administración competente, dirigido a asegurarles el cobro del 100 por 100 de sus retribuciones durante las referidas situaciones de maternidad y de paternidad. En particular, durante los permisos por parto, adopción o guarda, y paternidad, de las letras a), b) y e) del artículo 49 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2015 de 30

de octubre. De otro lado, los trabajadores integrados en MUFACE y en MUGEJU no perciben ninguna prestación de estas mutualidades ni por maternidad, ni por paternidad (al estar encuadrados en regímenes de la Seguridad Social que no dan derecho al cobro de prestaciones por estos motivos) sino que es directamente la Administración consultante quien les abona el 100 por 100 de sus retribuciones durante los citados permisos por parto adopción o guarda y paternidad, de las letras a), b) y e) del artículo 49 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público.

CUESTIÓN PLANTEADA

1.- Si se encuentran exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las retribuciones que abona a los trabajadores adscritos a MUFACE y a MUGEJU durante los permisos por parto adopción o guarda, y paternidad de las letras a), b) y e) del artículo 49 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre. En caso afirmativo, hasta qué importe.

2.- Si están exentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los complementos que abona a los trabajadores adscritos al Régimen General de la Seguridad Social durante esos mismos permisos.

CONTESTACIÓN

En lo que respecta a las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, es de aplicación el artículo 9.12 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NF IRPF). En su redacción dada mediante la Norma Foral 8/2018 de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2019, con efectos desde el pasado 1 de enero de 2019, según el cual: “Estarán exentas las

siguientes rentas: (...) 12. Estarán exentas las siguientes prestaciones: {...} b) Las prestaciones por maternidad y por paternidad reguladas en los Capítulos VI y VII del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, percibidas de los regímenes públicos de la Seguridad Social e idénticas prestaciones percibidas de los regímenes públicos correspondientes por las personas funcionarias. c) Las prestaciones reconocidas a las personas profesionales, no integradas en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, por las mutualidades de previsión Social que actúen como alternativas al mencionado régimen especial de la Seguridad Social, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en las letras a) y b) anteriores. En estos supuestos, la cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades citadas, en las prestaciones de estas últimas. d) Las prestaciones reconocidas a las personas socias cooperativistas por entidades de previsión social voluntaria, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en las letras a) y b) anteriores. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las entidades de previsión social voluntaria antes citadas, en las prestaciones de estas últimas. e) Las retribuciones percibidas por las personas funcionarias del órgano o entidad donde presten sus servicios, correspondientes a la reducción de la jornada de trabajo por permiso por cuidado de hijo o hija menor afectados por cáncer u otra enfermedad grave a que se refiere la letra e) del artículo 49 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público,

aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto de prestación económica por cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave prevista en el Capítulo X del Título II del citado texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. (...)”.

De conformidad con lo previsto en la letra b) de este artículo 9.12 de la NFIRPF, se encuentran exentas del Impuesto, en primer lugar, las prestaciones por maternidad y por paternidad de los Capítulos VI y VII del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015 de 30 de octubre percibidas de los regímenes públicos de la Seguridad Social.

Consecuentemente, los complementos que abona la Administración consultante a los trabajadores adscritos al Régimen General de la Seguridad Social, con objeto de asegurarles el cobro del 100 por 100 de sus retribuciones durante el tiempo en el que se encuentran en las referidas situaciones de maternidad y de paternidad no pueden beneficiarse de la exención regulada en este artículo 9.12 b) de la NFIRPF, al no tratarse de prestaciones públicas satisfechas por la Seguridad Social.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que el concepto de prestaciones públicas no abarca cualquier importe abonado por un ente público, sino que hace referencia única y exclusivamente, a aquéllos que derivan de sistemas de carácter universal. Con lo que, en definitiva, no pueden entenderse incluidas dentro del citado concepto las prestaciones que abonan las Administraciones públicas a sus trabajadores, en atención precisamente a la condición de empleados públicos de los mismos (de trabajadores de la entidad pagadora).

Además, la citada letra b) del artículo 9.12 de la NFIRPF también declara la exención de las prestaciones idénticas a las reguladas en los Capítulos VI y VII del Título II del Texto Refundido

de la Ley General de la Seguridad Social, percibidas por los funcionarios de los regímenes públicos que les correspondan.

La Administración pública consultante afirma que es ella quien abona el 100 por 100 de las retribuciones correspondientes a los permisos por parto, adopción o guarda, y paternidad, de las letras a), b) y e) del artículo 49 del Texto Refundido del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, de los empleados públicos encuadrados en regímenes de la Seguridad Social que no dan derecho a percibir las prestaciones de maternidad y de paternidad de los Capítulos VI y VII del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (los adscritos a MUFACE y a MUGEJU).

Por ello, en lo que respecta a estos trabajadores, en una primera aproximación al caso, podría pensarse que no están exentas del Impuesto las retribuciones que perciben durante los citados permisos por parto, adopción o guarda y paternidad de las letras a), b) y e) del artículo 49 del Texto Refundido del Estatuto Básico del Empleado Público, aun cuando deriven de situaciones idénticas a las recogidas en los Capítulos VI y VII del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

No obstante, a la vista de lo indicado en la propia letra b) del artículo 9.12 de la NFIRPF (que habla de *"idénticas prestaciones"*), de lo recogido en las letras e), d) y e) del mismo artículo 9.12 de la NFIRPF (referidas a profesionales no integrados en la Seguridad Social, a cooperativistas y al permiso por cuidado de hijos menores afectados por enfermedades graves del artículo 49.e) del Texto Refundido del Estatuto Básico del Empleado Público, respectivamente), y de lo establecido en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (particularmente en su Sentencia número 134/1996, de 22 de julio, relativa a la exención de las prestaciones por incapacidad permanente, en la que concluyó que debía otorgarse un mismo trato a los trabajadores incluidos en el régimen de clases pasivas y a los integrados en la Seguridad Social, de forma que se apliquen a

ambos colectivos los mismos beneficios fiscales y en iguales condiciones), este OCTE entiende que en los casos de trabajadores adscritos a MUFACE y a MUGEJU, la referencia recogida en la citada letra b) del artículo 9.12 de la NFIRPF a *"idénticas prestaciones percibidas en los regímenes públicos correspondientes por las personas funcionarias"* incluye las retribuciones percibidas de la Administración empleadora durante los permisos por parto, adopción o guarda, y paternidad, de las letras a), b) y e) del artículo 49 del Texto Refundido del Estatuto Básico del Empleado Público, en situaciones idénticas a las reguladas en los Capítulos VI y VII del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, y con el límite de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el motivo de que se trate.

A todos estos efectos, no tendría ningún sentido, ni ninguna justificación, realizar una interpretación de lo dispuesto en la letra b) del artículo 9.12 de la NFIRPF que lleve a reconocer a los trabajadores públicos una exención para estos supuestos, superior o inferior a la que se otorga a los demás contribuyentes.

Así, concretamente, en lo que aquí interesa, en la citada Sentencia número 134/1996, de 22 de julio, relativa, como se ha aclarado más arriba, a la exención de las prestaciones por incapacidad permanente (y, más concretamente a la aplicación del principio igualdad ante la ley a dichas prestaciones), el Tribunal Constitucional concluyó que: *"8. Por tanto, la conclusión es que la diferenciación introducida por la nueva redacción de la Ley 18/1991 entre las pensiones de invalidez permanente de la Seguridad Social y las de los funcionarios públicos vulnera el principio de igualdad consagrado en la Constitución porque, desde la perspectiva de la finalidad de la norma, carece de una justificación objetiva razonable y proporcionada."*

Dentro de los límites constitucionales, el legislador tributario goza de un ámbito de libertad de configuración. Por lo que respecta a las pensiones o prestaciones por incapacidad, puede optar, dentro del respeto a los principios y derechos que la Constitución consagra, entre

considerarlas como riqueza que debe ser objeto de imposición, excluirlas del ámbito del hecho imponible del impuesto (como ocurrió bajo la vigencia de la derogada Ley 44/ 1978), o, en fin, como sucede ahora, declararlas exentas. Pero en el legítimo ejercicio de su libertad de opción política, lo que no puede hacer es contravenir los principios establecidos en el art. 14 CE y en el art. 31.1 CE. Y es evidente que no se respeta el principio de igualdad tributaria cuando, como hace el art. 9.1 de la Ley 18/1991 se declaran exentas las prestaciones por incapacidad permanente absoluta si han sido reconocidas al sujeto pasivo por la Seguridad Social y no si tal incapacidad se padece por los funcionarios de las Administraciones Públicas que están integrados en el régimen de clases pasivas. En efecto, al declarar exentas las rentas de idéntica naturaleza (pensiones por incapacidad permanente absoluta) cuando el perceptor está en el sistema de la Seguridad Social y no cuando está adscrito al régimen de clases pasivas se vulnera el principio de igualdad tributaria y se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31. Pues ello supone una diferencia de trato que como decimos, hubiera requerido una justificación objetiva y razonable. En suma, el desarrollo argumental hasta aquí seguido conduce directamente a la estimación del recurso y a declarar inconstitucional y consiguientemente nulo el art. 62 de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, en el que se dio una nueva redacción al art. 9.1e) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cuanto ha venido a suprimir sólo para los funcionarios de las Administraciones Públicas que se hallen en situación de incapacidad permanente absoluta, la exención de dicho Impuesto".

CONSULTA 2019.4.5.2. IS: Determinación del volumen de operaciones de una sociedad pública en aras a calificarla como microempresa a efectos del Impuesto sobre Sociedades: tratamiento de las cantidades facturadas por la propia sociedad pública a los comercializadores en concepto de peajes que posteriormente deben ser transferidos a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC).

HECHOS PLANTEADOS

A. ANTECEDENTES Y CIRCUNSTANCIAS DEL CASO EN PARTICULAR

A.1. DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD DE T

T es una sociedad pública municipal cuyo capital pertenece íntegramente al AYUNTAMIENTO DE TOLOSA. Se constituyó mediante escritura pública otorgada ante el Notario de Tolosa AGMC, con fecha 22 de diciembre de 2000.

Su objeto social lo constituye, según el párrafo primero del artículo 2 de sus Estatutos, la distribución de energía eléctrica.

Dicha sociedad se creó para dar cumplimiento a la exigencia de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, que estableció en su artículo 14: (i) la exigencia de que las actividades reguladas, entre las que se encontraba la distribución de energía eléctrica, se desarrollaran a través de sociedades mercantiles cuyo objeto social exclusivo fuera el desarrollo de las mismas; y (ii) en consecuencia, la separación de las actividades reguladas de las actividades no reguladas, entre otras, las de distribución y comercialización.

T realiza la distribución de energía eléctrica y la gestión del mantenimiento y, en caso de ser necesario, la construcción y desarrollo de la red e instalaciones de distribución, garantizando que dicha red tenga capacidad para asumir, a largo plazo, la demanda concreta, todo ello de conformidad con la legislación que en cada caso sea de aplicación al sector eléctrico.

Con efectos 1 de enero de 2009, el Real Decreto 222/2008, de 15 de febrero, suprime el régimen retributivo de los distribuidores establecido en la disposición transitoria undécima de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, quedando incluida la liquidación de los ingresos y costes acreditados a su actividad de distribución en el ámbito de aplicación del Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre.

En este sentido la Disposición Adicional Segunda (punto I.f) del Real Decreto 222/2008, de 15 de febrero, habilita a la Comisión Nacional de Energía (o CNE), actualmente Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, (en adelante, CNMC) a que establezca, mediante Circular los formatos, sistemas y modelos de intercambio de información, así como las especificidades propias de las liquidaciones provisionales y el sistema de cobros y pagos de las mencionadas liquidaciones aplicables a los distribuidores acogidos a la Disposición Transitoria Undécima de la Ley 54 /1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, cuyo resultado se integrará en la liquidación general regulada en el Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre.-

El Real Decreto 222/2008 estableció que las pequeñas empresas distribuidoras se debían incorporar en enero de 2009 al régimen retributivo general en el que se encuentran las grandes empresas de distribución (Real Decreto 2017/1997). Este régimen se basa en el reconocimiento de una retribución fijada anualmente a cada empresa que es satisfecha periódicamente por la CNMC una vez presentada la información correspondiente a este organismo.

Según este Real Decreto 2017/1997 las liquidaciones pasarían a realizarse con base en los siguientes conceptos:

- ingresos obtenidos por tarifas de suministro y acceso.
- pagos realizados en concepto de adquisición de energía en el mercado.

- pagos realizados por adquisición de energía al Régimen Especial.
- y a la retribución reconocida a cada distribuidor.

En este nuevo escenario las empresas distribuidoras pasan a tener la obligación de declarar a la CNMC los ingresos recaudados por peajes en el periodo de liquidación, teniendo en cuenta que dicha recaudación se refiere a lo facturado a los comercializadores en el periodo (mes o cuatrimestre, según lo que establezcan las Circulares de la CNE o, en su caso, CNMC), no lo correspondiente a la energía facturada.

