

2-2020

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO



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

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

2020

ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Miren Itziar Agirre Berrioxoa (Lehendakaria/Presidenta)
Ane Etxenagusia Aramburuzabala (Zuzendaria/Directora)
Mª José Perea Urteaga, José Rubí Cassinello, Mª Victoria Zabala Fernández

ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

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

ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN

Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa/Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi
Gaztelako Atea/Portal de Castilla, nº 15 – 01007 Vitoria-Gasteiz
Telefona/Teléfono: 945/016770 – Faxa/Fax: 945/016771

ARGITARATZAILEA/EDITA

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

AZALA/PORTADA

José Luis Robertson Mendizabal

MAKETAZIOA ETA MUNTAIA/MAQUETACIÓN Y MONTAJE

Juan Carlos Escudero de la Hera

LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93

ISSN – 2253 - 7805

hac-tributos@euskadi.eus

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

- Bina kopia posta elektronikoz bidaliko da, adierazitako helbidera.
- Idazlaren luzapenak ez ditu 30 orrialdeak gaindituko, lerroen artean tarte bikoitzat utziz.
- Artikulu bakoitzari ehun baino gehiago edukiko ez duen laburpen bat erantsiko zaoi.
- Idazlanean irudirik balego, bera osatzeko erabili diren zenbakizko datuak bidaliko lirateke.
- Arikulugile bakoitzak bere izena, helbide oso, telefonoa eta NAN zenbakia bidaliko ditu.
- Idazlanak EAEko edozein hizkuntzatan, hots euskara zein gaztelaniaz, idatz daitezke.
- Artikuluak hizkuntza inklusiboa erabiliz idatziko dira, irudirik eta genero-estereotipoik gabe.

Erredatzio Kontseilua beretzen gordetzen du jasotako artikuluak ragitaratzeko eskubidea, aurez ebaluatzale anonimo batzen edo bat-zuen iritzia ezagutuko duelarik. Era berean, bereziki gomendatzen eta baloratzen du datuak sexuaren arabera bereiztea, bai eta egindako azterketetan genero-ikuspegia txertatzeari ere.

Idazlana arbitratzeak ez du, derrigorrez, bertan jakinari diren aburuekiko addotasunik adierazi nahi, iritziak egilearen erantzukizunhpean gel-ditzen baitira.

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

- Se remitirá una copia del trabajo 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	40
Actualidad Gipuzkoa	77
Actualidad Unión Europea: Informe sobre Fiscalidad de la UE julio-diciembre/2019. Amaia Beloki González y Luis Elizondo Lopetegi (Delegación de Euskadi para la UE)	86

E studios y Colaboraciones

Aspectos controvertidos en los conflictos entre administraciones tributarias. La relevancia subyacente de la Junta Arbitral del Concierto Económico Luis J. Izquierdo Pérez . Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa	113
De las prestaciones económicas y las deducciones en el IRPF por descendientes a cargo José Luis España Guzmán . Jefe del Servicio de Administración Tributaria del Dpto. de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco	141
Reflexiones sobre la deducción por inversión en vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas Javier Armentia Basterre . Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava	173

R eferencias

DOCUMENTOS DE INTERÉS

- Educación Tributaria
 - Implantación del programa en el curso 2020-2021. 1er. informe
 - Espacio en la web del Dpto. de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco
 - Renovación del Convenio. Texto en tramitación
- Información más relevante relativa al proyecto conjunto TicketBAI ([enlace web](#))
- Medidas tributarias forales relacionadas con la crisis COVID-19 ([enlace documental](#))

195

195

195

CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2020.6.3.1. – IVA: Aplicación del tipo cero previsto en el marco de las medidas para combatir los efectos del COVID-19, cuando los destinatarios de los bienes son clínicas o centros hospitalarios. Colectivo de fisioterapeutas.
- CONSULTA 2020.6.3.4. – IVA, ITPyAJD: Tratamiento tributario de operación inmobiliaria entre constructora y entidad religiosa.

197

200

CONSULTAS CCEN

- CONSULTA 2020.8.4.1. – IRPF: Administración competente para la exacción del IRPF en el caso de una persona física que durante un mismo ejercicio ha residido (y ha estado empadronada) y ha trabajado temporalmente en ambos territorios, común y foral.
- CONSULTA 2020.8.4.2. – IRPF: Régimen de imputación y atribución de rentas. Participación de una persona física residente en territorio común en una sociedad civil con domicilio fiscal en territorio foral.
- CONSULTA 2020.8.4.3. – IRPF: Administración competente para la exacción del IRPF en un supuesto de cambio de residencia. Persona física que tras vender la vivienda en que residía en territorio común se traslada a territorio foral.

211

214

216

ESTADÍSTICAS

Recaudación por Tributos Concertados
de la CAPV ene-oct/2020. Previsión cie-
rre 2020. Estimación recaudación 2021.

Igor Guinea Palacios

221

Normativa Tributaria

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

231

Enlaces de interés

Relacionados con la divulgación del
Concierto: Ituna, Ad Concordiam,
Concierto en trilingüe y glosario, web
departamental hacienda, webs hacie-
ndas forales, otros

233

E ditorial



Mundu-mailan, oro har, Covid-19ko pandemiak eragindako krisi epidemiologikoak 2020ko bigarren erdian izan duen bilakaera dela-eta, agintari publikoek ezin izan dituzte kendu ez lasaitu martxotik ezarri ziren zerga-politikako ezohiko neurriak, osasun-sistema indartzeko, pandemiak ekonomian dituen ondorio kaltegarriak arintze eta ondorengo berreskurratze-fasean jarduera ekonomikoari laguntzeko helburu nagusiekin.

Aitzitik, komenigarria izan da zerga-politikaren zeregina mantentzea eta are indartzea, eta, beraz, baita zerga-politikarena ere, pandemiaren ondorioei erantzuteko politika ekonomikoko tresna nabarmen gisa. Hori izan da, halaber, tributu-politika foralaren norabidea 2020ko bigarren seihi-lekoan.

Aldizkariaren aurreko zenbakian baloratu zen beza, Euskal Autonomía Erkidegoaren eremuan zerga-politikaren arloan eskumena duten erakundeek berehala erreakzionatu zuten, 2020ko martxoaren 14an alarma-egoera deklaratu ondoren, eta une horretatik aurrera eta azterketa-aldian –uztailera arte – neurri ugari hartu zitzuten berehala. Zerga-politika foralaren ikuspegitik begiratuta, urtearen bigarren zatian ere, osasun-krisiarekin lotutako arau-ekoizpen handia izan da nagusi, eta, beraz, foru-ogasunek, aldi horretan, pandemiaren testuinguruan taxututako arau-xedapen ugari aurkeztu dituzte Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoan (EZKO), lehendik hartutako neurriak luzatu edo osatzen dituztenak, eta, oro

En términos generales a nivel mundial, la evolución en la segunda mitad de 2020 de la crisis epidemiológica provocada por la pandemia de Covid-19 no ha permitido a las autoridades públicas retirar ni relajar las medidas extraordinarias de política fiscal que desde el mes de marzo se implantaron con los objetivos principales de reforzar el sistema sanitario, paliar los efectos adversos de la pandemia sobre la economía y apoyar la actividad económica en la posterior fase de recuperación.

Por el contrario, ha sido conveniente mantener e incluso reforzar el papel de la política fiscal y, por tanto, también de la política tributaria, como instrumentos destacados de política económica para responder a los efectos de la pandemia. Esta ha sido también la orientación de la política tributaria foral en el segundo semestre de 2020.

Tal como se valoró en el anterior número de la revista, las instituciones competentes en materia de política tributaria en el ámbito del País Vasco reaccionaron de forma inmediata después de la declaración del estado de alarma, el 14 de marzo de 2020, y desde ese momento y durante el periodo de análisis –hasta el mes de julio– desplegaron con urgencia una amplia batería de medidas. El segundo tramo del año desde la perspectiva de la política tributaria foral también ha estado marcado por una gran producción normativa vinculada con la crisis sanitaria, de modo que las Haciendas Forales han presentado en este periodo en el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) un numero-

har, honako helburu hauek dituztenak: gasto sanitarioa finantzatzeko gaitasuna, enpresen lidezia eta kaudimena babestea, enpresen jarduera sustatzea, emplegu babestea eta laguntena etxeei eta, bereziki, pertsona zaurgarrienei.

Hizpide dugun foru-araudiaren jardueraren ikuspegi bateratu eta globala izateko, "Dokumentu interesarriak" atalean, modu eskematikoan aurkeztu dugu COVID-19 krisiarekin lotutako neurri buruzko informazioa. Neurri horiek EZKoren berruan koordinatuta daude, eta erakunde arteko organoan 2020 amaieran aurkeztutako foru-xedapen arauemaileen proiektuetan daude jasota. Bi taulatan sailkatzen dira, eta aurretik onartutako beste batzuk luzatzeko neurriak eta aurreko xedapenetan aurreikusi ez ziren neurri berritzai-leak bereizten dira.

Euskadin garatzen ari diren bi programei dagoienez – Zerga-heziketako programa eta TicketBAIko –, Zergak programa horien jarraipen zehatza egiten ari da abian jarri zirenetik, erakundeen arteko lankidetzaren arloan duten garrantziagatik eta iruzur fiskalaren aurkako borrokarako prebentzio-estrategien arloan gako izateagatik, eta gogorarazi nahi dugu biak berrikusi eta birbideratu zirela pandemiaren testuingurura egokitzenko. 2020ko bigarren seihiokoan, bi programek jarduera-erritmo ona izan dute, ondoren adierazten diren aurrerapenekin.