La CNMC tiene la potestad para fijar los peajes de electricidad, con los que se costea el acceso a las redes de suministro eléctrico. Dichos peajes son repercutidos en las facturas que T emite a los comercializadores o, en su caso, a los consumidores si así lo solicitan, para posteriormente transferir el importe recaudado por este concepto a la CNMC. Es decir, T actúa como mero recaudador de dichas cantidades que posteriormente son transferidas a la CNMC. Dicho procedimiento se sigue en virtud de lo establecido en la legislación siguiente:

En cuanto al cobro y facturación de los peajes y al procedimiento de liquidación la regulación actual se contiene en la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico que señala al respecto lo siguiente:

"Artículo 18 Cobro y liquidación de los peajes, cargos, precios y retribuciones reguladas

1. Los peajes de acceso a las redes de transporte y distribución y los precios o cargos por otros servicios regulados destinados al suministro de energía eléctrica serán recaudados por las empresas distribuidoras y, en su caso, por el operador del sistema, debiendo dar a las cantidades ingresadas la aplicación que proceda de acuerdo con el procedimiento general de liquidaciones previsto en la presente ley y en su normativa de desarrollo.

A estos efectos, los ingresos por peajes o cargos serán los que hubieran debido ser facturados por aplicación de la normativa que los establezca, con independencia de su efectiva facturación y cobro por parte de los sujetos obligados a su recaudación.

2. El Gobierno establecerá reglamentariamente el procedimiento general de liquidaciones para el reparto de los fondos ingresados por los distribuidores y el transportista, así como de las restantes partidas de ingresos, entre quienes realicen las actividades incluidas en el sistema, atendiendo a la retribución que les corresponda de conformidad con la presente Ley.

Las liquidaciones de ingresos y costes del sistema eléctrico se realizarán mensualmente por el órgano encargado de las mismas a cuenta de la liquidación de cierre de cada año, que se efectuará con anterioridad al 1 de diciembre del año siguiente al que corresponde considerando las partidas de ingresos incorporadas al sistema de liquidaciones hasta dicha fecha provenientes de cualquier mecanismo financiero establecido normativamente y de los Presupuestos Generales del Estado, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 13.

Cualquier ingreso o coste que se incorpore una vez realizada la liquidación de cierre de un ejercicio, tendrá la consideración de ingreso o coste liquidable del sistema del ejercicio en que se produzca.

Con carácter general, en las actividades con retribución regulada que correspondan a una partida de costes del sistema eléctrico, el cobro de dicha retribución se realizará con cargo a las liquidaciones del ejercicio para el que se hayan establecido, aplicándose a todas las actividades con igual distribución en el cobro. Lo anterior se entenderá sin perjuicio de regularizaciones que pudieran realizarse con posterioridad a las liquidaciones de cada ejercicio o del destino establecido para aquellas partidas de ingresos provenientes de los Presupuestos Generales del Estado o de mecanismos financieros de acuerdo con lo establecido normativamente. "

En cuanto al cobro de la retribución, en relación con las liquidaciones, por parte de las empresas distribuidoras, el Real Decreto 1048/2013, de 27 de diciembre, por el que se establece la metodología para el cálculo de la retribución de la actividad de distribución de energía eléctrica indica lo siguiente:

"Artículo 7 Devengo y cobro de la retribución

1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.8.a) de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, el devengo y el cobro de la retribución generado por instalaciones de distribución puestas en servicio el año n se iniciará desde el 1 de enero del año n+2.

2. Para devengar retribución, las empresas distribuidoras deberán estar inscritas en el Registro Administrativo de Distribuidores del Ministerio de Industria, Energía y Turismo.

3. De acuerdo con lo establecido en el artículo 18.2 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, el cobro de dicha retribución se realizará con cargo a las liquidaciones del ejercicio para el que se haya establecido, aplicándose la misma distribución de cobro que al resto de actividades con retribución regulada."

Respecto al proceso de liquidación y los conceptos liquidables, el desarrollo reglamentario de la regulación contenida, de manera general, en la Ley del Sector Eléctrico, está contenida en el Real Decreto 2017/1997, 26 diciembre, por el que se organiza y regula el procedimiento de liquidación de los costes de transporte, distribución y comercialización a tarifa, de los costes permanentes del sistema y de los costes de diversificación y seguridad de abastecimiento. En concreto, este regula lo siguiente:

"Artículo 2 Ámbito de aplicación

El presente Real Decreto establece el procedimiento de liquidación de:

a) ...

b) La retribución de la actividad de distribución, incluidos los costes de gestión comercial reconocidos a los distribuidores por atender a suministros de consumidores cualificados conectados a sus redes que adquieren su energía ejerciendo su condición de cualificados.

Artículo 4 Ingresos y costes liquidables

Se consideran ingresos y costes liquidables a los efectos del presente Real Decreto los siguientes:

a) Los ingresos por aplicación de las tarifas y peajes vigentes a los suministros y accesos a las redes de transporte o distribución que hayan tenido lugar en el periodo objeto de liquidación. En el procedimiento de liquidación se computarán los ingresos obtenidos por estos conceptos a partir de los datos de facturación, con independencia de su cobro.

b) Los ingresos por acometidas, verificaciones, enganches y alquileres de contadores y otros equipos de medida imputables a las empresas o agrupaciones de las mismas sometidas al proceso de liquidación.

c) ...

d) La retribución de la actividad de distribución por los conceptos establecidos en la Ley 54/1997, de acuerdo con la norma que desarrolle el artículo 16.3 de la citada Ley. Dicha retribución incluirá la retribución de la actividad de comercialización que corresponda ser abonada por los consumidores a tarifa y tendrá en cuenta los incentivos a la disminución de pérdidas. También incluirá los costes de gestión comercial reconocidos a los distribuidores por atender a suministros de consumidores cualificados conectados a sus redes que adquieren su energía ejerciendo su condición de cualificados."

Adicionalmente, el procedimiento concreto de envío de información a la CNMC para las liquidaciones se regula en estas dos circulares de la CNMC:

- Circular 3/2008, de 6 de noviembre, de la Comisión Nacional de Energía, por la

que se desarrolla la disposición adicional segunda del Real Decreto 222/2008, de 15 de febrero, en lo relativo a la liquidación de las actividades reguladas del Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre.

- Circular 3/2010, de 17 de junio, de la Comisión Nacional de Energía, por la que se modifica la Circular 3/2008, de 6 de noviembre, por la que se desarrolla la disposición adicional segunda del Real Decreto 222/2008, de 15 de febrero, en lo relativo a la liquidación de las actividades reguladas del Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre.

A.2. DECLARACIÓN DE LAS CANTIDADES DECLARADAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y EN EL IVA DE T EN EL EJERCICIO 2017

De cara al análisis de la consideración de T como microempresa o pequeña empresa en el ejercicio 2018, resulta imprescindible analizar los requisitos previstos en el artículo 13 de la Norma Foral 2/2014, del 7 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa (en adelante, "NF 2/2014"), en el que se establece lo siguiente:

"Artículo 13. Concepto de microempresa, de pequeña y de mediana empresa.

1. A efectos de esta Norma Foral se entenderá como microempresa aquella que cumpla los siguientes requisitos:

a) Que lleve a cabo una explotación económica.

b) Que su activo o su volumen de operaciones, tal y como se define en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, no supere los 2 millones de euros.

c) Que el promedio de su plantilla no alcance las 10 personas empleadas.

d) Que no se hallen participadas directa o indirectamente en un 25 por 100 ó más por empresas que no reúnan alguno de los requisitos anteriormente expuestos, excepto que se trate

de sociedades o fondos de capital riesgo a los que resulte de aplicación el régimen especial establecido en el Capítulo IV del Título VI de esta Norma Foral cuando la participación sea consecuencia del cumplimiento del objeto social de estas últimas

(...)"

En concreto, en lo que al requisito previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 13 se refiere, y, aún más precisamente en lo que al requisito del volumen de operaciones se refiere, su determinación se fundamenta en lo dispuesto en el Concierto Económico.

En el supuesto concreto de T, en el ejercicio 2017 la Sociedad ha registrado contablemente unos ingresos por retribución a la distribución de energía eléctrica (grupo 7) por importe de 1.402.551,49 euros. Ésto no obstante, en su Resumen Anual del IVA correspondiente a dicho ejercicio (Modelo 390), el importe facturado asciende a 2.291.994,14 euros.

La diferencia entre ambas cifras se corresponde íntegramente con los ingresos por peajes que son facturados por T a los comercializadores y que posteriormente son transferidos a la CNMC por imperativo legal. En consecuencia, desde el punto de vista de ingresos contables de la Sociedad, los ingresos por peajes no computan como tal ya que no se corresponden con ingresos que derivan del ejercicio de su actividad de distribución de energía eléctrica, ni le son imputables a T por no tener derecho a retener dichos importes para la Sociedad.

A.3. CONSULTA VINCULANTE FORMULADA ANTE LA HACIENDA FORAL DE GIPUZKOA CON FECHA 27 DE FEBRERO DE 2019

A la vista de los antecedentes y circunstancias descritas, con fecha 27 de febrero de 2019, T plantea consulta vinculante a la Hacienda Foral de Gipuzkoa con número de referencia: X, en adelante, ("Consulta Vinculante"), con el fin de aclarar si a los efectos de determinar el volumen de operaciones de T en aras a calificarla como

microempresa en virtud de lo previsto en el artículo 13.1 de la NF 2/2014, se deben incluir o no las cantidades facturadas por los comercializadores por los peajes que posteriormente deben ser transferidos a la CNMC en los términos descritos en la letra A) del presente escrito.

Pues bien, con fecha 4 de abril de 2019, la Hacienda Foral de Gipuzkoa remite la contestación a la referida Consulta Vinculante, señalando lo siguiente:

"En lo que respecta a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), cuyo artículo 13.1 establece lo siguiente:

" 1. A efectos de esta Norma Foral se entenderá como microempresa aquélla que cumpla los siguientes requisitos:

a) Que lleve a cabo una explotación económica.

b) Que su activo o su volumen de operaciones, tal y como se define en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, no supere los 2 millones de euros.

c) Que el promedio de su plantilla no alcance las 10 personas empleadas.

d) Que no se hallen participadas directa o indirectamente en un 25 por 100 o más por empresas que no reúnan alguno de los requisitos anteriormente expuestos, excepto que se trate de sociedades o fondos de capital riesgo a los que resulte de aplicación el régimen especial establecido en el Capítulo IV del Título VI de esta Norma Foral cuando la participación sea consecuencia del cumplimiento del objeto social de estas últimas".

En lo que respecta al volumen de operaciones, el artículo mencionado nos remite a la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en la cual, en el artículo 14 Dos indica lo siguiente:

"Artículo 14. Normativa aplicable.

"Dos. Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido".

En consecuencia, y teniendo en cuenta lo anterior, a la hora de determinar el volumen de operaciones realizado por la entidad de cara a establecer si la entidad cumple los requisitos señalados en el artículo 13.1 de la NFIS para poder considerar la entidad como microempresa, nos remitiremos al volumen de operaciones declarado por la entidad en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, la presente contestación se realiza únicamente en atención y de acuerdo con los hechos, circunstancias y datos expresados por la consultante en su escrito, teniendo efectos sólo respecto de ellos. La existencia de otras circunstancias previas o posteriores a la operación descrita que no hayan sido mencionadas en su escrito puede 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."

A la vista de la respuesta ofrecida por la Hacienda Foral de Gipuzkoa a la Consulta Vinculante, esta parte entiende que la normativa y doctrina del sector eléctrico referenciadas no parecen ser suficientes para que la Administración pueda emitir un criterio al margen de lo que la propia literalidad de los artículos 13 y 14 de la NFIS establece.

Es por ello que esta parte ha considerado oportuno aportar nueva documentación

relativa al sistema de liquidaciones de peajes referenciado, y con ello, se facilite a la Administración la valoración del caso en cuestión con el fin de que, pueda concluir que, tal y como esta parte considera, las cantidades facturadas por T a los comercializadores por los peajes que posteriormente deben ser transferidos a la CNMC son ingresos del sistema eléctrico, y por tanto, no son propios de la actividad de la actividad de distribución de T (no formando parte de su volumen de operaciones a efectos del análisis de los requisitos previstos en el artículo 13.1 de la NFIS), que como tal representan un coste para el Sistema Eléctrico.

A.4. NUEVA DOCUMENTACIÓN A APORTAR Y FORMULACIÓN DE NUEVA CONSULTA VINCULANTE A LA HACIENDA FORAL DE GIPUZKOA

Tal y como se señala en el apartado anterior, esta parte ha considerado oportuno aportar nueva documentación relativa al sistema de liquidaciones de peajes referenciado, y con ello, facilitar a la Administración la valoración del caso en cuestión con el fin de que, pueda concluir que, tal y como esta parte considera, las cantidades facturadas por T a los comercializadores por los peajes que posteriormente deben ser transferidos a la CNMC son ingresos del sistema eléctrico, y por tanto, no son propios de la actividad de la actividad de distribución de T (no formando parte de su volumen de operaciones a efectos del análisis de los requisitos previstos en el artículo 13.1. de la NFIS), que como tal representan un coste para el Sistema Eléctrico.

Así pues, se adjunta, como Anexo II, copia de la documentación siguiente:

- Resolución por la que se aprueba la liquidación definitiva de las actividades reguladas del sector eléctrico correspondiente al ejercicio 2017.