Alde batetik, **zerga-heziketako** programari dagokionez, zeinak kontzientziazio fiskal handiagoa sustatu nahi baitu txikitatik hasita, hezkuntza-ingurunean, 2019/2020 ikasturtearen amaierako emaitzen balorazio positiboaren ondoren, 2020/2021 ikasturteko programak, jada abian denak, aurreko ikasturtean arrakasta aitor-tua izan duten doikuntza eta egokitzapen batzuk

so grupo de disposiciones normativas perfiladas en el contexto de la pandemia que prorrogan o complementan las medidas ya adoptadas con anterioridad y que, a grandes rasgos, se dirigen a mejorar la capacidad de financiación del gasto sanitario, a apoyar la liquidez y solvencia de las empresas, y a estimular su actividad, así como a la protección del empleo y el apoyo a los hogares y en especial a las personas más vulnerables.

Con el fin de disponer de una visión conjunta y global de la actividad normativa foral a la que nos referimos, en la sección de "Documentos de Interés", hemos incorporado información, presentada de forma esquemática, de las medidas relacionadas con la crisis COVID-19, coordinadas en el seno del OCTE, contenidas en los proyectos de disposiciones normativas forales presentados en el órgano interinstitucional a finales de 2020. Se clasifican en dos tablas, diferenciando entre las medidas que consisten en prorrogar otras que fueron aprobadas con anterioridad y aquellas medidas novedosas que no se contemplaron en disposiciones anteriores.

Respecto a los dos programas en desarrollo en el ámbito del País Vasco –el programa de educación tributaria y TicketBAI– de los cuales Zergak viene haciendo puntual seguimiento desde su puesta en marcha por su significación en el área de la colaboración institucional y su condición de claves en el área de las estrategias preventivas en la lucha contra el fraude fiscal, recordamos que ambos fueron objeto de revisión y reorientación para adecuarlos al contexto de la pandemia. Durante el segundo semestre de 2020 los dos programas han mantenido un buen ritmo de actividad, con los avances que se indican a continuación.

Por un lado, en relación con el programa de **educación tributaria**, que trata de promover una mayor concienciación fiscal desde una edad temprana, en el entorno educativo, tras la positiva valoración de los resultados finales del curso 2019/2020, el programa del curso 2020/2021, ya en marcha, ha incorporado algunos de los ajustes y adaptaciones de reconocido éxito el cur-

sartu ditu, bereziki haren birtualizazioa % 100ean gaitzeko gaitasunarekin lotutakoak.

Programaren jarraipena eta balorazioa egiteko erakunde arteko batzordean, Eusko Jaurlaritzaren eta foru-aldundien partaidetzarekin, hilabete hauetan, nagusiki, honako hauetan lan egin da: i) hezkuntza-elkarteei, berritzeguneei eta ikastetxeei irailean zuzendutako 2020/2021 ikasturteko programaren zabalkunde-kanpainaren bigarren fasea (ikastetxeak erakartzeko kanpainaren lehen fasea ekainean egin zen), ii) programaren hasiera eta garapena planifikatzea, gainbegiratzea eta kontrolatzea. Eta iii) erakunde arteko hitzarmena berritza, hurrengo ikasturteetan programari jarraipena emateko.

Gogorazten dugu zerga-heziketako proiektua ezartzeko baldintzak eta baterako izaera Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazio Orokorraren eta Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako foru-aldundien arteko hitzarmenaren bidez adostu ziela, Euskal Autonomia Erkidegoko ikastetxeetan ekonomiari eta zergei buruzko unitate didaktiko komun bat ezartzean datzan hezkuntza-programa bat garatzeko. Hitzarmena 2017ko uztailaren 7an sinatu zen, eta beste hiru ikasturtez luzatu zen, 2021era arte, proiektuari egonkortasuna emateko. Erakunde arteko hitzarmen horren esparruan, 2018ko bigarren seihiokoan programa ezartze-kolaguntza-zerbitzuen kontratu bat formalizatu zen. Egoera horretan, egungo hitzarmenaren indarraldia 2021eko ekainaren 30ean amaitzen denez, parte hartzan duten administrazioek unitate didaktiko komuna ezartzen laguntzeko ekintzei jarraipena ematea adostu dute. Horretarako, beste hitzarmen bat sinatu dute, 2021-2022 eta 2022-2023 ikasturteetarako, beste bi ikasturte luzatzeko aukerarekin. Programaren jarraipena eta balorazioa egiteko erakunde arteko batzordeak hitzarmen berriaren testua adostu zuen ("dokumentu interesgarriak" atalean sartu da). Testu hori dagokien erakundeei helarazi zien, eta 2021eko otsailean sinatzea aurreikusten da, izapideztea amaitzen denean.

so anterior, en particular los relacionados con la capacidad de habilitar su virtualización al 100%.

En la comisión interinstitucional de seguimiento y valoración del programa, participada por Gobierno Vasco y Diputaciones Forales, se ha trabajado en estos meses principalmente en: i) la segunda fase de la campaña de difusión del programa del curso 2020/2021 dirigida en el mes de septiembre a asociaciones educativas, berritzegunes y centros escolares (la primera fase de la campaña de captación de centros se llevó a cabo en junio), ii) la planificación, supervisión y control del inicio y desarrollo del programa del nuevo curso y iii) la renovación del convenio interinstitucional para dar continuidad al programa en los próximos años.

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. En esta situación, en que la vigencia del actual convenio expira el 30 de junio de 2021, las administraciones participantes han convenido en dar continuidad a las acciones de apoyo a la implantación de la unidad didáctica común mediante la suscripción de un nuevo convenio cuyo ámbito temporal abarcará los cursos 2021-2022 y 2022-2023, prorrogable por dos cursos escolares adicionales. La comisión interinstitucional de seguimiento y valoración del programa acordó el texto del nuevo convenio (se incluye en la sección de "Documentos de interés") que elevó a las respectivas instituciones y cuya suscripción está previsto que se formalice

2020/2021 ikasturterako aurreikuspenei dago-kienet, ikasturte horretan programa ezartzeari buruzko lehen txosten partzialaren laburpenean islatzen den bezala (aldizkari honetako "documento interesgarriak" atalean dago eskuragarri), abenduaren 1ean 250 ikastetxek adierazi zuten parte hartu nahi zutela. Zifra hori berretsiz gero, programaren estaldura-tasa handiena izango litzateke abian jarri zenetik (132 ikastetxe 2017/2018 ikasturtean, 165 ikastetxe 2018/2019an eta 222 ikastetxe 2020/2021ean).

Era berean, "Intereseko dokumentuak" atalean, Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren webguneko zerga-hezkuntzaren atalerako sarbidea nabarmentzen dugu berriz ere, esteka espezifiko baten bidez. Bertan, programari buruzko informazio eguneratua dago, eta horren bidez, halaber, hiru foru-ogasunetako bakoitzaren ekonomiari eta zergei buruzko unitate didaktikoetarako sarbidea ematen duten esteketara bideratzen da. Unitate didaktiko horietan oinarritzen da ikastetxeetan emandako programa.

Foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak Iruzuraren aurka Borrokatzeko Batzordearen baitan adostutako prebentzio-arloko jardueren artean txertatutako bigarren proiektu giltzarria jarduera ekonomikoak garatzen dituzten pertsonen edo erakundeen tributazioa kontrolatzeko sistema integralak ezartzera bideratuta dago, eta gogora ekarri nahi dugu osasun-krisiak ere, neurri batean, eragin zuela, zehazki, hasiera batean aurreikusitako datak atzeratu egin zirela (2022ko urtarrilaren 1era arte, nahitaez).

Aurrekari gisa, azpimarratu nahi dugu "Ticket-BAI" izeneko proiektua gure inguruko herrialdeek arlo horretan duten esperientzian oinarritu dela, ELGAK 2013. eta 2017. urteetan egindako txostenetan jasotako gomendioekin bat: "Salmenten ezabatze elektronikoa: mehatxu bat diru-sarrera

en el mes de febrero de 2021, una vez se ultime su tramitación.

En cuanto a las expectativas para el curso 2020/2021, tal como se refleja en el extracto del primer informe parcial correspondiente a la implantación del programa en dicho curso, que se encuentra accesible en la sección de "Documentos de interés" de esta revista, a 1 de diciembre, 250 centros escolares habían manifestado su voluntad de participar, cifra que, de confirmarse, supondría la mayor tasa de cobertura del programa desde su puesta en marcha (132 centros en el curso 2017/2018, 165 centros en 2018/2019 y 222 centros en 2019/2020).

Volvemos a destacar, asimismo en la sección de "Documentos de interés", el acceso, mediante enlace específico, al área de educación tributaria en la web del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco, en el que se contiene información actualizada del programa y a través del cual se dirige a su vez a los enlaces que dan acceso a las unidades didácticas sobre economía y fiscalidad de cada una de las tres Haciendas Forales. En dichas unidades didácticas se fundamenta el programa impartido en los centros escolares.

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 y recordamos que éste también se vio impactado en alguna medida por la crisis sanitaria, en concreto retrasándose las fechas de implantación inicialmente previstas (hasta 1 de enero de 2022 con carácter obligatorio).