A lo largo de dicho documento existen diversas referencias que ponen de manifiesto que los costes que supone la actividad de distribución del Sistema Eléctrico son

los que se consideran para elaborar los cálculos de los costes e ingresos del Sistema Eléctrico y la Propuesta de Liquidación definitiva, en virtud de la cual, se les cobran a las entidades distribuidoras los peajes de acceso a la energía eléctrica.

- Informe sobre la liquidación definitiva de 2017 del Sector Eléctrico
- Formulario de la Liquidación de las actividades y costes regulados correspondiente al mes de enero del año 2017

En dicho documento se realiza un detalle de los ingresos y costes del Sistema Eléctrico, quedando clara evidencia de que entre sus ingresos se computan los "Ingresos Brutos a Peajes" por importe de 13.918.804.934,49 euros.

En consecuencia, claramente dichos ingresos son imputables al Sistema Eléctrico y no a las empresas distribuidoras, como sería en este caso, T.

Por otra parte, se adjunta, como Anexo III, copia del Resultado de las Liquidaciones DTI 1 de T correspondiente al ejercicio 2017, en las que se confirma que, entre los conceptos liquidatorios, constan los "Ingresos Brutos Peajes" del Sistema Eléctrico con los que éste cubre los costes de distribución.

B. OBJETO DE LA CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA, DUDAS QUE SUSCITA LA NORMATIVA TRIBUTARIA APLICABLE Y DATOS Y ELEMENTOS QUE ESTA PARTE ENTIENDE PUEDEN CONTRIBUIR A LA FORMACIÓN DE JUICIO POR PARTE DE ESTA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

B.1 DEFINICIÓN DE VOLUMEN DE OPERACIONES A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Tal y como se señala en el apartado anterior, cara al análisis de la consideración de T como microempresa o pequeña empresa en el ejercicio 2018, resulta imprescindible analizar los requisitos previstos en el artículo 13 de la NF 2/2014.

En concreto, en lo que al requisito previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 13 se refiere, y, aún más precisamente en lo que al requisito del volumen de operaciones se refiere, su determinación se fundamenta en lo dispuesto en el Concierto Económico.

Así, la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, prevé en su artículo 14.Dos lo siguiente:

“Dos. Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad”.

En consecuencia, en opinión de esta parte, a la vista de lo ya formulado en la Consulta Vinculante así como de la nueva documentación aportada como Anexos II y III, cabe interpretar que los ingresos facturados a los comercializadores por peajes que posteriormente son transferidos por T a la CNMC en cumplimiento de la legislación vigente, y de su obligación de actuar como recaudador de los referidos importes, no pueden ser considerados como volumen de operaciones de T por no tratarse de contraprestaciones que derivan de la prestación de servicios realizados en su actividad, siendo ingresos imputables al Sistema Eléctrico.

CONTESTACIÓN

En lo que respecta a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), cuyo artículo 13.1 establece lo siguiente:

“1. A efectos de esta Norma Foral se entenderá como microempresa aquélla que cumpla los siguientes requisitos:

a) Que lleve a cabo una explotación económica.

b) Que su activo o su volumen de operaciones, tal y como se define en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, no supere los 2 millones de euros.

c) Que el promedio de su plantilla no alcance las 10 personas empleadas.

d) Que no se hallen participadas directa o indirectamente en un 25 por 100 o más por empresas que no reúnan alguno de los requisitos anteriormente expuestos, excepto que se trate de sociedades o fondos de capital riesgo a los que resulte de aplicación el régimen especial establecido en el Capítulo IV del Título VI de esta Norma Foral cuando la participación sea consecuencia del cumplimiento del objeto social de estas últimas”.

En lo que respecta al volumen de operaciones, el artículo mencionado nos remite a la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en la cual, en el artículo 14 Dos indica lo siguiente:

“Artículo 14. Normativa aplicable.

“Dos. Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Respecto a la entidad en cuestión cabe indicar lo siguiente:

T está dada de alta en el epígrafe transporte y distribución de energía eléctrica.

Con la Ley del Sector Eléctrico (Ley 54/1997, de 27 noviembre) se inicia el proceso de liberalización

del sector eléctrico. Al efecto se distinguió entre actividades que se podían ejercer libremente (comercialización), y actividades reguladas (transporte y distribución).

Esta reforma se acompaña de la modificación del régimen retributivo de los sujetos que desarrollan las actividades eléctricas y la necesidad de definir el régimen de liquidaciones entre los distintos sujetos del sistema. Se reconoce a las sociedades titulares de instalaciones de producción de energía eléctrica la existencia de unos costes de transición al régimen de mercado competitivo que se recuperarán a través de una retribución fija durante un plazo de 10 años desde la entrada en vigor de la Ley del Sector Eléctrico. (Finalizado. DT 6°).

Con efectos 1 de enero de 2009, el RD 222/2008, de 15 de febrero, suprime el régimen retributivo de los distribuidores establecido en la DT 11 de la Ley del Sector Eléctrico, quedando incluidos los ingresos y costes acreditados a su actividad de distribución en el ámbito de aplicación del RD 2017/1997, de 26 de diciembre.

En este nuevo escenario las empresas distribuidoras pasan a tener la obligación de declarar a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC), antes Comisión Nacional de Energía, los ingresos recaudados por peajes en el periodo de liquidación. La CNMC tiene la potestad para fijar los peajes de electricidad con los que se costea el acceso a las redes de suministro eléctrico. Dichos peajes son repercutidos en las facturas que T emite a los comercializadores o consumidores, para posteriormente transferir el importe recaudado por este concepto a la CNMC. Este régimen se basa en el reconocimiento de una retribución fijada anualmente a cada empresa que es satisfecha periódicamente por la CNMC una vez presentada la información correspondiente a este organismo.

El Gobierno establecerá reglamentariamente el procedimiento general de liquidaciones para el reparto de los fondos ingresados por los distribuidores y el transportista, así como de

las restantes partidas de ingresos, entre quienes realicen las actividades incluidas en el sistema, atendiendo a la retribución que les corresponda de conformidad con la presente ley (artículo 18.2 de la ley 24/2013 del Sector Eléctrico).

De acuerdo con lo establecido en el artículo 18.2 de Ley 24/2013, de 26 de diciembre, el cobro de dicha retribución se realizará con cargo a las liquidaciones del ejercicio para el que se haya establecido, aplicándose la misma distribución de cobro que al resto de actividades con retribución regulada. (art. 7.3 del RD 1048/2013).

El saldo neto de la liquidación n se calculará por diferencia entre el saldo acumulado de la liquidación n y el de la n-1. En el caso en que resulte un saldo neto positivo, la distribuidora objeto de liquidación dispondrá de un plazo para efectuar el ingreso en la cuenta que se hubiese abierto a estos efectos por parte de la CNE. En el caso de que resulte un saldo negativo, se procederá a incluir este saldo en las liquidaciones provisionales de las actividades reguladas del RD 2017/1997 (art. Séptimo de la Circular 3/2008, de 6 de noviembre, de la comisión nacional de Energía).

Según el Real Decreto 2017/1997 las liquidaciones pasarían a realizarse con base a los siguientes conceptos:

- ingresos obtenidos por tarifas de suministro y acceso.
- pagos realizados en concepto de adquisición de energía en el mercado.
- pagos realizados por adquisición de energía al Régimen Especial.
- y a la retribución reconocida a cada distribuidor.

En nuestro caso, los sujetos que intervienen en la operación son:

- Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia: es el organismo encargado

de preservar, garantizar y promover el correcto funcionamiento, la transparencia y la existencia de una competencia efectiva y de una regulación eficiente en todos los mercados y sectores productivos en beneficio de los consumidores y usuarios.

Formalmente, es un organismo público con personalidad jurídica propia. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, «son organismos públicos dependientes o vinculados a la Administración General del Estado, bien directamente o bien a través de otro organismo público, los creados para la realización de actividades administrativas, sean de fomento, prestación o de gestión de servicios públicos o de producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación; actividades de contenido económico reservadas a las Administraciones Públicas; así como la supervisión o regulación de sectores económicos, y cuyas características justifiquen su organización en régimen de descentralización funcional o de independencia».

Junto a las funciones de defensa de la competencia que se atribuyen íntegramente a la CNMC, este organismo ejerce funciones, con carácter singular, en determinados sectores y mercados regulados, donde la aplicación de la normativa de defensa de la competencia resulta insuficiente para garantizar la existencia de una competencia efectiva. Estos sectores o ámbitos son los siguientes: las comunicaciones electrónicas y la comunicación audiovisual, los mercados de la electricidad y de gas natural, el sector postal, las tarifas aeroportuarias y determinados aspectos del sector ferroviario. En particular, abarcan funciones de supervisión y control, así como amplias funciones de resolución de conflictos.

- T (empresa distribuidora): Su objeto social lo constituye la distribución de energía

eléctrica. Está dada de alta en el epígrafe: 1 1515 Transporte y Distribución de Energía Eléctrica.

- Empresa comercializadora.

Hay una Sentencia de 14 de noviembre de 2014, Rec. 347/2013, del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, donde se menciona lo siguiente:

Con la Ley del Sector Eléctrico de 1997 se inicia el proceso de liberalización del sector eléctrico, (...). Al efecto se distinguió entre actividades que se podían ejercer libremente y actividades reguladas, entre las que se encontraban la distribución y el suministro a clientes que compraban a tarifa.

En las primeras cabe identificar la presencia de una comercializadora que vende electricidad al consumidor al precio que libremente pacten, estamos en presencia de un contrato de suministro, (...).

Pero la relación jurídica que nos ocupa y que debe ser objeto de examen difiere sustantivamente de la anterior, presentando singularidades que son necesarias resaltar. Nos encontramos por un lado una relación contractual entre las distribuidoras, que actúan en régimen de monopolio, y los consumidores, por el cual aquellas se comprometen al suministro de energía eléctrica con un nivel de calidad determinado a cambio de un precio, estos precios son fijados previamente mediante un procedimiento establecido normativamente para todo el territorio nacional por el Gobierno, limitándose las distribuidoras a recaudar dichos ingresos para ser sometidos a un procedimiento de liquidación por el que se reparte el importe total de lo recaudado por las distribuidoras entre las mismas conforme unos porcentajes previamente fijados a cada una de las actividades presentes en el suministro eléctrico.

Respecto a este tipo de operaciones, señalar que la base imponible sobre la que ha de aplicarse el

Impuesto sobre el Valor Añadido comprende el término facturado por el término fijo de potencia, el término variable de peaje de acceso a las redes de transporte y distribución, el coste de la energía, el margen de comercialización y el alquiler de los equipos a medida (contadores). También formará parte de la base imponible del IVA el importe del Impuesto Especial sobre la Electricidad.

Por tanto, en cuanto a la facturación realizada por T a la empresa comercializadora en concepto de ingresos por peajes forma parte del precio final por el que se factura la entrega de energía eléctrica. Los ingresos por peajes forman parte de la base imponible del IVA, conformando la base imponible de dicha entrega el importe total de la contraprestación de las citadas operaciones.

Por otra parte, la Resolución vinculante de 22 de diciembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 10 de febrero de 1986 presentado por la Federación Empresarial de la Industria Eléctrica estableció, en relación con la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de dinero que las empresas eléctricas efectúan a otras empresas del sector con el fin de compensar los costes de producción y transformación de la energía eléctrica o de la diferencia de tarifas, que no constituyen, para las empresas que las efectúan, operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Del escrito de consulta parece deducirse que la repercusión de los costes de la actividad de distribución de energía eléctrica que efectúa la consultante son de la misma índole que, aquellas a que se refería la Resolución de 22 de diciembre de 1986 citada, por lo que parece razonable mantener, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la consideración que en relación con esta materia se efectuó en 1986, de manera que los pagos y transferencias en cuestión no constituyen operación alguna sujeta el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En efecto, tal y como ha manifestado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras en

sus sentencias de 5 de febrero de 1981, en el asunto 154/1980 y de 3 de marzo de 1994, en el asunto C-161/1993, para que una operación tenga la consideración de entrega de bienes o prestación de servicios y quede sujeta el Impuesto, entre la entrega del bien o el servicio prestado y la contraprestación recibida debe existir una relación directa, un vínculo directo, de manera que debe aparecer, entre quien realiza la prestación y su destinatario *“una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas (de suerte que) la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituya el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario”*.

En el supuesto considerado, las entregas de dinero por parte de T a la CNMC de lo recaudado por ingresos por peajes no constituyen una contraprestación en tanto que no constituye el contravalor efectivo de ningún servicio prestado al destinatario. Del mismo modo que tampoco supone una entrega de bien o una prestación de servicios la entrega por parte de la CNMC a T de lo recaudado por ingresos por peajes. De modo que no deberán repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido con ocasión de las entregas de dinero efectuadas entre T y la CNMC.

Por todo lo expuesto anteriormente cabe señalar que T no actúa en nombre y por cuenta de la CNMC, T empresa distribuidora está facturando por un suministro de energía eléctrica que ella realiza, a cambio de un precio total que comprende un precio por peajes, que ha sido fijado por la CNMC. El importe recaudado por peajes es transferido por T a la CNMC en cumplimiento de la legislación vigente, si bien hay que resaltar que la CNMC reparte el importe total de lo recaudado por las distribuidoras entre las mismas, con motivo de su labor de supervisión y control respecto de dichos ingresos.