Como antecedentes, subrayamos que el **proyecto denominado "TicketBAI"** se ha 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 "Supre-

fiskalentzat" eta "tresna teknologikoak ihes fiskalari eta iruzur fiskalari aurre egiteko", hurrenez hurren (horiei gehitu behar diegu argitaratu berri den txostena, 2019ko martxoren 28koa, "Implementing Online Cash Registers: Benefits, Considerations and Guidance" izenburua duena, zeinaren helburua baita jarduera ekonomikoak garatzen dituzten pertsonek eta erakundeek egindako salmenta-eragiketa guztiak deklarazioa ziurtatzea.

Urte anitzeko proiektu honen esparruan, zenbait betebehar legal eta tekniko ezartzea aurreikusia, zerga-administrazioak aukera izan dezan jarduera ekonomiko guztiak diru-sarrerak kontrolatzeko, eta, bereziki, diru-sarrera horiek ezkutatzeko joera duten sektoreetan kokatutako jarduerak kontrolatzeko, azken kontsumitzaileei ondasunak edo zerbitzuak ematen dizkienetan heinean, neurri handi batean eskudirutan kobraztuta.

2020ko bigarren seiñilekoan, proiektua garatzeko eratu zen erakundearteko lantaldaren jarduera, Foru Aldundien eta Eusko Jaurlaritzaren partaidetzarekin, handia izan da, eta bereziki premiatua izan da borondatzeko aldian ezartzeko programatutako datengatik. Aurreko Zergak aldizkariaren zenbakia argitaratu zenetik, oso aurrerapen nabarmenak egin dira proiektuan, bai arau-garapenari dagokionez, bai garapen teknikoei dagokienez, bai dibulgazio-ekimenei eta zergapekoei, softwarea garatzen duten enpresei eta, oro har, proiektuaren eraginpeko edo proiektuan interesa duten kolektiboei laguneko ekmenei dagokienez. Aurrerapen horien xehetasunak Foru Ogasunek beraiek gaitutako berariazko informazio-espazioen bidez egiazta daitezke, eta, berrikuntza gisa, Izenpe SAren webgunean emandako informazioaren bidez ere egiazta daitezke; izan ere, empresa hori Eusko Jaurlaritzako sozietate informatikoek eta Foru Aldundiek – EJIE, Lantik, IZFE eta AKGABek – osatzen dute, eta sinadura elektronikoko zerbitzuak ematen ditu eta modu aktiboan lagunten du proiektuan. "Dokumentu interesgarriak" atalean, informazio hori guztiak eskuratzeko bideak adierazten dira.

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

Durante el segundo semestre de 2020 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, ha sido intensa, apremiada especialmente por las fechas programadas de implantación en periodo voluntario. Los avances en el proyecto desde la publicación del anterior número de Zergak han sido muy notorios, tanto en relación con el desarrollo normativo como respecto a los desarrollos técnicos, así como en relación con las iniciativas de divulgación y ayuda a obligados tributarios, empresas desarrolladoras de software y en general a colectivos afectados o interesados en el proyecto. Puede constatarse el detalle de dichos avances a través de los espacios informativos específicos habilitados por las propias Haciendas Forales y, como novedad, complementariamente también a través de la información facilitada en la web de Izenpe, S.A, la empresa, constituida por las sociedades informáticas del Gobierno Vasco y las Diputaciones Forales –EJIE, LANTIK, IZFE y CCASA–, que proporciona servicios de firma electrónica y que colabora activamente en el proyecto. En la sección de "Documentos de In-

Aldizkari honen erreferentiazko aldian (uztai-la - abendua) foru-erakundeek zergen arloan egindako araugintza-jarduera zehatz-mehatz zerrendatzen da "zergak gaur egun" atalean, foru-aldundietako zerga-araudiaren edo zerga-politikaren zerbitzuek gaurkotasunagatik edo esanahi bereziagatik nabarmendu dituzten xedapen batzuen iruzkinarekin batera. Zerga Harmonizazio, Koordinazio eta Lankidetzako maiatzaren 30eko 3/1989 Legearen 11. artikuluan ezarritakoaren arabera, Zerga Koordinaziorako Organoak xedapen horietako batzuei buruzko txostenetan egin zuen aldez aurretik, proiektu-fasean. Foru-zergen sistemetan egindako aldaketen artean, bai arau-lerrunekoak bai erregelamenduzkoak, bereizi egin ditzakegu foru-arauen eskumena dutenak eta, beraz, arautzeko diskrezzionalitatea dutenak, bai eta, Ekonomia Itunak arautzen duenaren arabera, Estatuak ezarritako arau berak bete behar dituzten zergei eragiten dietenak ere. Editorial honen sarreran aurreratu den bezala, 2020ko bigarren seihiilekoan, osasun-krisiaren bilakaerak ez du ahalbidetu foru-araugintzaren jardueraren intentsitatea lasaitzea; izan ere, 2020ko fase horretan ere ekoi-zpen handia izan du, eta pandemiaren ondorioei erantzuna ematera ere bideratu da bereziki. Alarma-egoera martxoan ezarri zenetik onartutako neurrikin jarraituz, urtearen bigarren erdian foru-erakundeek beren zerga-politika lehentasunez bideratu behar izan dute COVID-19ren krisiaren inpaktuari aurre egitera, eta Ekonomia Itunetik eratorritako eskumenak garatzeko nahierara hartutako zerga-neurri berriak onartu dira, baita beste neurri batzuk ere, foru-araudia Estatuko Administrazioak sustatutako zerga-neurrietara egokitu behar delako, estatuko araudiko zergei dagokienez.

terés" se indican los canales de acceso a toda esta información.

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 a tributos que, según regula el Concierto Económico, han de regirse por las mismas normas establecidas por el Estado. Tal como se ha anticipado en la parte introductoria de este editorial, durante el segundo semestre de 2020 la evolución de la crisis sanitaria no ha permitido relajar la intensidad de la actividad normativa foral, que también en esa fase del año 2020 ha tenido una gran producción y que también ha estado dirigida especialmente a dar respuesta a las consecuencias de la pandemia. En una línea de continuidad con las medidas aprobadas desde el mes de marzo en que se estableció el estado de alarma, en la segunda mitad del año las instituciones forales han tenido que orientar prioritariamente su política tributaria a combatir el impacto de la crisis del COVID-19, habiéndose aprobado nuevas medidas tributarias adoptadas con carácter discrecional en desarrollo de las competencias derivadas del Concierto Económico e incorporando también otras medidas adicionales que vienen motivadas por la necesaria adaptación de la normativa foral a las medidas tributarias promovidas por la Administración del Estado, en relación con tributos de normativa estatal.

Foru-zergen arau-esparrua Estatuko Adminis-trazioak sustatutako aldaketetara egokitzeko beharrari dagokionez, berriz ere azpimarratzen ditugu hark onartutako zerga-figura berriak (fi-nantza-transakzioen gaineko zerga eta zenbait zerbitzu digitalen gaineko zerga), baita oraindik izapidez-fasean dauden eta projektatzen ari diren beste zerga-figura batzuk ere (berrerabili-zen diren plastikozko ontzien gaineko zerga be-rezia eta zabortegietan hondakinak uztearen eta hondakinak erraustearen gaineko zerga). Ekono-mia Itunaren Bigarren Xedapen Gehigarrian au-reikusten den bezala, Estatuak zerga berriak sort-zeak Ekonomia Itunaren egokitzapena aktibatu beharko du, Ekonomia Itunaren Batzorde Miso-toan formalizatutako adostasunez. Egoera horre-tan, Batzorde Misoaren deialdia egiteke dago, bai zerga berriak ituntzeko baldintzak adosteko, bai Euskadien eta Estatuaren arteko zerga- eta finantza-harremanetan egoki diren beste doi-kuntza batzuk egiteko. Doikuntza horien artean, Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen be-raktibazioa gauzatzeko beharrezkoak direnen esanahia berresten dugu.

Europar Batasuneko gaurkotasun fiskalaren kroni-kak, Euskadik Bruselan duen ordezkartzako langi-leek egiten dutenak, 2020ko bigarren seihiokoan zergen arloan gertatutako gauzarik esanguratu-suenen berri ematen du, eta bederatzi atal han-ditan egituratzen da, eduki honekin:

1. Sarrera
 - 1.1. Alemaniako Lehendakaritza: 2020ko uz-tailaren 1etik abenduaren 31ra
 - 1.2. Europako Batzordearen 2021eko lan-pro-grama
 - 1.3. Tributuen arloko ekitatea eta sinpletasuna sustatzeko neurriak
2. Sozietateen fiskalitatea
 - 2.1. Sozietateen gaineko zergaren zerga-oi-nari komuna
 - 2.2. Enpresen fiskalitateari buruzko jokabi-de-kodearen taldea

Respecto a la necesidad de adaptación del marco normativo tributario foral a cambios pro-movidos por la Administración del Estado, vol-vemos a poner el foco en las nuevas figuras tri-butarias aprobadas por ésta (el Impuesto sobre las Transacciones Financieras y el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales), así como otras figuras tributarias que se proyectan y se encuen-tran aún en fase de tramitación (el Impuesto Es-pcial sobre los Envases de Plástico No Reutilizables y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos y la incineración de residuos). Tal como se prevé en la Disposición Adicional Segun-da del Concierto Económico, la creación de las nuevas figuras tributarias por parte del Estado de-berá activar la pertinente adaptación del Con-cierto Económico, de común acuerdo formaliza-do en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico. En este escenario, está pendiente la convocatoria de la Comisión Mixta, tanto para acordar los términos de la concertación de los nuevos impuestos, como para acometer otros ajustes que resulten oportunos en las relaciones tributarias y financieras entre el País Vasco y el Estado. Entre esos ajustes reiteramos la signifi-cación de aquellos necesarios para materializar la reactivación de la Junta Arbitral del Concierto Económico.