Por otro lado, la Circular 1/2017, de 8 de febrero, de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, que regula la solicitud de información y el procedimiento de liquidación, facturación y pago del régimen retributivo específico de las instalaciones de producción de

energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos tiene por objeto fijar el marco en el que se desarrollan las actividades relacionadas con la liquidación del régimen retributivo específico cuyo ejercicio corresponde a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC).

El citado régimen retributivo específico es introducido por el apartado 7 del artículo 14 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, y se desarrolla mediante la promulgación del Real Decreto 413/2014, de 6 de junio, por el que se regula la actividad de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos, así como las ulteriores órdenes ministeriales por las cuales, bien se establecen o actualizan los parámetros retributivos correspondientes a las instalaciones, bien se desarrollan determinados aspectos puntuales del repetido régimen retributivo específico.

De acuerdo con la citada Circular la CNMC calcula las cantidades que deban abonarse o requerirse a cada instalación, y agrupa en cada factura los importes correspondientes por sujeto de liquidación, IBAN e impuesto aplicable (IVA o equivalente), neteándose en su caso las cantidades positivas y negativas. La fecha de emisión de la factura será el último día del mes en el que se produzca el cálculo y cierre mensual de la liquidación. Asimismo, se sumarán los importes de todas las facturas que correspondan a un mismo sujeto de liquidación en cada cierre, descontándose, en su caso, el importe de las facturas con saldo negativo, de las que tengan saldo positivo. El resultado de dicha suma, que se comunicará en un documento específico, será la cantidad que se abonará o se requerirá por parte de la CNMC a cada sujeto de liquidación.

Corresponde por lo tanto a la CNMC la expedición de las facturas correspondientes a la liquidación del régimen retributivo específico en nombre y por cuenta de las entidades productoras, o en nombre y por cuenta de sus representantes, así como en nombre y por cuenta de los distribuidores de energía eléctrica

que se correspondan con los requerimientos de ingreso que efectúe la citada Comisión por las primas equivalentes, las primas, los incentivos y los complementos, conforme lo dispuesto en la disposición adicional quinta del Decreto Foral 8/2013, de 26 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Estas facturas se encuentran sometidas a los gravámenes tributarios previstos en la normativa aplicable y, en particular, al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por todo lo expuesto anteriormente cabe señalar que T empresa distribuidora está facturando por un suministro de energía eléctrica que ella realiza, a cambio de un precio total que comprende un precio por peajes, que ha sido fijado por la CNMC. A su vez, recibe facturas de la CNMC en cumplimiento de la legislación vigente.

Atendiendo a lo expuesto, no procede minorar el volumen de operaciones del IVA en el importe correspondiente a los ingresos por peajes que la CNMC requiere a T.

En consecuencia, T no reunirá los requisitos para tener la condición de microempresa en el ejercicio 2018, si su activo también superó en el periodo impositivo anterior la cifra de 2 millones de euros.

No obstante, la presente contestación se realiza únicamente en atención y de acuerdo con los hechos, circunstancias y datos expresados por la consultante en su escrito, teniendo efectos sólo respecto de ellos. La existencia de otras circunstancias previas o posteriores a la operación descrita que no hayan sido mencionadas en su escrito puede 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 2019.5.3.1. IVA: Aplicación de la figura de la inversión de sujeto pasivo en determinadas operaciones inmobiliarias:

- 1. Operaciones de compra de terrenos o parcelas afectas al pago de gastos de urbanización, en las que se acuerde que es el vendedor quien asume el pago restante de los gastos de urbanización.**
- 2. Adquisiciones de inmuebles afectos por un derecho real en garantía aún en los supuestos en los que la finalidad de la transmisión no es la ejecución de la garantía por parte del transmitente ni el inmueble se transmite a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.**

HECHOS PLANTEADOS

La compañía "CSE, S.A.", se trata de una sociedad especialmente dedicada a la gestión y planificación de proyectos inmobiliarios. A razón de su objeto social, la consultante, habitualmente adquiere terrenos en diferentes situaciones urbanísticas, (rústicos, urbanos, urbanizables o, en curso de urbanización).

En el presente supuesto, la consultante ha adquirido un terreno afecto por un derecho real en garantía por los gastos de urbanización pendientes de pago. Sin embargo, en la propia escritura que documenta la operación de compra se establece que el pago de los restantes gastos de urbanización correrá a cargo del vendedor, sin que se establezca el método de financiación utilizado por el vendedor para hacer frente al pago señalado.

CUESTIÓN PLANTEADA

Es decir, el vendedor asume en el momento de la transmisión el pago de las cargas hipotecarias a las que está afecto el inmueble, al objeto de que la consultante lo adquiera libre de cargas,

sin necesidad de asumir el pago de la carga, ya sea subrogándose en la posición del vendedor o destinado parte del importe de la compra a la extinción de la deuda. Del mismo modo, no se hace mención alguna en la escritura de compra-venta que la finalidad de la transmisión sea la extinción total o parcial de la deuda garantizada, tal como se desprende de la dicción del guión tercero del artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley de IVA.

En este escenario, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido determina quienes son los sujetos pasivos del Impuesto señalando, en la letra e) del número 2º del apartado Uno que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los siguientes supuestos:

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

- Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.
- Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.
- Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

Este supuesto de inversión de sujeto pasivo fue introducido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación a la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre de 2012), con la finalidad de evitar el perjuicio que se producía para el erario público en aquellos supuestos de transmisión de inmuebles en que

el IVA devengado no se ingresaba por parte del transmitente a consecuencia de los problemas financieros que podía estar atravesando, mientras que el adquirente se deducía el IVA soportado. El objetivo del legislador no fue otro que el de hacer coincidir al sujeto pasivo obligado al ingreso del Impuesto con el titular del derecho a la deducción del mismo.

Sin embargo, al consultante le interesa saber si, de la dicción literal del artículo 84 referido puede entenderse que, cualesquiera que sean los términos fijados contractualmente entre las partes, en la adquisición de un bien inmueble afecto por un derecho real en garantía, es de aplicación la figura de la inversión del sujeto pasivo por considerar que la venta es efectuada "en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles". En concreto, la cuestión se centra en determinar si procede la aplicación de la figura de la inversión de sujeto pasivo también en aquellos supuestos en los que las partes libremente acuerdan, y así se refleja en la propia escritura de compraventa, que es el vendedor quien asume el pago de la carga hipotecaria a la que está afecto el inmueble, eximiendo al adquirente de dicha obligación.

De acuerdo con los antecedentes, circunstancias y desarrollo de las actuaciones en el presente escrito, se consulta acerca de los siguientes puntos,

- a) Si, las operaciones de compra de terrenos o parcelas afectas al pago de gastos de urbanización, en las que acuerde que es el vendedor quien asume el pago restante de los gastos de urbanización, se considera que opera la inversión del sujeto pasivo prevista en el tercer guion del artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley de IVA.
- b) Si, la aplicación de la figura de la inversión de sujeto pasivo se aplica siempre que se adquieren inmuebles afectos por un derecho real en garantía aún en los supuestos en los que la finalidad de la transmisión no es la ejecución de la garantía por parte del transmitente ni

el inmueble se transmite a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente, tal y como se establece en el tercer guion del artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley de IVA

CONTESTACIÓN

El artículo 4, uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA), dispone que:

"Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

El artículo 5 de la Ley del IVA define el concepto de empresario en los siguientes términos:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

- a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.*
- b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.*
- c) 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.*

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley. Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido."

Por lo tanto, estarán sujetas al IVA las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad económica.

Concretamente, en los procesos de urbanización, de acuerdo con el artículo

5.Uno.d), se considerarán también empresarios quienes efectúen la urbanización de terrenos, aunque sea ocasionalmente, siempre que dichos terrenos se destinen a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

Por otro lado, el artículo 84, uno, de la Ley del IVA establece que:

"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

– Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.

– Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

– Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente."

Por lo tanto, en las operaciones sujetas a IVA consistentes en entregas de bienes inmuebles efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos, entregas de inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o en entregas de inmuebles a cambio de la obligación de

extinguir la referida deuda por el adquirente, los sujetos pasivos del impuesto serán los empresarios o profesionales adquirentes de dichos bienes.

En consecuencia, debemos contestar a la segunda cuestión planteada en el escrito de consulta en el sentido de que el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 84.uno.2º.e) tercer guion de la Ley del IVA, se aplicará cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- Tanto el transmitente como el adquirente deben ser empresarios o profesionales y las operaciones deben estar sujetas al IVA, al realizarlas dentro del ámbito de su actividad.
- Las operaciones deben tener la naturaleza jurídica de entregas de bienes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8 de la Ley del IVA y tener por objeto un bien inmueble afectado en garantía del cumplimiento de una obligación principal.
- Deben tratarse de entregas de bienes distintas de las contempladas en los dos primeros supuestos del art 84.uno.2º.e) de la Ley del IVA, esto es:
 - * Entregas efectuadas como consecuencia de un procedimiento concursal.
 - * Entregas exentas a que se refieren los apartados 20º y 22º del art 20.Uno de la Ley del IVA, en las que el transmitente hubiera renunciado a la exención.
- Las entregas deben ser consecuencia de la ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, si bien la inversión del sujeto pasivo también se producirá en los casos de transmisión de inmuebles otorgados en garantía a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir tal deuda a cargo del adquirente.

Se contemplan, por tanto, tres operaciones a las que resulta de aplicación la inversión del sujeto pasivo, de acuerdo con ese precepto:

1. Entrega de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos.

2. Entrega de inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada.

3. Entrega de inmuebles a cambio de la obligación de extinguir tal deuda a cargo del adquirente.

Pasamos ahora a exponer la doctrina administrativa existente acerca de este precepto:

1. Con respecto a la primera de las operaciones citadas, esto es, entregas de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos:

- La garantía puede haberse otorgado con anterioridad al inicio del proceso ejecutivo (por ejemplo, hipoteca) o constituirse durante el mismo a solicitud del ejecutante, para garantizar el buen fin de la ejecución (por ejemplo, anotación preventiva de embargo).
- La garantía real puede respaldar, frente al acreedor garantizado, el cumplimiento de una obligación del otorgante o bien del deudor, por ejemplo, si un tercero actuó en calidad de otorgante.

Lo anterior implica que el transmitente del bien dado en garantía puede o no coincidir con el deudor.

- El incumplimiento de la obligación principal garantizada, esto es, su impago, faculta al acreedor a ejecutar la garantía real. No obstante, la ejecución de la garantía puede derivar también de otros supuestos de incumplimiento distintos.

- La ejecución de la garantía puede llevarse a cabo en vía judicial o, en su caso, por el procedimiento extrajudicial previsto en el artículo 129 de la Ley Hipotecaria, Texto Refundido según Decreto de 8 de febrero de 1946.

- La finalidad de la ejecución de la garantía es utilizar la suma realizable con la venta del inmueble sobre el que recae la misma para extinguir, total o parcialmente, la correspondiente deuda.
- El adquirente puede ser tanto un tercero al que, por ejemplo, el ejecutante le haya cedido el remate en los términos previstos en el artículo 647, apartado 3, de la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, o, en su caso, el acreedor garantizado.

2. Con respecto a las otras dos operaciones, esto es, entregas de inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada con tales inmuebles o a cambio de la obligación de extinguir dicha deuda por el adquirente:

- El transmitente no tiene que coincidir necesariamente con el deudor sino que cabe que un tercero garantice con un bien inmueble de su propiedad el cumplimiento de una deuda contraída por otra persona.
- No es necesario que se incurra en incumplimiento de la obligación principal garantizada.

No obstante, generalmente, reflejan las dificultades financieras por las que atraviesa el deudor y que determinan que no pueda cumplir normalmente sus obligaciones en la forma pactada, todo lo cual conlleva que aquél se sirva del inmueble dado en garantía para de este modo liquidar la obligación garantizada ya que, en otro caso, la referida garantía sería ejecutada.

- La finalidad de estas entregas de un inmueble dado en garantía del cumplimiento de una deuda debe ser, en un caso, extinguir total o parcialmente tal deuda en sede del transmitente o bien del deudor y, en el otro, que manteniéndose la deuda viva para el transmitente, el adquirente del bien gravado se obligue directa o indirectamente a extinguir dicha deuda.

- El adquirente puede ser el acreedor garantizado (por ejemplo, en daciones en pago) o un tercero.

- Existiendo acuerdo entre las partes para extinguir la deuda garantizada mediante la entrega de diversos bienes inmuebles, algunos de los cuales no fue otorgado en garantía del cumplimiento de dicha deuda, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo operará respecto de la totalidad de las transmisiones.

- Igualmente, será de aplicación la inversión del sujeto pasivo cuando tenga lugar la entrega de un inmueble que se destine, simultáneamente, a extinguir la deuda garantizada con dicho inmueble y otras deudas.

- Por el contrario, cuando se transmitan bienes inmuebles con la finalidad de extinguir las deudas garantizadas con tales inmuebles conjuntamente con otros inmuebles destinados a extinguir deudas sin garantía real, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo sólo operará respecto de aquéllas transmisiones que tengan por objeto inmuebles gravados con un derecho de garantía.

Dentro de estos supuestos, a título de ejemplo, procedería la inversión del sujeto pasivo en los siguientes casos:

- Dación en pago con extinción total o parcial de la deuda. En este caso, el acreedor garantizado acepta, para cumplimiento total o parcial de una obligación anteriormente constituida, la entrega de unos bienes distintos de aquellos en que la prestación consiste (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 1989, fundamento de derecho segundo, entre otras).
- Entrega de un inmueble dado en garantía del cumplimiento de una deuda con extinción total o parcial de dicha deuda

para el transmitente o, en su caso, deudor, subrogándose el adquirente en la posición deudora de la relación obligacional.

Así, por ejemplo, la entrega por un empresario de un solar, que constituye la garantía de un préstamo, a otro empresario que se subroga en el préstamo hipotecario, se encuadraría en este caso.

- Entrega de un inmueble dado en garantía del cumplimiento de una deuda con extinción total o parcial de dicha deuda para el transmitente o, en su caso, deudor, mediante el pago de una contraprestación que se vincula necesariamente a dicha extinción.

A modo de ejemplo, estaría incluida en este caso la entrega por el promotor de una edificación terminada, que constituye la garantía de un préstamo, a otro empresario a cambio de un precio que se destina a cancelar dicho préstamo hipotecario.

- Entrega de un inmueble otorgado en garantía sin extinción de la obligación garantizada para el transmitente o en su caso deudor.

En todos estos casos debe entenderse que el adquirente se obliga a extinguir la deuda garantizada, bien porque asume dicho compromiso de forma expresa, bien porque, de acuerdo con el párrafo segundo del artículo 118 de la Ley Hipotecaria, descuenta el importe de la deuda garantizada del precio de la entrega o retiene su importe, o bien porque, si paga todo el precio de la operación, tal pago del precio se entiende realizado con el acuerdo tácito de que el transmitente lo destine a extinguir la deuda garantizada.

Por otra parte, en cuanto a la primera cuestión planteada acerca de si procede la aplicación de la inversión del sujeto pasivo previsto en el tercer guion del artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley del IVA, a las operaciones de compra de terrenos o parcelas afectas al pago de gastos

de urbanización, en las que se acuerde que es el vendedor quien asume el pago restante de los gastos de urbanización, debemos tener en cuenta, primeramente, lo dispuesto en la legislación urbanística vigente.

En ese sentido, el artículo 45 de la Ley 2/2006, de 30 de junio, de Suelo y Urbanismo, establece que:

“1. El acuerdo aprobatorio del proyecto de reparcelación producirá los siguientes efectos:

(...)

c) Afectación real de las parcelas adjudicadas al cumplimiento de las cargas y pago de los gastos inherentes al sistema de actuación correspondiente”.

Asimismo, el artículo 19 de la citada Ley del suelo señala que:

“La enajenación del suelo y las construcciones, edificaciones e instalaciones no modifica la situación de su titular definida por la ordenación urbanística y los actos dictados o producidos en ejecución o aplicación de la misma, quedando el adquirente legalmente subrogado en el lugar y puesto del transmitente, incluso por lo que respecta a los compromisos asumidos para la urbanización y la edificación, sin perjuicio del ejercicio contra el transmitente de las acciones que procedan”.

En virtud de lo anterior, se establece una afección real de los terrenos incluidos en determinados ámbitos de actuación urbanística al cumplimiento de los deberes derivados de dichas actuaciones de transformación urbanística y, entre otros, al pago de los gastos de urbanización.

Se trata, por tanto, de una afección urbanística que se configura como una garantía real y cuya inscripción registral se prevé en los artículos 19 y 20 del Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio, por el que se aprueban las normas complementarias al Reglamento para la ejecución de la Ley

Hipotecaria sobre Inscripción en el Registro de la Propiedad de Actos de Naturaleza Urbanística.

Por otra parte, de acuerdo con lo expuesto, la transmisión del suelo no modifica la situación de su titular definida por la ordenación urbanística y los actos dictados o producidos en ejecución o aplicación de la misma, quedando el adquirente legalmente subrogado en el lugar y puesto del transmitente, incluso por lo que respecta a los compromisos asumidos para la urbanización y la edificación, sin perjuicio del ejercicio contra el transmitente de las acciones que procedan.

Del escrito de consulta se deduce que el transmitente ostenta la condición de empresario a efectos del IVA en virtud del artículo 5 de la normativa reguladora del citado impuesto, bajo esa premisa cabe concluir que resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el artículo 84.Uno.2º.e).tercer guion de la Ley del IVA, a la transmisión de terrenos afectos al pago de las cargas de urbanización, en tanto los gastos de urbanización a que se refiere el escrito de consulta se hayan devengado y sean exigibles, independientemente de que se acuerde entre las partes que dichas cargas las abonará el transmitente del terreno.

Esta contestación no es aplicable en el caso de que el vendedor no ostente condición de empresario o profesional a efectos del IVA.

CONSULTA 2019.5.3.2. IRPF, IRNR: Tratamiento fiscal aplicable al abono de las cantidades derivadas del cumplimiento de sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en relación con determinadas retribuciones por la carrera profesional reconocidas a las personas trabajadoras del Ente Público: imputación temporal de las cantidades, porcentaje de integración, supuestos específicos de perceptores de territorio común y de personas con incapacidad permanente absoluta reconocida, retenciones.

HECHOS PLANTEADOS

La sentencia 225/2018, de 9 de mayo de 2018, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV), reconoce el derecho de los trabajadores del Ente Público participantes en las convocatorias ordinaria y extraordinaria de desarrollo profesional a percibir las retribuciones que les correspondan por la carrera profesional, con abono de los atrasos correspondientes.

Dicha sentencia fue recurrida en casación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJPV por Ente Público, recurso del que desistió mediante escrito de 3 de mayo de 2019. El decreto de la misma fecha del TSJPV da por desistida del recurso a la citada entidad y declara firme y terminado el procedimiento.

CUESTIÓN PLANTEADA

Ente Público consulta, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre cuál ha de ser el tratamiento fiscal aplicable al abono de las cantidades derivadas del cumplimiento de la sentencia del TSJPV. En concreto, cuestiona sobre la imputación temporal de dichas cantidades que en algunos, casos se retrotraen al ejercicio 2012, y sobre la posibilidad de aplicación de algún porcentaje de integración inferior al 100%. Plantean, así mismo, cuestión sobre si existe alguna especificidad en el tratamiento fiscal que se otorga a personas que tengan reconocida una incapacidad permanente absoluta o a los perceptores que sean residentes en territorio

común. Según la respuesta que se dé a las cuestiones anteriores preguntan sobre cómo debe confeccionarse el modelo 190 en el que entienden que deben informarse las cantidades abonadas por Ente Público.

Por último, la consulta plantea las mismas cuestiones, a efectos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, para aquellos perceptores que no sean residentes en España.

CONTESTACIÓN

Primero. Respecto a la imputación temporal, el artículo 57 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF) dispone, en su apartado 1, que *“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...”*, añadiendo en su apartado 2 (Reglas especiales) punto a) que *“Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.”*

En el presente supuesto, el derecho al abono de la carrera profesional ha sido reconocido por la sentencia judicial 225/2018 del TSJPV, por lo que resulta de aplicación la regla especial transcrita y, en consecuencia, las cantidades percibidas por este concepto deberán ser imputadas en el ejercicio 2019, al ser este ejercicio en el que dicha sentencia adquiere firmeza, tal y como decreta el propio TSJPV.

Segundo. Por otra parte, estas cantidades en tanto que derivan directa o indirectamente de la relación laboral o estatutaria de los participantes en las convocatorias de desarrollo de la carrera profesional en el Ente Público, deben ser calificadas como rendimientos del trabajo (artículo 15 de la NFIRPF).

Así mismo, resultarán de aplicación los porcentajes de integración del 50 % o 60 % a aquellas retribuciones derivadas de la ejecución de la sentencia que correspondan a más de 2 o 5 ejercicios conforme a lo dispuesto en el artículo 19.2 a) de la NFIRPF (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 ciento; este porcentaje será del 50 por ciento 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).

Sentado lo anterior, en cuanto a la confección del modelo 190, ejercicio 2019, la entidad pagadora deberá confeccionarse de la siguiente manera:

1- Se cumplimentarán en el modelo 190 del ejercicio 2019 los datos de cada perceptor, con clave A, dentro de la casilla "Percepción íntegra", el sueldo que perciba correspondiente a trabajos realizados en este ejercicio, incluidos los que supongan un incremento de retribuciones que se deriven de la sentencia que se hizo firme el día 3 de mayo de 2019, como atribuibles al 100%, cuando no hayan tenido un periodo de generación superior a 2 años, con los gastos de seguridad social que correspondan al contribuyente por ese ejercicio y la retenciones correspondientes a dichas retribuciones.

Si como consecuencia de dicha sentencia perciben cantidades generadas en un periodo superior a dos o cinco años, se deberá rellenar otro apartado de perceptor como se describe en los números 2 y 3 siguientes.

2- Para cada perceptor que haya recibido un importe que se derive de la sentencia nº 225/2018 del TSJPV, se rellenará, con clave A, otro apartado de perceptor del modelo 190, y si dichas retribuciones han tenido un periodo de generación superior a 2 años e inferior a 5, en la casilla "Percepción íntegra dineraria", se consignará la cantidad bruta a percibir por el contribuyente, y en la casilla "Importe no integrable en IRPF", el 40% de esa percepción. Tal

y como lo dispone la descripción de los campos 171 a 183 del diseño físico de la Orden Foral 651/2007, que dice que "de haberse incluido entre las percepciones satisfechas al perceptor de que se trate, alguna a la que resulte aplicable lo establecido en los artículos 19.2, 21 y 26.7, y en la Disp. Tras. 9ª de la Norma Foral de 3/2007 del IRPF se consignará en este campo, la diferencia entre lo percibido y el importe del rendimiento íntegro a imputar a la declaración del IRPF."

3- Para cada perceptor que haya recibido cantidad que se derive de la repetida sentencia nº 225/2018 del TSJPV, se rellenará, con clave A, otro apartado de perceptor del modelo 190, y si dichos rendimientos han tenido un periodo de generación superior a 5 años, en la casilla "Percepción íntegra dineraria", se consignará la cantidad bruta a percibir por el contribuyente, por este concepto y en la casilla "Importe no integrable en IRPF", el 50% de esa percepción. Tal y como lo dispone la descripción de los campos 171 a 183 de la Orden Foral 651/2007, que dice que "de haberse incluido entre las percepciones satisfechas al perceptor de que se trate, alguna a la que resulte aplicable lo establecido en los artículos 19.2, 21 y 26.7, y en la Disp. Tras. 9ª de la Norma Foral de 3/2007 del IRPF se consignará en este campo, la diferencia entre lo percibido y el importe del rendimiento íntegro a imputar a la declaración del IRPF."

Respecto a la consulta del tratamiento fiscal de las retribuciones percibidas por los contribuyentes que sean residentes en Territorio Común, por lo que se refiere a las retenciones, se debe aplicar la normativa alavesa o, en su caso, de los otros dos Territorios Históricos, dado que el punto Uno del artículo 7 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico con el País Vasco, dispone que *"Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco."*

En este caso y a efecto de determinar el porcentaje de retención aplicable a los

rendimientos obtenidos en Álava, se atenderá a lo dispuesto con carácter general en los artículos 75 a 82, y a los específicos de retenciones de trabajo que son los artículos 83 a 86 del Decreto Foral 40/2014 de 1 de agosto de 2014, independientemente de cómo se calcule el rendimiento posteriormente, cuando los obligados tributarios presenten su autoliquidación por el IRPF. Este último cálculo se realizará de acuerdo con la normativa vigente en Territorio Común y cuya competencia corresponde a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (Art. 6 de la Ley de 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco).

En cuanto a la cumplimentación del modelo 190 debe hacerse en la misma forma indicada en los apartados anteriores.

Por último, respecto a aquellos trabajadores titulares de una prestación incapacidad permanente absoluta (exenta según lo establecido en el artículo 9.3), la percepción de la cantidad derivada de la sentencia judicial mencionada no altera la naturaleza exenta de su prestación.

Así mismo, el modelo 190 se confeccionará de acuerdo a lo explicado en los apartados anteriores.

Tercero. En lo referido al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la imputación temporal de obtención de la renta para un no residente será, al igual que en el IRPF, en el año que adquirió firmeza la sentencia, y deberemos, por tanto, considerar que el trabajador/a adquiere en ese momento la condición de no residente de acuerdo con lo establecido en los artículos 5 y 6 de la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Una vez analizado si el trabajador/a fuese o no contribuyente por este impuesto, debemos tener en cuenta dos situaciones, sin perjuicio de los Tratados y Convenios para evitar la doble imposición que hayan formado parte del ordenamiento interno español:

a) Los no residentes fiscales en España y en concreto en Álava, pero residentes en países miembros de la Unión Europea y en el espacio económico europeo siempre que tengan con España un efectivo intercambio de información.