La crónica de la actualidad fiscal en la Unión Europea que elabora el personal de la Delega-ción de Euskadi en Bruselas da cuenta de lo más signifcativo en materia de fiscalidad acontecido durante el segundo semestre de 2020, estructu-rándose en nueve grandes apartados con el si-guiente contenido:

1. Introducción
 - 1.1. Presidencia de Alemania: 1 julio – 31 di-ciembre 2020
 - 1.2. Programa de trabajo de la Comisión Euro-pea 2021
 - 1.3. Medidas para promover la equidad y la simplicidad tributarias
2. Fiscalidad de las sociedades
 - 2.1. Una base imponible común del impuesto sobre sociedades
 - 2.2. Grupo Código de Conducta sobre la fis-calidad de las empresas

- 2.3. Ekonomia digitalaren fiskalitatea
- 3. Balio erantsiaren gaineko zerga
 - 3.1. BEZaren behin betiko sistema
 - 3.2. BEZ tasak eraberritzea
 - 3.3. Merkataritza elektronikoaren BEZaren gaineko paketea
 - 3.4. Subjektu pasiboak identifikatzea Ipar Irlandan
 - 3.5. Aldi baterako neurriak BEZari dagokionez, COVID-19ri aurre egiteko
- 4. Zerga bereziak
 - 4.1. Alkoholaren eta edari alkoholdunen gaineko zerga berezien egiturak
- 5. Finantza-transakzioen gaineko zerga
- 6. Administrazio-lankidetza
 - 6.1. Fiskalitatearen arloko lankidetza administratiboaren 7. zuzentaraua aldatzea
 - 6.2. Fiskalitatearen arloko lankidetzarako Fiscais programa
- 7. Arau-hausteen prozedurak
 - 7.1. Sarrera
 - 7.2. Epatze-gutunak
 - 7.3. Irizpen arrazoituak
 - 7.4. Europar Batasuneko Justizia Auzitegira igortzea
- 8. EBko Justizia Auzitegia
 - 8.1. Abokatu Nagusiaren ondorioak
 - 8.2. Justizia Auzitegiaren eta Auzitegi Orokrraren epaiak
- 9. Txostenak eta argitalpenak
 - 9.1. 2020ko BEZaren arrakalaren txostenak
 - 9.2. Beste batzuk

Arbitraje Batzordea administrazioen arteko gatzak ebatzeko organoa da, Ekonomia Itunaren interpretazioari eta aplikazioari dagokienez. Ekonomia Itunaren 66. artikuluak arbitraje-organoak esleituta dituen eginkizun zehatzak zehazten ditu. Zergak aldizkariaren zenbaki honetako "Azterlanak eta Kolaborazioak" atala osatzen duten hiru artikuluetako lehenengoaren egileak, Luis Javier Izquierdok, hala ere, uste du Arbitraje Batzordearen funtzió errealsak eta benetakoak, 66. artikuluan aipatutakoak alde batera utzita, haratago doazela, eta "garrantzi handiagoa ematen diola itundutako testuaren garapenean eta finkapenean duen eta dagokion rolean".

- 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 sobre el IVA del comercio electrónico
 - 3.4. Identificación de los sujetos pasivos en Irlanda del Norte
 - 3.5. Medidas temporales en relación con el IVA para hacer frente a la COVID-19
- 4. Impuestos Especiales
 - 4.1. Estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas
- 5. Impuesto sobre las Transacciones Financieras
- 6. Cooperación Administrativa
 - 6.1. Modificación de la Directiva de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DCA 7)
 - 6.2. Programa Fiscais para la cooperación en el ámbito de la fiscalidad
- 7. Procedimientos de Infracción
 - 7.1. Introducción
 - 7.2. Cartas de emplazamiento
 - 7.3. Dictámenes motivados
 - 7.4. Remisiones al Tribunal de Justicia de la UE
- 8. Tribunal de Justicia de la UE
 - 8.1. Conclusiones de la Abogada General
 - 8.2. Sentencias del Tribunal de Justicia y del Tribunal General
- 9. Informes y Publicaciones
 - 9.1. Informe de la brecha del IVA 2020
 - 9.2. Otros

La Junta Arbitral es el órgano de resolución de conflictos entre las administraciones en relación con la interpretación y aplicación del Concierto Económico. El artículo 66 del Concierto Económico determina cuáles son las funciones concretas que el órgano arbitral tiene atribuidas. El autor del primero de los tres artículos que componen la Sección de "Estudios y Colaboraciones" de este número de Zergak, Luis Javier Izquierdo, aprecia no obstante que las funciones reales y efectivas de la Junta Arbitral, al margen de las señaladas en el referido artículo 66, van más allá, confiriéndole "mayor relevancia en el rol que ocupa y le corresponde en el desarrollo y consolidación del texto concertado".

Haren lankidetzak honako hau du izenburu: "Zerga-administrazioen arteko gatazketa eztabaidagarriak diren alderdiak. Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen azpian dagoen garrantzia" eta, berton, Arbitraje Batzordearen merituzko eragina nabarmentzen du Ekonomia Itunaren testua integratu eta osatzeko, lege formalak hitzez hitz erantzuten ez dituen hutsune edo gatazka-eremuak atzematen direnean. Era berean, egileak, Zuzenbidean lizentziatua eta Gipuzkoako Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Saileko Araugintza eta Lege Ahokularitza arloari atxikia, Arbitraje Batzordearen jardueraren beste eragin-eremu batzuk azpimarratzen ditu, Ekonomia Itunaren garapenean duten garrantzia areagotzen dutenak, eta artikuluaren azken ataletako batean identifikatzen ditu. Zehazki, i) lege-hutsuneak hautemateaz eta integratzeaz gain, ii) zergadunen eskubideak bermatzeko eginkizuna, eskumen-konkurrentziaren testunguru batean, disfuntzio egingarriak baitaude administrazioen arteko koordinazioan, eta kalteak eragiten baitizkie horiei, iii) bi administrazioen jarduerarik eza, zergadunen kaltetan, eragiten duten gatazka negatiboak planteatzeko iniziatiba hartzean, iv) Gatazkak izapidezean detektatutako zerga-araubideen koordinazioan atzemandako akatsak ebaaten dituzten arau-erreformak, v) administrazioen arteko auzibideen kopurua murritzen laguntzea, vi) Itunaren interpretazioa eta aplikazioa errazteko kontzeptu juridiko esanguratsuei buruzko gaiak argitze aldera vii) betearazpenaren ondorioak agerian jartzearen garrantzia. Arbitraje Batzordea berraktibatzeko argudio gisa azaltzen du faktore horien guztiengi pisia, 2018tik ez dago aktibo, bi kide izendatzeko baitaude.

Oso egokia da egileak arbitraia-proceduraren esparruan argitara ateratzen diren erakundeen arteko harremanetako gune eztabaidagarriengi inguruan egiten duen hautaketa. Hautaketa horri

Su colaboración tiene por título "Aspectos controvertidos en los conflictos entre Administraciones Tributarias. La relevancia subyacente de la Junta Arbitral del Concierto Económico" y en ella pone en valor la influencia meritaria de la Junta Arbitral a efectos de integrar y completar el texto del Concierto Económico cuando se detectan lagunas o zonas de conflicto a las cuales la ley formal no tiene respuesta desde su literalidad. Asimismo, el autor, licenciado en Derecho y adscrito al área de desarrollo normativo y asesoramiento jurídico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, subraya otros ámbitos de efecto de la actividad de la Junta Arbitral que ensanchan su relevancia en el desarrollo del Concierto Económico y los identifica en uno de los apartados finales del artículo. En particular, refiere i) además de la detección e integración de las lagunas legales, ii) la función de garante de los derechos de los contribuyentes en un contexto de concurrencia competencial en que son factibles disfunciones en la coordinación entre Administraciones con perjuicios a aquellos, iii) su acción protagonista al tomar la iniciativa en el planteamiento de los conflictos negativos en los que se produce la inactividad de ambas administraciones con perjuicio para las personas contribuyentes, iv) el impulso de las reformas normativas resolutorias de las imperfecciones en la coordinación de los diferentes regímenes tributarios detectadas durante la tramitación de los conflictos, v) su contribución a la minoración cuantitativa de litigios en vía judicial entre las administraciones, vi) su aportación a efectos de dilucidar cuestiones en relación con la apreciación de conceptos jurídicos significativos para facilitar la interpretación y aplicación del Concierto, o vii) la importancia de la puesta en relieve de los efectos derivados de la ejecución de sus propias resoluciones. Esgrime el peso de todos estos factores como argumentos para instar la reactivación de la Junta Arbitral, inactiva desde 2018 al estar pendiente el nombramiento de dos de sus miembros.

Es muy acertada la selección que el autor hace de espacios controvertidos de las relaciones interinstitucionales que salen a la luz en el marco del procedimiento arbitral y que aborda con

ekiteko, orain arte Ekonomia Ituneko, Nafarroako Hitzarmeneko eta lurralte erkideko eremuko arbitraje-organoek egindako lana behar bezala ezagutzen duen azterketa hezigarri eta argitzalea egiten du, baita lotutako jurisprudentzia ugaria ere, gogoeta eta balio-iritzi interesgarriekin osatzen duena. Zehazki, atal espezifikoak eskaintzen dizkie Ekonomia Itunean egindako aldaketen bi adibideri, eta aldaketa horien merezimendua Arbitraje Batzordearen ohiko jarduerari egozten dio, hala nola lan-etekinengatiko atxikipenen eta konturako sarreren lotunen eguneration berriena eta ordainarazpen- eta ikuskapen-eskumenen koordinazioari buruzko 47 ter artikulu berria sartzea. Gainera, eztabaidagarritzat jotzen ditu eta irizpidez aztertzen ditu hiru atal horietan, oro har, tributuen eremua gainditzen duten bi alderdi. Alderdi horiek aurrekontu-ordenako parametroetan edo sektore publikoaren araubide juridikoa eta administrazio-procedura erkidea arautzen dituen esparru orokorrean oinarrituta ebatzi behar dira: i) zerga-preskripzioa versus aurrekontuen preskripzioa administrazioen arteko zuenbide publikoko kredituen esparruan, ii) administrazioen arteko ordainketako berandutze-interesak eta iii) Eskumen-gatazkak epez kango planteatzea.

Ez da ezohikoa fiskalitatearen eremuan haren esparru arautzailea kanpoko faktoreek baldintzatzea, batzuetan bat ez datozenak zergen edo ogasunaren arloan oro har onartzen diren jarraibide eta printzipoekin, eta abiapuntutzat erabaki judizialak izaten dituztenak. Horixe da Auzitegi Gorenaren 2018ko urriaren 3ko epaiaren kasua; izan ere, zenbait amatasunagatiko eta aitatasunagatiko prestazio publikoen ordainsarien PFEZaren salbuespena zehaztean, nabarmen eragiten du familia-politikaren konfigurazioan. Gaingiroki hori da Zergak aldzikariaren zenbaki honen bigarren lankidetza testuinguruan jartzeko eta sartzeko balio duen agertokia. Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Saileko Zerga Administrazioko zerbitzuburua den José Luis España Guzman da egilea.

un análisis instructivo y clarificador apoyado en un buen conocimiento de la labor desarrollada hasta ahora por los órganos arbitrales del Concierto Económico, del Convenio navarro y del ámbito de territorio común y también en abundante jurisprudencia relacionada y que completa con interesantes consideraciones y juicios de valor. En concreto, dedica apartados específicos a dos ejemplos de modificaciones operadas en el Concierto Económico cuyo mérito atribuye a la actividad ordinaria de la Junta Arbitral, como son la actualización más reciente de los puntos de conexión de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo y la incorporación del nuevo artículo 47 ter sobre coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras. Además identifica como controvertidos y analiza con criterio en sus tres apartados correspondientes, sendos aspectos, que en general trascienden el ámbito estricto de lo tributario debiendo resolverse con apoyo en parámetros de orden presupuestario o en el marco general regulador del régimen jurídico del sector público y el procedimiento administrativo común: i) prescripción tributaria versus presupuestaria en el ámbito de los créditos de derecho público entre administraciones, ii) intereses de demora en el pago entre administraciones, y iii) extemporaneidad en el planteamiento de conflictos competenciales.

No es infrecuente en el ámbito de la fiscalidad que su marco regulador se vea condicionado por factores externos, a veces ajenos a las directrices y principios generalmente aceptados en materia tributaria o hacendística y que suelen tener como detonante pronunciamientos judiciales. Este es el caso de la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018, que al determinar la exención en el IRPF de diversas prestaciones públicas y retribuciones por maternidad y paternidad influye de forma evidente en la configuración de la política de familia. Éste es a grandes rasgos el escenario que sirve para contextualizar e introducir la segunda colaboración de este número de Zergak, autoría de José Luis España Guzmán, Jefe del Servicio de Administración Tributaria en el Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco.

"Prestazio ekonomikoak eta kenkariak PFEZan ardurapeko ondorengoengatik" lanean, egileak PFEZren bidez gauzatutako familia-politika ebaluatzen du, gastuaren bidetik egituratutako beste neurri batzuekin batera, ikuspegi kuantitatiboa batetik, familia-egoera desberdinetan duen eragina neurtuz, baina baita ikuspegi kualitatiboenetik ere, ikuspegi kritiko interesgarri batetik, esposizioa osatuz. Nabarmentzekoa da lurralte-eremuen arteko konparazio-azterketa – Euskal Autonomia Erkidegoa, Nafarroa eta lurralte erkidea – Eta ebaluazioaren emaitzak aurkeztek modu bisuala, bai eta azken balorazioa eta ondorioak ere. Horiek guztiak, zalantzak gabe, familia-politikaren tresna gisa erabiltzeko zerga-politikako neurriak behar bezala hautatzeari buruzko hausnarketa egitera gonbidatzen gaituzte.

Hauxe da artikuluaren gidoia:

- Sarrera

- 1) Auzitegi Gorenaren epai bat.
- 2) Familien eta Haurren aldeko Euskal Ituna.
- 3) Amatasun- eta aitatasun-prestazioen salbuespena.
- 4) PFEZ, ondorengoengatiko kuota-kenkariak.
- 5) Ondorengoezin lotutako beste PFEZ kenkari batzuk.
- 6) Jaiotzagatiko eta ardurapeko ondorengoengatiko prestazio ekonomikoak.
- 7) Laburbilduz.
- 8) Ardurapeko lehen ondorengoagatik metatutako laguntzak.
- 9) Ardurapeko bigarren ondorengoagatik metatutako laguntzak.
- 10) Ardurapeko hirugarren ondorengoaagatik metatutako laguntzak.
- 11) Metatutako laguntzak konparatzeko ariketa.
- 12) Ondorengoa eta baterako tributazioa.
- 13) Ondoriok.

Errentaren gaineke zerga pertsonalean etxebizitza erosteari pizgarri fiskal bat aplikatzea eztabaida sortzen ari da azken urteotan.

Estatuko legeriari dagokionez, etxebizitzako inbertsioagatiko kenkaria zergaren egituraren par-

En su trabajo "De las prestaciones económicas y las deducciones en el IRPF por descendientes a cargo" el autor evalúa la política de familia instrumentada a través del IRPF junto con otras medidas configuradas desde la vía del gasto, desde una perspectiva cuantitativa, midiendo su repercusión para diferentes situaciones familiares, pero también complementando la exposición desde la óptica más cualitativa con un interesante enfoque crítico. A destacar el análisis comparativo entre los distintos ámbitos territoriales –País Vasco, Navarra y territorio común- y la forma visual de presentar los resultados de su evaluación, así como la valoración y conclusiones finales que, sin duda invitan a una reflexión sobre la correcta selección de las medidas de política fiscal en su uso como instrumentos de la política de familia.

El guion del artículo es el siguiente:

- Introducción

- 1) Una sentencia del Tribunal Supremo.
- 2) Pacto Vasco por las Familias y la Infancia.
- 3) Exención de las prestaciones por maternidad y por paternidad.
- 4) IRPF, deducciones en cuota por descendientes.
- 5) Otras deducciones IRPF relacionadas con descendientes.
- 6) Prestaciones económicas por nacimiento y descendientes a cargo.
- 7) Recapitulando.
- 8) Ayudas acumuladas por el primer descendiente a cargo.
- 9) Ayudas acumuladas por el segundo descendiente a cargo.
- 10) Ayudas acumuladas por el tercer descendiente a cargo.
- 11) Ejercicio de comparación de las ayudas acumuladas.
- 12) Descendientes y tributación conjunta.
- 13) Conclusiones.

La aplicación de un incentivo fiscal a la adquisición de vivienda en el impuesto personal sobre la renta es una cuestión que viene siendo objeto de cierta controversia en los últimos años.

En lo que se refiere a la legislación del Estado, la deducción por inversión en vivienda ha pasado

te izatetik – 1978ko PFEZaren Legean araututa egotetik –, horrek dakarren iraunkortasunarekin, zergadunek soilik aplika dezaketen araubide iragankor baten parte izatera igaro da, baldin eta, arau-aldaketaren unean (hau da, 2013ko urtarrilaren 1a baino lehen), kenkari hori baliatzen bazuten. Ondorioz, pizgarri fiskal horrek izaera orokorra galdu du eta pixkanaka, ikuspuntu operatibotik, desagertuz joango den hondakin gisa geratzen da.

Lurralde erkidearen erregulazioarekin kontrajarrita, Euskal Autonomia Erkidegoko lurralde historikoetako PFEZaren araudiak, eta bereziki Arabako lurralde historikokoak, ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik kenkari bat mantentzen du oraingoz, zergapeko guztiak oro har aplika dezaketena.