Con respecto a ellos el apartado 1 de artículo 24 de la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, dispone que *"Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este Impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y el Patrimonio, sin que sean de aplicación las reducciones."*

Añadiendo el apartado 6-1ª-a) de este mismo artículo que *"Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:*

1.ª Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:

a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

Por tanto, a efectos de tributación en el Impuesto Renta No Residentes, de estas personas físicas trabajadoras en España, se aplicará esta normativa que no admite reducción porcentual

alguna, pero sí los gastos de Seguridad Social directamente deducibles en su declaración de Impuesto Renta de No residentes (Modelo 210), siendo el devengo del impuesto de acuerdo al artículo 27 de la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio del Impuesto sobre la Renta de No Residentes

"Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior."

(...)

Con respecto a las retenciones a realizar por el Ente Público a estos trabajadores, el apartado 2 del artículo 31 de la misma Norma Foral dispone que *"Los sujetos obligados a retener, deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Norma Foral para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este Impuesto, sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los apartados 2 y 6 del artículo 24, en el artículo 26 y en el apartado 7 del artículo 33 de esta Norma Foral."*

Por lo que la retención deberá hacerse por el Ente Público sobre el rendimiento bruto de trabajo abonado.

El tipo de retención, es el general aplicable a los residentes fiscales en Países miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria que es el del 19%, en el ejercicio 2019, tal y como lo dispone el apartado 1-a) del artículo 25 de la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, sin perjuicio de los Convenios para evitar la doble imposición que resulte aplicable de acuerdo al apartado 3-a) del artículo 14 del Decreto Foral 3/2016.

El ingreso deberá realizarse en el modelo 216 mensual y declararse en el modelo 296 anual correspondiente al ejercicio 2019.

b) Los no residentes fiscales en España y en concreto en Álava, ni en países miembros de la Unión Europea ni en el espacio económico europeo.

Con respecto a ellos el apartado 1 de artículo 24 de la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio de Impuesto Renta de No Residentes, dispone que *"Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este Impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y el Patrimonio, sin que sean de aplicación las reducciones."*

Por tanto, a efectos de tributación de estas personas físicas trabajadoras en España, se aplicará esta normativa que no admite ni gastos, ni reducción porcentual alguna.

Con respecto a las retenciones a realizar por el Ente Público a estos trabajadores, el apartado 2 del artículo 31 de la misma Norma Foral dispone que *"Los sujetos obligados a retener, deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Norma Foral para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este Impuesto, sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los apartados 2 y 6 del artículo 24, en el artículo 26 y en el apartado 7 del artículo 33 de esta Norma Foral."*

El tipo de retención, es el general que en este caso es el del 24%, en el ejercicio 2019, tal y como lo dispone el apartado 1-a) del artículo 25 de la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, sin perjuicio de los Convenios para evitar la doble imposición que resulte aplicable de acuerdo al apartado 3-a) del artículo 14 del Decreto Foral 3/2016.

Ahora bien, si se da la situación de que algún trabajador por cuenta ajena, no siendo contribuyentes por el impuesto de no residente, vaya a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento al extranjero, el obligado a retener podrá comunicarlo a la Administración tributaria, dejando constancia de la fecha de salida del territorio español, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes de este Impuesto tal como indica el artículo 32 Norma Foral 21/2014 de 18 junio y art. 21 del Decreto Foral 3/2016.

El ingreso deberá realizarse en el modelo 216 mensual y declararse en el modelo 296 anual correspondiente al ejercicio 2019.

CONSULTA 2019.4.6.1. IRPF: Trabajos realizados en el extranjero.

1. Aplicación de la exención prevista en la normativa reguladora del IRPF en relación con los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero.

2. Obligación de practicar retención a cuenta. Administración competente.

HECHOS PLANTEADOS

La sociedad consultante, dedicada al fletamento de buques, firmará un contrato por el que uno de sus remolcadores prestará servicios de remolque, acompañamiento y asistencia a petroleros en una plataforma petrolífera situada en aguas territoriales de Angola. De acuerdo con el contrato, la consultante explotará el remolcador en régimen de time charter o fletamento. El cliente a quien facturará será una sociedad intermediaria con domicilio en Suiza y no vinculada con la consultante.

A su vez, el cliente de esta sociedad intermediaria será la empresa extranjera explotadora de la plataforma (empresa de la República de Angola y que tampoco está vinculada con la consultante).

No obstante, la consultante recibirá, directamente de la sociedad explotadora de la plataforma, las instrucciones propias del trabajo diario. A pesar de prestar sus servicios en aguas de Angola, se manifiesta que los trabajadores de la consultante (tripulantes del remolcador) permanecerán más de 183 días en España durante el año natural y que, además, en España radica su centro de intereses vitales.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si resulta aplicable la exención del artículo 7 p) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En caso afirmativo, si no existe obligación de practicar retención a cuenta sobre los rendimientos exentos.

CONTESTACIÓN

La presente contestación se formula partiendo de la hipótesis de existencia de una relación laboral entre la consultante y cada una de las personas a que se refiere su consulta, en el marco de la cual estas son desplazadas por la consultante al extranjero, así como de que, de acuerdo con lo manifestado en su escrito, se trata de personas físicas que tienen su residencia habitual en España según lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29 de noviembre), en adelante LIRPF, por lo que tienen la consideración de contribuyentes del Impuesto.

Asimismo, se adopta la premisa de que la consulta se circunscribe, tal como señala el escrito presentado por la entidad consultante, a la tributación de los trabajadores con residencia fiscal en territorio común, a los que les es de aplicación la norma estatal reguladora del IRPF.

Partiendo de lo anterior, procede analizar si resulta de aplicación la exención contenida en el artículo 7 p) de la LIRPF, el cual establece que estarán exentos:

“p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en

España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención".

Por su parte, el artículo 6 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, dispone lo siguiente:

"1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7. p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:

1. º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

2. º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) de este Reglamento,

cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención".

La norma exige, para aplicar la exención, que se trate de un rendimiento derivado de un trabajo realizado para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Para entender que el trabajo se haya prestado de manera efectiva en el extranjero, se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España.

En el presente caso, según su escrito, la consultante desplazaría al extranjero a algunos de sus trabajadores para la prestación de servicios en aguas territoriales de Angola; por lo que puede entenderse cumplido este requisito en relación con los trabajos realizados durante los días que hayan estado desplazados en el extranjero.

Al mismo tiempo, es preciso que el trabajo se preste para una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Según la información aportada, en el presente caso este requisito se cumple, al ser una empresa o entidad no residente en España la beneficiaria o destinataria de los servicios prestados en el extranjero por los trabajadores desplazados por la consultante.

Respecto de si es necesario que los rendimientos del trabajo hayan tributado en el extranjero, debe señalarse que el precepto únicamente exige que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, no que sean gravados de manera efectiva en el mismo, considerándose cumplido en particular este requisito cuando el país o territorio

en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

Por lo que se refiere a Angola, en la actualidad, España no tiene vigente un convenio para evitar la doble imposición con dicho país, por lo que en este caso se deberá analizar si en dicho país se aplica un impuesto de naturaleza idéntica o similar al IRPF. Asimismo, Angola no tiene la consideración de paraíso fiscal según lo dispuesto en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio (BOE del 13 de julio).

La acreditación de la existencia de dicho impuesto de naturaleza idéntica o similar al IRPF es una cuestión de hecho que deberá efectuarse por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho, cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

Por tanto, la aplicación de la exención regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF dependerá del cumplimiento, según lo indicado, de todos los requisitos mencionados.

En relación con la cuestión planteada sobre la obligación de practicar retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe tenerse en cuenta que el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 mayo, establece, en su artículo 7, lo siguiente:

"Artículo 7. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo.

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.

En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco o no se pueda determinar el lugar en donde se realicen los trabajos o servicios, se considerará que los trabajos o servicios se prestan en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.

Asimismo, 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 se entenderán prestados en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.

(...)"

De conformidad con el artículo anterior, el punto de conexión que establece el Concierto para el ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos derivados de trabajos o servicios prestados en el extranjero o prestados a bordo de un buque se fija en el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.

En consecuencia, según las reglas contenidas en este precepto, cuando el trabajador esté adscrito a un centro de trabajo situado en territorio común, las retenciones a practicar por la consultante por los rendimientos devengados por dicho trabajador serán exigibles por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria conforme a la normativa estatal reguladora del Impuesto. Según dicha normativa, aunque a la sociedad consultante se le atribuye la condición de sujeto obligado a retener (artículo 76.1.a del RIRPF), no existe obligación de practicar retención o ingreso a cuenta cuando se trata de rentas exentas (artículo 75.3.a del RIRPF).

Por tanto, de resultar aplicable al trabajador la exención del artículo 7 p) de la LIRPF y exigible la retención por la hacienda estatal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.3 a) del RIRPF no existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas exentas, debiéndose tener en cuenta que en este caso la norma establece un límite máximo para la exención de 60.100 euros anuales.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, para determinar el importe de la retención correspondiente a los rendimientos del trabajo, se estará al procedimiento general previsto en los artículos 82 y siguientes del RIRPF.

Por el contrario, en el caso de que el trabajador esté adscrito a un centro de trabajo situado en territorio vasco, las retenciones a practicar por la consultante sobre los rendimientos atribuibles a dicho trabajador serán exigibles, conforme a la normativa foral correspondiente, por la Diputación Foral competente por razón del territorio.

RECAUDACIÓN DE LA CAE POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN 2019

I. RECAUDACIÓN ACUMULADA A OCTUBRE DE 2019: DATOS GLOBALES

Las diputaciones forales han **recaudado por tributos concertados** en el intervalo de enero a octubre de 2019 **12.744.647 miles de euros (m€), un 2,4% más** que en el mismo periodo del año anterior.

En términos absolutos, el **incremento neto de la recaudación acumulada** hasta octubre de 2019 respecto al mismo periodo de 2018 ha ascendido a **298.053 miles de euros** y procede de las figuras tributarias siguientes:

Incremento neto de recaudación acumulada a oct/2019

(miles de euros)

| | Ene-oct/19 | Ene-oct/18 | Dif. | % Δ |
|--------------------|-------------------|-------------------|----------------|------------|
| IRPF | 4.509.001 | 4.366.981 | 142.020 | 3,3 |
| I. Sociedades | 1.346.401 | 1.455.236 | (108.835) | (7,5) |
| IVA | 4.937.560 | 4.761.268 | 176.292 | 3,7 |
| II.EE. Fab. e IEE | 1.261.980 | 1.142.392 | 119.588 | 10,5 |
| O. Tributos e Ing. | 689.705 | 720.717 | (31.012) | (4,3) |
| TOTAL | 12.744.647 | 12.446.595 | 298.053 | 2,4 |

Como puede comprobarse en el cuadro anterior, el IVA tanto a nivel global como dentro del apartado de impuestos indirectos ha sido el impuesto que mayor aportación en términos absolutos (176.292 miles de euros) ha realizado al incremento total de la recaudación en los diez primeros meses del año.

Dentro de la imposición directa, el IRPF ha contribuido de forma notable al avance de la recaudación y ello, debido fundamentalmente a la importante aportación efectuada por los ingresos de retenciones de rendimientos de trabajo (+232.867 miles de euros) y en menor medida, por los ingresos del gravamen especial sobre determinados premios y loterías (+12.340 miles de

euros). Esta evolución se ha visto contrarrestada parcialmente por el considerable aumento de las devoluciones en cuota diferencial (-54.064 miles de euros) y por la caída de los ingresos por rendimientos de capital mobiliario (-41.637 miles de euros) y ganancias patrimoniales (-15.686 miles de euros).

En el apartado negativo hay que mencionar al impuesto sobre sociedades, en el que la mayoría de sus componentes han recaudado cuantías inferiores a las del mismo periodo del ejercicio anterior: Retenciones por rendimientos de capital mobiliario (-41.637 miles de euros), retenciones de ganancias patrimoniales (-15.686 miles de euros) y cuota diferencial neta (-54.064 miles de euros).

En lo que se refiere a la **gestión propia**, las diputaciones forales han recaudado por tributos concertados hasta octubre **11.623.942 miles de euros, un 2,1% más** que en el mismo periodo de 2018. La imposición directa ha observado una estabilización de su recaudación (0,0%) mientras que la indirecta ha reflejado un notable dinamismo (4,8%).

La recaudación por **Ajustes con el Estado** se ha incrementado moderadamente (5,5%; 58,3 millones de euros más respecto al mismo periodo del año anterior) debido al aumento de los ingresos por ajuste IVA (6,7%; 88,8 millones de euros más). Por el contrario, la evolución de la recaudación de ajustes por impuestos especiales de fabricación ha sido desfavorable a la CAE (-12,0%; 30,4 millones de euros más abonados a la hacienda estatal).

Por componentes, la **recaudación bruta** acumulada ha registrado un **incremento interanual del 3,0%**, sustentado principalmente en el avance de los ingresos por los impuestos especiales de fabricación (10,5%).

Las **devoluciones**, por su parte, **han aumentado un 6,0%** respecto a las registradas a octubre de

2018, debido principalmente al importante aumento en el volumen de devoluciones realizadas en el IRPF (14,4%).

Recaudación acumulada por tributos concertados

(miles de euros)

| | Ene-oct/18 | Ene-oct/19 | %Δ |
|--------------------------------------|---------------------------|---------------------------|--------------|
| Rec. íntegra y Residuos Devoluciones | 15.200.239 (2.753.644) | 15.662.488 (2.917.840) | 3,0 (6,0) |
| Rec. líquida | 12.446.595 | 12.744.647 | 2,4% |

II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Por IRPF se ha recaudado un **3,3% más** que en los diez primeros meses de 2018 y los conceptos tributarios más significativos han reflejado un comportamiento asimétrico.