Testuinguru horretan garatzen da aldizkariaren hirugarren artikulua, "Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik dagoen kenkariari buruzko hausnarketak" izenburua duena. Bertan, Arabako Foru Aldundiako Zerga Araudiaren Zerbitzuko buru Javier Armentia Basterrak lurralde erkidean eta Araban kenkaria arautzen duen araubidearen ildo nagusiak deskribatu ditu, eta haren existentzia zalantzian jartzerakoan erabiltzen diren eragozpen nagusiak adierazi ditu: i) pizgarri fiskalaren kostu handia, ii) etxebizitzaren prezioaren igoeran izan dezakeen eragina, iii) haren ekitate zalantzian jarria, errenta handiagoak dituzten zergadunek etekin handiagoa lortzen dutelakoan, eta iv) alokairuaren zerga-pizgarriekin desadostasun puntuak.

Arabako Lurralde Historikoan kenkaria arautzeari dagokionez, bere azalpen interesarria lantzen du ikuspegi didaktiko batekin, honako atal hauean egituratuta:

- 1) Ohiko etxebizitzaren kontzeptua.
- 2) Etxebizitza erostearekin parekatutako kausak.
- 3) Kenkariaren oinarria.
- 4) Kenkariaren araubide orokorra.

de formar parte de la estructura del Impuesto – desde su regulación en la Ley del IRPF de 1978–, con la permanencia que ello implica, a formar parte de un régimen transitorio aplicable exclusivamente por contribuyentes que, en el momento del cambio normativo (esto es, antes del 1 de enero de 2013), venían disfrutando de esta deducción. Por consiguiente, este incentivo fiscal ha perdido su carácter de generalidad y queda como residuo que poco a poco, desde el punto de vista operativo, se irá extinguriendo.

En contraste con la regulación de territorio común, la normativa del IRPF de los Territorios Históricos del País Vasco y en particular la del Territorio Histórico de Álava, mantiene por el momento una deducción por inversión en vivienda habitual aplicable con carácter general por todos los obligados tributarios.

En este contexto se desarrolla el tercer artículo de la revista, que tiene por título *"Reflexiones sobre la deducción por inversión en vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"*. En él, su autor, el Jefe del Servicio de Normativa tributaria de la Diputación Foral de Álava, Javier Armentia Basterra, describe las líneas principales que caracterizan el régimen regulador de la deducción en territorio común y en Álava y señala las principales objeciones que se esgrimen a la hora de cuestionar su existencia: i) el coste elevado del incentivo fiscal, ii) su posible efecto en el incremento del precio de la vivienda, iii) su cuestionada equidad, por el supuesto mayor beneficio que obtienen los contribuyentes de rentas más elevadas, y iv) los puntos de fricción con los incentivos fiscales al alquiler.

En relación con la regulación de la deducción en el Territorio Histórico de Álava, aborda su interesante exposición con un enfoque didáctico, estructurada en los siguientes apartados:

- 1) Concepto de vivienda habitual.
- 2) Supuestos asimilados a la adquisición de vivienda.
- 3) Base de la deducción.
- 4) Régimen general de la deducción.

- 5) Araubide berezia, bizilekua 4.000 biztanletik beherako udalerrietan izanez gero.
- 6) 30 urtetik beherako zergadunei eta familia ugarien titularrei aplikatu beharreko araubide berezia.
- 7) Kenkari-ehuneko laburpen-taula, horren urteko gehieneko oinarria eta erregimenen urteko mugak.
- 8) Kenkariaren urte anitzeko muga.
- 9) Etxebitzaren ordainketari buruzko erabaki juztala dagoen kasuetan aplikatu beharreko xedapena.

Bestalde, egileak Arabako Lurradde Historikoaren kenkariaren erregimenen Valentziako Erkidegoaren erregimenarekin aurrez aurre jartzen du, azken kenkari hori adierazgarria baita ohiko etxebitzaren lehen erosketarako eta zergadunen errentaren eta adinaren atalase jakin batzuk ez gainditzearen baldintzaapean jartzen diren erregulazioen artean, eta lehenengoarekiko aldekoago jarrera hartzen du. Horrez gain, baterako zerga-ordainketetan ohiko etxebitzan inbertitze-ko kenkaria kasu zehatzetan aplikatzeari buruzko zenbait bitxikeria aipatzen ditu, eta azken bost ondorio nabarmenzen ditu, eta horiekin, laburpen gisa, lankidetza amaitzen du.

Aldizkariaren zenbaki honetan, "Erreferentziak" atalak lau azpiatal ditu:

1) Lehenengoan, "Dokumentu interesgarriak" izenekoan, erakunde arteko bi proiekturi buruzko informazioa egunerautzen da, foru-aldundien eta Eusko Jaurlaritzaren partaideztarekin. Proiektu horiek erreferentzia dira EAEko zerga-politikaren esparruan, eta Zergak aldizkarian (zerga-hezkuntza eta TicketBAI) jarraipena egiten zaie, eta osasun-krisiari erantzuteko foru-araudiaren jarduerari buruzko sarreran aipatutako informazioa jasotzen da. Ahal dela, aldizkarian bertan emandako esteken bidez eskuratuko da informazio hori:

I) Foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak iruzurraren aurka borrokatzeko plan bateratuan nabarmendutako prebentzio-jardueren esparruan garatutako zerga-heziketako programari buruzko informazioaren egunerautzeak

- 5) Régimen especial en caso de residencia en municipios de menos de 4.000 habitantes.
- 6) Régimen especial aplicable a los contribuyentes menores de 30 años y a los titulares de familia numerosa.
- 7) Cuadro resumen de los porcentajes de deducción, base anual máxima de ésta y límites anuales de los diferentes regímenes.
- 8) Límite plurianual de la deducción.
- 9) Disposición aplicable en los casos de existencia de decisión judicial sobre el pago de la vivienda.

Por otra parte, el autor enfrenta el régimen de la deducción en el Territorio Histórico de Álava con el régimen de la Comunidad Valenciana, representativo de regulaciones que condicionan la deducción a que se trate de la primera adquisición de vivienda habitual y no se rebasen determinados umbrales de renta ni de edad de las personas contribuyentes, y se posiciona más afín al primero de ellos. Adicionalmente, apunta algunas curiosidades relativas a la aplicación a casos concretos de la deducción por inversión en vivienda habitual en supuestos de tributación conjunta y, destaca cinco conclusiones finales con las que, a modo de resumen, concluye su colaboración.

La sección de "Referencias" se compone en este número de la revista de cuatro apartados:

1) En el primero de ellos, "Documentos de interés", se actualiza la información relativa a dos de los proyectos interinstitucionales, con participación de las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco, de referencia en el ámbito de la política tributaria de la CAE y que vienen siendo objeto de seguimiento en Zergak (educación tributaria y TicketBAI) y se incluye la información ya referida en la parte introductoria sobre la actividad normativa foral en respuesta a la crisis sanitaria. A esta información se accederá preferentemente mediante los enlaces facilitados en la propia revista:

i) La actualización de la información relativa al 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 con-

hiru esteka ditu. Lehenengoak 2020/2021 ikasturtean programa ezartzeari buruzko lehen txosten partzialaren laburpen bat eskuratzeko aukera ematen du. Bigarren estekak Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren webgunea du jomugan. Webgune horretatik, proiektuan parte hartzen duten gainerako erakundeen webguneetan kokatutako dokumentu interesgarrietara borbideratzea errazten da, hala nola foru-aldundiek egindako unitate didaktikoetara, eta hirugarren estekak http://www.legebiltzarra.eus/ic2/restAPI/pvgune_descarga/default/d916f5dd-ecd6-41f7-9883-d1d570054b69, parte hartzen duten erakundeek gaur egun izapidezten duten hitzarmenaren testura jotzen du. Hitzarmenaren helburua 2021-2022 eta 2022-2023 ikasturteetarako zerga-hezkuntzako programa berritzea da, eta aurreikuspenen arabera 2021eko otsailan sinatuko da: "Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazio Orokorraren eta Araba, Bizkaia eta Gipuzkoako foru-aldundien arteko hitzarmena, Euskal Autonomia Erkidegoko ikastetxeetan ekonomiari eta zergei buruzko unitate didaktiko komun bat ezartzeko 2021-2022 eta 2022-2023 ikasturteetan".

II) Jarduera ekonomikoak egiten dituztenen fakturazioa kontrolatzeko sistema orokorrak ezartzeko hiru foru-ogasunen eta Eusko Jaurlaritzaren arteko proiektu komunari dagokionez, TicketBAI programaren dibulgazio-gunerako esteka bat ematen da, Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren webgunean dagoena, eta horren bidez, gainera, foru-aldundi bakoitzaren webgunean eta IZENPEren webgunean dagoen TicketBAIri buruzko edukietarako sarbidea ematen da.

III) Modu eskematikoan aurkezten dira COVID-19 krisiarekin zerikusia duten neurriak, EZKOK koordinatuak, 2020ko amaieran erakundeartek organoan aurkeztutako foru-xedapen arauemaileen proiektuetan jasotakoak. Bi taulatan sailkatzen dira, eta bereizten dira aurretik onartutako beste batzuk luzatzeko neurriak eta aurreko xedapenetan aurreikusi ez ziren neurri berritzaleak.

tra el fraude, incluye tres enlaces. El primero de ellos da acceso a un extracto del primer informe parcial correspondiente a la implantación del programa en el curso 2020/2021. El segundo enlace dirige a la web del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco, desde el cual se facilita la redirección a documentos de interés alojados en la web del resto de instituciones que participan en el proyecto, como las unidades didácticas elaboradas por las Diputaciones Forales, y el tercer enlace http://www.legebiltzarra.eus/ic2/restAPI/pvgune_descargar/default/d916f5dd-ecd6-41f7-9883-d1d570054b69, remite al texto del convenio que actualmente tramitan las instituciones participantes y que tiene por objeto renovar el programa de educación tributaria para los cursos 2021-2022 y 2022-2023, siendo previsible que su suscripción se formalice en febrero de 2021: "Convenio entre la Administración General de la Comunidad Autónoma de Euskadi y las Diputaciones Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa para la implantación de una unidad didáctica común sobre economía y fiscalidad en los centros escolares de la Comunidad Autónoma de Euskadi en los cursos 2021-2022 y 2022-2023".

ii) En cuanto al proyecto común de las tres Haciendas Forales y el Gobierno Vasco para la implantación generalizada de sistemas de control de la facturación de quienes realizan actividades económicas, se facilita un enlace al espacio divulgativo del programa TicketBAI habilitado en la web del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco y a través del cual se facilita además el acceso a los contenidos sobre TicketBAI albergados en las webs de cada una de las Diputaciones Forales y en la web de Izenpe.

iii) Se presentan de forma esquemática las medidas relacionadas con la crisis COVID-19, coordinadas en el seno del OCTE, contenidas en los proyectos de disposiciones normativas forales presentados en el órgano interinstitucional a finales de 2020. Se clasifican en dos tablas, diferenciando entre las medidas que consisten en prorrogar otras que fueron aprobadas con anterioridad y aquellas medidas

2) Bigarren azpiatala, «EZKO kontsultak» izeneko, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak txostenia edo irizpena emateko jaso dituen kontsultei buruzkoa da: tributuen alorrekoak, biltzeko gunea da, maiatzaren 30eko 3/1989 Legeak, Zergapideen elkar-egokitasun, koordinazio eta lankidetasunari buruzkoak, 14. artikuluan xedatutakoari jarraituz: «Lurralde historikoetako zerga-administrazioek darabiltzaten irizpideen koordinazioa lortzeari begira, kontsulta lutesleak egiteko Zerga Koordinaziorako Organoaren txostenia beharko dute aurretik (...).».

Zergak aldizkariaren ale honetan bi kontsulta hautatu dira, biak BEZarekin lotuta, eta erantzun osoa jaso da. Honako gai hauek jorratu dira:

Kontsultaren mamia
BEZA. – Fisioterapeuten kolektiboari Balio Erantsiaren gaineko Zergaren zero zerga-tasa aplikatzeari buruzkoa, ekonomia eta enplegua bultzatzeko premiazko neurri osagarriei buruzko apirilaren 21eko 15/2020 Errege Lege Dekretuaren 8. artikuluan aurreikusia, COVID-19ren ondorioei aurre egiteko beharrezkoak diren ondasun-estate, importazio eta erkidego barruko ondasun-eskuratzeko jakin batzuei, horien hartzaleak zuzenbide publikoko erakundeak, klinikak edo ospitale-zentroak edo izaera sozialeko erakunde pribatuak direnean. Klinika edo ospitale-zentroaren kontzeptua, zero tasa aplikatzeko.
BEZA, OEZ eta EJDZ. – Zeharkako zerga-tratamendua higiezin-eragiketa batean: erakunde erlijioso baten jabetzako eraikin bat, hezkuntza-jarduerara bideratua, eraikuntza-empresa bati eskualdatzen zaio, eraitsi eta eraikuntza berri bat egin dezan. Eraikuntza horren zati bat gauzatan ordaintzea da, eraikitzaleak eraikina eskualdatu zion erakunde erlijiosoari ordain gisa, eta eraikin berriko gainerako elementuak hirugarren bati saltzen zaizkio.

3) Ekonomia Itunaren III. kapituluko 2. atalean Araugintza Koordinatzeko eta Ebaluatzeako Batzordeari esleitutako eginkizunen aranean dago «Ekonomia Itun honetan aipatutako loturapuntuen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea». Beraz, kontsulta horiek Estatuko Administrazioak eta Euskal Autonomia Erkidegoko erakunde eskudunek adostutako era-

novedosas que no se contemplaron en disposiciones anteriores.

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 dos consultas, ambas relacionadas con el IVA, cuya respuesta se reproduce íntegramente, en las que se tratan las siguientes cuestiones:

Asunto objeto de la consulta
IVA. – Sobre la aplicación al colectivo de fisioterapeutas del tipo impositivo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido, previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, a determinadas entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19, cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social. Concepto de clínica o centro hospitalario a efectos de la aplicación del tipo cero.
IVA, ITP y AJD. – Tratamiento tributario en materia de imposición indirecta de una operación inmobiliaria consistente en la transmisión a una constructora de un edificio propiedad de una entidad religiosa que estaba destinado a actividad educativa, para su posterior demolición y realización de nueva construcción. Parte de dicha construcción constituye el pago en especie como contraprestación de la constructora a la entidad religiosa que le transmitió el edificio y el resto de los elementos del nuevo edificio es objeto de venta a un tercero.

3) Entre las funciones atribuidas a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa regulada en la Sección 2ª del Capítulo III del Concierto Económico se contempla la de “Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico”. Este tipo de consultas son por tanto resueltas de manera consensuada

bakien bidez ebatzen dira, Batzordean alde biak ordezkatuta baitaude. Bada, Ekonomia Itunaren 63. artikuluak dioenez, Araugintza Koordinatzeko eta Ebaluatzeako Batzordea Estatuko Administrazioaren, Eusko Jaurlaritzaren eta hiru foru-aldundiaren ordezkariek osatzen dute; eta konsulta horiek ebatzeko prozedura Itunaren 64.b) artikulu dago araututa.

2020ko bigarren erdian, izaera horretako hainbat konsulta egin dira eta administrazioek konsulton inguruko erantzun- eta ohar-proposamenak helarazi dituzte. Konsulta horien artean, i) kasuren batean irekita dago izapideztea, eta akordioa lortu daiteke oraindik, eta ii) beste kasu batzuetan Estatuko Administrazioarekin adostu da planteautako konsultei erantzuteko testua.

Azken horiei dagokienez, hiru konsulta adostu dira, guztiak PFEZarekin lotuta. "Erreferentziak" ataleko azpiatal honetan Ekonomia Itunean lotuneen aplikazioari buruz egindako konsultei emandako ebatzenen testuak daude jasota, horietan zehazki eragindako agenteen nortasun-datuak ezabatuta. Konsultak honako gai hauei buruzkoak ziren:

Konsultaren mamia
PFEZ. – PFEZ ordainarazteko eskumena duen administrazioa, ekitaldi berean bizi izan den (eta erroldatuta egon den) eta aldi baterako bi lurralteetan lan egin duen pertsona fisikoaren kasuan.
PFEZ. – Errentak egoztek eta eratxitzeko araubideko erakundeak. Egoitza lurralde erkidean duen pertsona fisiko batek lortutako etekinen tributazioa, baldin eta etekin horiek foru-lurraldean egoitza fiskala duen eta, era berean, foru-lurraldean txikizkako merkataritzajarduera bat garatzen duen sozietaete zibil batean parte hartzearen ondorio badira. Ekonomia Itunaren 13. artikuluan xedatutakoaren arabera, esleitutako errenta ordainarazteko PFEZari buruzko estatuko araudia aplikatuko da.
PFEZ. – PFEZ ordainarazteko eskumena duen administrazioa, bizilekuz aldatzen den kasuetan. Lurralde erkidean bizi zen etxebizitza saldu ondoren foru-lurraldera lekualdatzen den pertsona fisikoa.

entre la Administración del Estado y las instituciones competentes del País Vasco, al estar ambas partes representadas en esta Comisión. Tal como se regula en el artículo 63 del Concierto, componen la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa representantes de la Administración del Estado, del Gobierno Vasco y de las tres Diputaciones Forales y el procedimiento para la resolución de estas consultas viene regulado en el artículo 64, letra b) del Concierto.

Durante la segunda mitad de 2020 se han formulado varias consultas de esta naturaleza y las administraciones 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, y ii) en otros casos se ha acordado con la Administración del Estado el texto de contestación a las consultas planteadas.

En relación con estas últimas, son tres las consultas que han sido objeto de acuerdo, todas ellas relacionadas con el IRPF. En este apartado de la sección de "Referencias" se incluye el texto de las respectivas resoluciones de las consultas planteadas sobre la aplicación de puntos de conexión contenidos en el Concierto, una vez eliminados los caracteres identificativos de los agentes concretamente afectados en ella. En concreto, las consultas versan sobre las siguientes cuestiones:

Asunto objeto de la consulta
IRPF. – Administración competente para la exacción del IRPF en el caso de una persona física que durante un mismo ejercicio ha residido (y ha estado empadronada) y ha trabajado temporalmente en ambos territorios, común y foral.
IRPF. – Entidades en régimen de imputación y atribución de rentas. Tributación de los rendimientos obtenidos por una persona física residente en territorio común, derivados de su participación en una sociedad civil con domicilio fiscal en territorio foral que desarrolla una actividad de comercio al por menor asimismo en territorio foral. De acuerdo lo dispuesto en el artículo 13 del Concierto Económico, para la exacción de la renta atribuida se aplicará la normativa estatal del IRPF.
IRPF. – Administración competente para la exacción del IRPF en un supuesto de cambio de residencia. Persona física que tras vender la vivienda en que residía en territorio común se traslada a territorio foral.