Recaudación acumulada por IRPF

(miles de euros)

| | Ene-oct/18 | Ene-oct/19 | %Δ |
|----------------------------|------------------|------------------|------------|
| Ret. Rdos. Trabajo y AP | 4.174.087 | 4.406.954 | 5,6 |
| Ret. Rdos. Cap. Mob. | 164.567 | 122.930 | (25,3) |
| Ret. Rdos. Cap. Inmob. | 69.576 | 70.805 | 1,8 |
| Ret. Gananc. Patrim. | 43.515 | 27.828 | (36,0) |
| Gravamen Esp. s/ P | 43.287 | 55.627 | 28,5 |
| Pagos fracc. Prof. y Empr. | 144.401 | 151.372 | 4,8 |
| Cuota Diferencial Neta | (272.451) | (326.515) | (19,8) |
| Rec. Total IRPF | 4.366.982 | 4.509.001 | 3,3 |

La recaudación de retenciones por rendimientos del trabajo ha mostrado hasta octubre un incremento del 5,6% gracias al aumento de la ocupación (1,8% en el IV trimestre de 2018 y 1,4% en el I semestre de 2019) y de los salarios pactados en los convenios vigentes (cerca del 2,0%). También la aportación de la masa de pensiones está siendo relevante (incrementos de alrededor del 1,3% en el número de pensiones y del 3,7% en el importe medio de las pensiones en la CAE).

Los ingresos por retenciones de rendimientos de capital mobiliario han mostrado una disminución importante (-25,3%) al compararse con un periodo que mostró una recaudación muy elevada debido a los ingresos adicionales que se produje-

ron como consecuencia de la distribución de un dividendo extraordinario de una gran empresa.

También destaca la importante caída recaudatoria que reflejan las retenciones por ganancias patrimoniales (-36,0%). La ausencia de ingresos extraordinarios como en 2018 y la contabilización atípica de algunas devoluciones explican este comportamiento.

La recaudación por pagos fraccionados ha registrado hasta octubre un incremento del 4,8%. La expansión económica de la CAE está permitiendo un crecimiento sostenido de los ingresos a cuenta vinculados a las actividades de empresas personales, autónomos y profesionales.

La cuota diferencial neta ha registrado un valor negativo de 326,5 millones de euros frente a los -272,5 millones de euros que reflejó en el periodo de enero a octubre de 2018. Esta evolución se explica en su mayor parte por las devoluciones extraordinarias materializadas por las diputaciones forales durante el primer trimestre de 2019 en relación con las prestaciones de maternidad y paternidad a raíz de una Sentencia del Tribunal Supremo en 2018 que declaró exentas estas prestaciones económicas.¹

III. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Dentro de este impuesto se incluye el 50% de la recaudación de las siguientes retenciones, ya analizadas en el apartado del IRPF: Rendimientos de Capital Mobiliario, Rendimientos de Capital Inmobiliario y Ganancias Patrimoniales.

Los ingresos fiscales a octubre de 2019 correspondientes a la **cuota diferencial neta del impuesto sobre sociedades ascendieron a 1.124.839 miles de euros** lo que ha supuesto una **disminución interanual del 4,5%**.

¹ Estas devoluciones comenzaron a materializarse en diciembre de 2018 y se derivan de la sentencia de 3 de octubre de 2018 (R. 4483/2017) del Tribunal Supremo por la que se declaran exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social. Posteriormente, las administraciones han extendido la exención a las prestaciones por paternidad.

Recaudación acumulada por IS

(miles de euros)

| | Ene-oct/18 | Ene-oct/19 | %Δ |
|-------------------------|------------------|------------------|--------------|
| Ret. Rdtos. Cap. Mob. | 164.567 | 122.930 | (25,3) |
| Ret. Rdtos. Cap. Inmob. | 69.575 | 70.804 | 1,8 |
| Ret. Ganan. Patrimon. | 43.515 | 27.828 | (36,0) |
| Cuota Diferencial Neta | 1.177.579 | 1.124.839 | (4,5) |
| Rec. Total IS | 1.455.236 | 1.346.401 | (7,5) |

El primer trimestre del año vino marcado como es habitual por la realización de devoluciones correspondientes a la campaña del impuesto sobre sociedades de 2018. El importe de devoluciones realizado hasta marzo – fundamentalmente en Araba- fue inferior respecto al que se materializó a principios de 2018 lo que supuso que la recaudación por cuota diferencial mostrase un comportamiento positivo en el primer tramo del año (22,4 millones de euros frente a -6,7 millones de euros).

En el segundo trimestre del año la recaudación por la cuota diferencial del impuesto disminuyó de manera importante (-16,9%) al compararse con 2018, año en el que se produjeron algunos ingresos extraordinarios y también, por un ligero repunte de las devoluciones en este periodo.

La campaña del impuesto sobre sociedades de 2018 se desarrolló entre el 1 de julio y el 26 de julio de 2019, fechas de inicio y fin para presentar declaración para la mayoría de los sujetos pasivos del impuesto. La evolución de la cuota diferencial neta asociada a dicha campaña reflejó una disminución de ingresos netos (4,0%) que se produjo como consecuencia de la deducción del pago fraccionado abonado por primera vez en octubre de 2018 por las sociedades sujetas a normativa foral.

Posteriormente, en el mes de octubre, en los territorios históricos de Araba y Bizkaia se ha registrado el ingreso del segundo pago fraccionado de las sociedades sujetas a normativa común que se estima que ha sido en su conjunto un 36,5% inferior al del ejercicio anterior. Además, en el caso de Bizkaia, se ha contabilizado también el pago fraccionado foral cuya cuantía se estima ha sido un 19,2% superior a la de 2018.

Así pues, la **recaudación total por el impuesto sobre sociedades**, es decir, incorporados los ingresos del resto de componentes ya analizados en el IRPF, ha alcanzado **1.346.401,5 miles de euros**, lo que ha supuesto una reducción **interanual del 7,5%**.

IV. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La recaudación por IVA de gestión propia hasta octubre ha aumentado un 2,5%. Este moderado crecimiento se ha producido gracias al avance de los ingresos brutos (3,7%) ya que el importe de devoluciones materializado también ha reflejado una expansión (6,6%).

Recaudación acumulada por IVA de G. Propia

(miles de euros)

| | Ene-oct/18 | Ene-oct/19 | %Δ |
|-------------------------|------------------|------------------|------------|
| Rec. íntegra y Residuos | 4.884.768 | 5.067.466 | 3,7 |
| Devoluciones | (1.439.872) | (1.535.042) | (6,6) |
| Rec. líquida | 3.444.896 | 3.532.424 | 2,5 |

Los ingresos acumulados hasta octubre por Ajuste IVA con el Estado han aumentado un 6,7% interanual, con una aportación positiva tanto del concepto importaciones (8,2%) como del de operaciones interiores (4,1%).

La liquidación del Ajuste IVA de 2018² ha sido positiva a diferencia del año anterior (12.042,1 miles de euros frente a -12.177,7 miles de euros). Esto se ha producido como consecuencia de unos niveles de formalización, tanto en operaciones interiores como en importaciones, inferiores a los del año anterior, además de una significativa expansión de la recaudación por importaciones en el Estado en el último mes del año.

La recaudación por ajuste IVA en el tercer trimestre ha aumentado un 2,3%, lo que deja en evidencia un progresivo debilitamiento en el ritmo de incremento de estos ingresos desde el inicio del año, ya que en los anteriores trimestres las ta-

² Las liquidaciones de los ajustes de IVA e impuestos especiales de fabricación de un año se contabilizan en el mes de abril del año siguiente.

sas de aumento habían sido superiores – 5,4% en el segundo trimestre y 7,1% en el primer trimestre–.

V. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN E IMPUESTO ESPECIAL SOBRE ELECTRICIDAD

La recaudación por impuestos especiales de fabricación de gestión propia ha registrado un incremento interanual del 11,3%, con un avance en todos los impuestos exceptuando el de cerveza.

Recaudación acumulada por I.I.EE. DE FABRICACIÓN DE GESTIÓN PROPIA e I.E. DE ELECTRICIDAD

(miles de euros)

| | Ene-oct/18 | Ene-oct/19 | % Δ |
|---------------------------------|------------------|------------------|-------------|
| Alcohol y Prod. Intern. | 3.627 | 4.851 | 33,8 |
| Hidrocarburos | 1.061.874 | 1.209.188 | 13,9 |
| Tabaco | 274.493 | 278.728 | 1,5 |
| Cerveza | 2.541 | 1.804 | (29,0) |
| Electricidad | 53.840 | 51.838 | (3,7) |
| Total IIEE de Fab. e IEE | 1.396.375 | 1.546.411 | 10,7 |

La recaudación por el impuesto especial sobre hidrocarburos se ha incrementado hasta octubre un 13,9%. Prácticamente todo el avance recaudatorio proviene del efecto de la modificación normativa (Ley 6/2018, de 3 de julio, de PGE 2018) por la que se integró el tipo impositivo autonómico en el tipo estatal especial del impuesto, ya que el consumo de combustibles de automoción –la variable con más incidencia en el comportamiento recaudatorio del impuesto– ha crecido hasta septiembre ligeramente (+0,7%).

Los ingresos por el impuesto especial sobre labores del tabaco, que han reflejado en los últimos años importantes fluctuaciones, han aumentado hasta octubre un 1,5% gracias a la positiva evolución de inicios de año, registrándose a partir de entonces una progresiva desaceleración en el ritmo de crecimiento.

En cuanto a la recaudación del impuesto que grava el consumo de alcohol, que tiene escaso peso recaudatorio, su variación interanual ha sido muy positiva hasta octubre (33,7%) después

de la caída registrada en 2018 (-33,2%). En sentido inverso, la recaudación por el impuesto que grava el consumo de cerveza ha descendido un 29,0% mientras que a cierre de 2018 la recaudación se había incrementado un 21,1%.

El impuesto que grava el consumo de electricidad ha registrado hasta octubre una disminución recaudatoria del 3,7% al compararse con un periodo afectado por un alza de los precios en el mercado mayorista que condujo a una tasa de incremento de la recaudación a octubre de 2018 del 4,4%.

Además, a lo largo del año se han realizado con la Administración del Estado los ajustes de impuestos especiales correspondientes a la liquidación de 2018 y a los tres primeros trimestres de 2019, cuyo resultado global ha sido más desfavorable para la CAE (30,4 millones de euros) en comparación con el mismo periodo de 2018. La evolución por estos ajustes ha seguido durante 2019 una senda de deterioro progresivo.

Además, hasta octubre, las diputaciones forales han transferido a la hacienda estatal un importe de 284.431 miles de euros en concepto de **ajustes a la recaudación por impuestos especiales de fabricación con el Estado**, regulados en el artículo 54 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo por la que se aprueba el Concerto Económico con la CAPV y en el artículo 15 de la Ley 11/2017, de 28 de diciembre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021. Esta cuantía representa un 12,0% más que lo transferido en el mismo periodo del año anterior.

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN: Ajustes con el Estado

(miles de euros)

| | Ene-oct/19 |
|----------------------------------|------------------|
| Alcohol y Productos Intermedios | 54.900 |
| Hidrocarburos | (352.948) |
| Tabaco | (1.688) |
| Cerveza | 15.285 |
| Total IIEE de Fabricación | (284.431) |

VI. RECAUDACIÓN DE OTROS TRIBUTOS

En cuanto al resto de impuestos, que en su conjunto representan en torno al 5% de la recaudación total por tributos concertados, su evolución hasta octubre ha sido la siguiente:

Recaudación acumulada por otros tributos

(miles de euros)

| | Ene-oct/18 | Ene-oct/19 | %Δ |
|---------------------------------|----------------|----------------|--------------|
| IRNR | 28.936 | 39.795 | 37,5 |
| ISD | 109.172 | 94.693 | (13,3) |
| IP/Riqueza y G. Fortunas | 181.626 | 165.795 | (8,7) |
| I s/Depósitos en E. de Cré. | 24.565 | 25.132 | 2,3 |
| I s/Prod. de E. Eléctrica | 24.969 | 11.474 | (54,0) |
| ITP | 130.547 | 132.138 | 1,2 |
| IAJD | 38.168 | 38.983 | 2,1 |
| IEDMT | 21.568 | 23.302 | 8,0 |
| I s/Primas de Seguros | 63.579 | 64.031 | 0,7 |
| I s/Aactiv. de Juego | 5.848 | 5.669 | (3,1) |
| I s/Gases Fluo. de El. Inve. | 3.785 | 2.969 | (21,6) |
| Impuestos extinguidos | (8.104) | (2.739) | 66,2 |
| Tasa de Juego | 35.589 | 35.920 | 0,9 |
| Rec. int. de dem. y sanc. | 61.468 | 52.543 | (13,1) |
| O. I. e Ing. Tributarios | 720.717 | 689.705 | (4,3) |

VII. PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN DE CIERRE DE 2019 Y PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN PARA 2020 EN LA CAE

En la reunión del 11 de octubre de 2019 el Consejo Vasco de Finanzas Públicas aprobó la previsión de cierre recaudatorio para 2019 y la previsión de recaudación por tributos concertados para 2020. En los párrafos siguientes se presentan los rasgos generales de las previsiones aprobadas.

La recaudación de la CAE a agosto de 2019 se había incrementado un 1,3% interanual. Este frágil avance estaba relacionado con factores ajenos al devenir de la actividad económica en Euskadi cuyas variables fundamentales seguían mostrando una positiva progresión desde finales de 2018. Entre los factores atípicos que habían frenado el avance recaudatorio se pueden señalar los siguientes:

- En la primera parte de 2018 se registraron algunos ingresos extraordinarios en concepto

de rendimientos de capital mobiliario y ganancias patrimoniales, que han originado las variaciones negativas registradas en lo que iba de 2019.

- Durante el periodo enero-agosto de 2019 se había materializado un relevante y atípico volumen de devoluciones cuyo origen se encuentra en una sentencia del Tribunal Supremo de 2018 por la que se declararon exentas las prestaciones por maternidad. Posteriormente, las haciendas forales extendieron los efectos a las prestaciones por paternidad.
- Los ingresos registrados procedentes de la campaña de sociedades 2018 se habían visto reducidos por la deducción del nuevo pago fraccionado de las sociedades sujetas a normativa foral que se aprobó a principios de 2018 y se ingresó en las arcas forales en octubre de 2018.

De cara a la recaudación final de 2019 se esperaba que los efectos de los elementos señalados fuesen perdiendo peso relativo o se viesen compensados total o parcialmente. En el caso de las devoluciones derivadas de la sentencia sobre las prestaciones de maternidad su influencia sobre la evolución de la recaudación quedaría anulada, o cuando menos limitada, si se tiene en cuenta que a finales de 2018 se produjo un flujo importante de devoluciones asociadas a este caso, que no se repetiría en lo que restaba de año, toda vez que las cuantías pendientes de devolución por este concepto eran poco significativas.

En lo que respecta al pago fraccionado que se introdujo por primera vez en 2018 para las sociedades sujetas a normativa foral, se esperaba un resultado más positivo que el logrado el año anterior, lo cual coadyuvaría a la compensación parcial del efecto que tuvo la recaudación adicional de este pago fraccionado el año anterior.

Teniendo en cuenta lo señalado en los párrafos anteriores y considerando que, por el lado de la economía, no se preveían distorsiones importan-

tes a corto plazo sobre la recaudación, se estimó un repunte de la recaudación hasta el 2,7% desde el 1,3% registrado en el periodo enero-agosto. Así, se estimó que la recaudación consolidada de las Diputaciones Forales **se situaría, en valores absolutos, en 15.386.060 miles de euros en el año 2019** superando en ocho décimas porcentuales la previsión presupuestaria aprobada a nivel de la CAE.

**PREVISIONES DE EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN:
Cierre 2019 y Presupuesto 2020**

(miles de euros)

| | 2018 | Prev. cierre 2019 | % Δ | Prev. 2020 | % Δ |
|---------------------------|-------------------|-------------------------|------------|-------------------|------------|
| IRPF | 5.407.614 | 5.666.400 | 4,8 | 5.905.700 | 4,2 |
| I s/ Sociedades | 1.476.010 | 1.325.300 | (10,2) | 1.306.900 | (1,4) |
| IVA | 5.835.994 | 5.950.300 | 2,0 | 6.055.772 | 1,8 |
| IIEE e IE de Electricidad | 1.421.314 | 1.631.609 | 14,8 | 1.644.725 | 0,8 |
| Otros Impuestos | 840.613 | 812.451 | (3,4) | 854.685 | 5,2 |
| Recaudación Total | 14.981.545 | 15.386.060 | 2,7 | 15.767.782 | 2,5 |

La recaudación por tributos concertados en Euskadi se prevé que registre un moderado incremento del 2,5% en 2020. Esta tasa es ligeramente inferior a la que se espera para el cierre recaudatorio del presente año (2,7%). El devenir de la recaudación en 2020 se desarrollará en un escenario marcado por una ligera desaceleración en la vertiente macroeconómica y por escasas modificaciones con trascendencia recaudatoria en el plano de la normativa tributaria.

Así, el global de recaudación que las Diputaciones Forales esperan obtener por los tributos concertados es de **15.767.782 miles de euros, lo que supone unos ingresos de 381.722 miles de euros adicionales** a los obtenidos en 2019.

RECAUDACIÓN C.A.P.V. ene-oct/2019

(en euros)

| | ARABA | BIZKAIA | GIPUZKOA | CAPV 2019 | CAPV 2018 | (%) |
|---|----------------------|----------------------|----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------|
| IMPUESTOS DIRECTOS | | | | | | |
| Imppto. s/Renta Personas Físicas: | | | | | | |
| Retenc. Rdtos. Trabajo y Activ. Profes. | 640.963.874 | 2.447.971.975 | 1.318.018.369 | 4.406.954.218 | 4.174.087.256 | 5,6 |
| Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario | 16.075.192 | 63.914.186 | 42.940.825 | 122.930.203 | 164.566.757 | (25,3) |
| Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario | 7.120.715 | 42.687.082 | 20.996.789 | 70.804.586 | 69.575.917 | 1,8 |
| Retenc. Ganancias Patrimoniales | 1.555.930 | 12.554.915 | 13.717.350 | 27.828.195 | 43.514.638 | (36,0) |
| Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterías | 2.176.720 | 47.621.649 | 5.828.607 | 55.626.976 | 43.286.728 | 28,5 |
| Pagos Fracc. Profes. y Empres. | 23.134.009 | 77.630.680 | 50.606.975 | 151.371.664 | 144.401.136 | 4,8 |
| Cuota Diferencial Neta | (58.726.582) | (158.594.135) | (109.194.206) | (326.514.923) | (272.450.990) | (19,8) |
| Total IRPF | 632.299.858 | 2.533.786.352 | 1.342.914.709 | 4.509.000.919 | 4.366.981.442 | 3,3 |
| Imppto. s/Sociedades: | | | | | | |
| Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario | 16.075.192 | 63.914.142 | 42.940.817 | 122.930.151 | 164.566.709 | (25,3) |
| Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario | 7.120.715 | 42.686.765 | 20.996.775 | 70.804.255 | 69.575.594 | 1,8 |
| Retenc. Ganancias Patrimoniales | 1.555.929 | 12.554.911 | 13.717.350 | 27.828.190 | 43.514.632 | (36,0) |
| Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterías | | | | | | |
| Cuota Diferencial Neta | 153.800.678 | 779.491.057 | 191.547.167 | 1.124.838.902 | 1.177.579.459 | (4,5) |
| Total I. Sociedades | 178.552.514 | 898.646.875 | 269.202.109 | 1.346.401.498 | 1.455.236.394 | (7,5) |
| Imppto. s/Renta No Residentes | 7.202.199 | 18.353.227 | 14.240.021 | 39.795.447 | 28.935.769 | 37,5 |
| Imppto. s/Sucesiones y Donaciones | 9.636.869 | 52.924.942 | 32.131.231 | 94.693.042 | 109.171.680 | (13,3) |
| I.s/Patrimonio/Riqueza y Grandes Fortuna | 24.617.061 | 76.947.011 | 64.231.313 | 165.795.385 | 181.626.333 | (8,7) |
| I.s/Depósitos en las Entidades de Crédito | 3.549.600 | 13.593.870 | 7.988.154 | 25.131.624 | 24.565.056 | 2,3 |
| I.s/Producción de energía eléctrica | 2.632.139 | 4.640.020 | 4.201.746 | 11.473.905 | 24.969.305 | (54,0) |
| I.s/Prod. residuos generados energía nucle. | | | | | | |
| I.s/Almacen. combustible/residuos radiactivos | | | | | | |
| Impuestos Extinguidos | | | | | | |
| Total Impuestos directos | 858.490.240 | 3.598.892.297 | 1.734.909.283 | 6.192.291.820 | 6.191.485.979 | 0,0 |
| IMPUESTOS INDIRECTOS | | | | | | |
| IVA Gestión Propia | 517.442.971 | 1.920.944.549 | 1.094.036.345 | 3.532.423.865 | 3.444.896.664 | 2,5 |
| IVA. Gestión DF | 380.237.561 | 2.526.165.964 | 626.020.340 | 3.532.423.865 | 3.444.896.664 | 2,5 |
| IVA. Ajuste DDF | 137.205.410 | (605.221.415) | 468.016.005 | | | |
| Imppto. s/Transmisiones Patrimoniales | 17.816.328 | 66.884.751 | 47.437.359 | 132.138.438 | 130.547.354 | 1,2 |
| Imppto. s/Actos Jurídicos Documentados | 5.294.942 | 19.233.552 | 14.454.535 | 38.983.029 | 38.168.335 | 2,1 |
| I.E. s/Determinados Medios de Transporte | 3.389.221 | 12.095.492 | 7.817.295 | 23.302.008 | 21.567.793 | 8,0 |
| II.EE. Fabricación propia: | | | | | | |
| Alcohol, Derivadas e Intermedio | 812.504 | 2.451.816 | 1.587.070 | 4.851.390 | 3.627.226 | 33,7 |
| Hidrocarburos | 191.762.600 | 653.950.112 | 363.475.570 | 1.209.188.282 | 1.061.873.797 | 13,9 |
| Labores tabaco | 43.232.137 | 137.652.101 | 97.843.780 | 278.728.018 | 274.493.172 | 1,5 |
| Cerveza | 337.734 | 884.453 | 582.175 | 1.804.362 | 2.541.266 | (29,0) |
| Electricidad | 8.614.508 | 25.854.840 | 17.369.035 | 51.838.383 | 53.839.628 | (3,7) |
| I.E. s/Carbón | | | | | | |
| Imppto. s/Primas de Seguros | 8.220.079 | 35.687.013 | 20.124.221 | 64.031.313 | 63.579.224 | 0,7 |
| Imppto. s/Actividades de juego | 1.072.353 | 2.892.858 | 1.703.842 | 5.669.053 | 5.847.642 | (3,1) |
| I.s/Gases fluorados de efecto invernadero | 237.506 | 1.071.869 | 1.659.132 | 2.968.507 | 3.785.391 | (21,6) |
| Impuestos extinguidos | (441.483) | (1.367.786) | (930.157) | (2.739.426) | (8.104.310) | (66,2) |
| Total Impuestos indirectos | 797.791.400 | 2.878.235.620 | 1.667.160.202 | 5.343.187.222 | 5.096.663.182 | 4,8 |
| TASAS Y OTROS INGRESOS | | | | | | |
| Tasas de juego | 4.991.546 | 20.689.163 | 10.238.840 | 35.919.549 | 35.589.296 | 0,9 |
| Recargos, Demora y Sanciones | 2.897.297 | 34.141.503 | 15.504.755 | 52.543.555 | 60.468.293 | (13,1) |
| Total Tasas y Otros Ingresos | 7.888.843 | 54.830.666 | 25.743.595 | 88.463.104 | 96.057.589 | (7,9) |
| TOTAL GESTIÓN PROPIA | 1.664.170.483 | 6.531.958.583 | 3.427.813.080 | 11.623.942.146 | 11.384.206.750 | 2,1 |
| IVA. Ajuste Aduanas | 149.982.734 | 461.576.897 | 304.085.872 | 915.645.503 | 846.124.279 | 8,2 |
| IVA. Ajuste Op. Interiores | 80.178.565 | 246.752.229 | 162.559.839 | 489.490.633 | 470.246.827 | 4,1 |
| Total Ajuste IVA | 230.161.299 | 708.329.126 | 466.645.711 | 1.405.136.136 | 1.316.371.106 | 6,7 |
| Ajustes impuestos Especiales: | | | | | | |
| Alcohol, Derivadas e Intermedios | 8.992.597 | 27.675.020 | 18.232.245 | 54.899.862 | 43.231.067 | 27,0 |
| Hidrocarburos | (57.812.845) | (177.920.976) | (117.213.958) | (352.947.779) | (338.451.514) | 4,3 |
| Labores tabaco | (273.251) | (840.938) | (554.010) | (1.668.199) | 22.018.068 | (107,6) |
| Cerveza | 2.503.730 | 7.705.315 | 5.076.245 | 15.285.290 | 19.219.403 | (20,5) |
| Total Ajustes Impptos Especiales | (46.589.769) | (143.381.579) | (94.459.478) | (284.430.826) | (253.982.976) | 12,0 |
| TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS | 1.847.742.013 | 7.096.906.130 | 3.799.999.313 | 12.744.647.456 | 12.446.594.880 | 2,4 |

N

ormativa Tributaria



En el link que adjuntamos a continuación, se puede acceder a los boletines mensuales elaborados por la Dirección de Administración Tributaria, sobre la normativa tributaria publicada por las DD.FF. (BOTH, BOB y BOG), el Gobierno Vasco (BOPV), la Comunidad Foral de Navarra (BON) y el Estado (BOE)

<http://www.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.

IVAP

HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

ZERGAK
ZERGAK
ZERGAK

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIO-RAKO
ORGANOA



ORGANO
DE COORDINACION
TRIBUTARIA DE EUSKADI