-) Ekonomia Itunaren III. kapituluko 3. Atalak arautzen du Arbitraje Batzordearen (ElAB) osaera, eginkizunak eta akordioen erregimena. Batzorde horrek Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean sortzen diren zergen arloko gatazkak ebaaztea du helburu. Zergak aldi-zkariaren ale honetan ere, aurrekoetan hiruretan bezalaxe, sartu gabe utzi dugu «Erreferentziak» ataleko ohiko azpiatal bat: «Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen ebaazpenak». Kontuan izan behar da arbitraje-organoa eraginkortasunik gabe geratu dela gatazkak ebaazteko, aldi baterako, 2018 bukaeratik, 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. Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoak, bi lanpostu hutsak betetzeko eta ElABa berraktibatzeko, pertsona berriak izendatzea erabakitzeko du.

4) Azkenik, Igor Guinea Palaciosek, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Saileko Diru-sarre-rak Kudeatzeko eta Bilketaren Analisiko Zerbitzuko teknikariak, egindako "Estatistikak" atalean, honako kontu hauek sartu ditugu Zergak aldi-zkariaren ale honetan: i) Foru Aldundiek 2020ko urtarriletik urrira bitartean zerga itunduengatik bildutakoari buruzko informazioa jasotzen da (11.217,6 milioi euro bildu dira, hau da, aurreko urtean aldi berean kontabilizatutako bilketaren % 12ko beherakada, pandemiak jarduera ekonomikoan duen inpaktuagatik eta osasun-krisiari erantzuteko hartutako zerga-neurrien eraginagatik) eta ii) 2020ko itxierako bilketaren aurreikuspenari eta 2021erako zerga itunduen bidezko bilketaren estimazioari buruzko informazioa, Herri Dirubideen Euskal Kontseiluak urriaren 15ean onartuak. 2020ko itxiera-aurreikuspenari dagokionez, jarduera ekonomikoaren garapena erabat baldintzatu duen osasun-krisiaren testuinguru horretan, kalkulatu zen foru-aldundien bilketa bateratuak 13,3 puntu portzental txikiagoa izango zuela

-) El Capítulo III del Concierto Económico en su Sección 3^a regula la composición, funciones y el régimen de los acuerdos de la Junta Arbitral (JACE), órgano que tiene atribuida la misión de resolver los conflictos de naturaleza tributaria planteados entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales. En este número de Zergak, al igual que en los tres anteriores, 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. Sigue pendiente que la Comisión Mixta del Concierto Económico (CMCE) acuerde el nombramiento de nuevas personas para cubrir las dos vacantes y reactivar la JACE.

4) Por último, el apartado "Estadísticas" elaborado por Igor Guinea Palacios, técnico del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio en el Departamento de Economía y Hacienda 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 2020 (11.217,6 millones de euros de recaudación registrada que suponen una caída del 12% sobre la recaudación contabilizada en el mismo periodo de 2019, obviamente motivada por el impacto de la pandemia en la actividad económica y por el efecto de las medidas tributarias adoptadas en respuesta a la crisis sanitaria), y ii) información sobre la previsión de recaudación de cierre de 2020 y la estimación de recaudación por tributos concertados para 2021, aprobadas por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas de 15 de octubre de 2020. Respecto a la previsión de cierre de 2020, en el contexto referido de crisis sanitaria que ha condicionado absolutamente el desarro-

aurreko ekitaldikoa baino, hau da, 13.411 milioi euroko bilketa izango zuela balio absolutuetan, 2019an erregistratutakoa baino 2.000 milioi euro gutxiago gutxi gorabehera. Bestalde, 2021ean zerga-sarrerei dagokienez, diru-sarreren berreskuratze partziala aurreikusten da, eta kalkulatu da foru-aldundiek guztira 14.250 milioi euro bilduko dituztela zerga itanduengatik. Zifra horrek % 6,3ko urte arteko igoera dakar 2020ko itxiera-aurreikuspenarekin alderatuta.

Aldizkariaren bukaerako «Zerga Arauak» atalean, Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Saileko Zerga Administrazioko Zuzendaritzak hilera ateratzen dituen buletinetan sartzeko helbidea dauka-zue. Hilabetekari horietan batzen da foru-aldundiek argitaratutako zerga-araudiaren laburpena (ALHAO, BAO eta GAO), bai eta Eusko Jaurlaritzak (EHAA), Nafarroako Foru Erkidegoak (NAO) eta Estatuak (BOE) argitaratutako laburpena ere.

Foru-eremuko zergei buruzko informazio gehiago eskuratu nahi izanez gero, EAEko hiru lurrealde historikoen web-orrietara jotzea da onena (www.araba.eus, www.bizkaia.eus, www.gipuzkoa.eus) eta Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Saileko web-orrira (<https://www.euskadi.eus/eusko-jaurlaritza/ogasun-finantza-saila/hasiera/>). Informazio asko dator hor, baina nabarmeneko da Zerga Administrazioko Zuzendaritzaren Albiste Bilduma (ZAZAB-BIDAT) ikusteko aukera ematen duela, hilera-hilera zergei buruz jarduten diren argitalpen batzuetatik hainbat iritzi-artikulu, administrazio-doktrina eta jurisprudentzia hautatu eta bilduz –sumarioa, laburpena eta iruzkina eta guzti-. Horrez gain, Ekonomia Ituna ezagutazko eta horren inguruko kontuak zabaltzen jarduteko, Ad Concordiam elkarrekin sustatutako webgunean sartzea aholkatzen dugu, www.conciertoeconomico.org, bai eta Ekonomia Itunaren eta Foru Ogasunen Dokumentazio Agiritegiak argitaratutako Ituna buletin elektronikoan ere, honako helbide honetan: <https://www.ituna.eus/eu/> eta Pedro Luis Uriarte sustatutako Ekonomia Itunaren inguruko dibulgaziozko webgunea:

Ilo de la actividad económica, se estimó que la recaudación consolidada de las Diputaciones Forales cerraría 13,3 puntos porcentuales por debajo de la del ejercicio pasado, es decir, con una recaudación en valores absolutos de 13.411 millones de euros, aproximadamente 2.000 millones de euros menos que la recaudación registrada en 2019. Por otra parte, en relación con los ingresos tributarios en 2021 se prevé una recuperación parcial de los ingresos y se ha estimado que las Diputaciones Forales recaudarán por tributos concertados un total de 14.250 millones de euros. Esta cifra supone un incremento interanual del 6,3% respecto de la previsión de cierre de 2020.

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 Economía y Hacienda 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 Economía y Hacienda del Gobierno Vasco (www.euskadi.eus/gobierno-vasco/departamento-hacienda-economia/), en la que destacamos el acceso al Boletín Informativo de la Dirección de Administración Tributaria (ZAZAB-BIDAT) que mensualmente relaciona –incluyendo sumario, resumen y una breve reseña de su contenido– una selección de artículos de opinión, doctrina administrativa y jurisprudencia extraídos de diversas publicaciones de carácter tributario. 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 Do-

"Ekonomia Ituna. Nire ikuspegia" www.elconciertoeconomico.com. Obra bereziki gomendagarria da Ituna ezagutu nahi dutenentzat, baina baliagarria izango da jada ezagutzen dutenentzat eta itunaren alderdi zehatzetan sakondu nahi dutenentzat ere. Ikuspegi didaktikoa eta irakurterraza da Itunari lehendabizikoz heltzen diotenentzat, eta barnean hartzen duen material zabalak irakurleari erakunde honen gaineko edozein zalantza argitzen lagunduko dio. Horrez gain, Javier Armentia Basterraren "Ekonomia Itunaren bilakaera bere lege-testuen bidez" liburua gomendatzen dugu, Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailak argitaratua eta banaketa-kanal gisa liburu-denda espezializatuak dituena. [Esteka](#) honetan liburuaren laburpena dago, egilearen sarrera-oharrarekin eta liburua eduki nahi duten pertsona guztiak errazago aurkitzeko identifikazio-datuekin batera.

Azkenik, gogoratu behar dugu Ekonomia Ituna eta Euskadiko Kupoa zehazteko metodología hiru hizkuntzatan zabaldú dela Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren webguinearen estekaren bidez (euskaraz, gaztelaniaz eta ingelesez) hemen: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/eu_def/adjuntos/El%20\(testu%20bateratua\).pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/eu_def/adjuntos/El%20(testu%20bateratua).pdf). Horrez gain, itunari buruzko terminoen glosarioa ere badakar, ingelesezko azalpen didaktikoa ez ezik, terminoen euskarazko eta gaztelaniazko baliokide terminologikoak ere azalduz. Hiru hizkuntzako bertsioa EZKoren ekimenez landu da, erakunde-lankidetza estuko testuinguruan garatu da, eta, hizkuntzaren alorreko adituez gain, tributu-zuzenbide foraleko adituek ere hartu dute parte. Nabarmenzekoa da Eusko Jaurlaritzaren Itzultziale Zerbitzu Ofizialak lan zehatz eta arduratsua egin duela, Deustuko Unibertsitateko Zuzenbideko doktore eta Finantza eta Tributu Zuzenbideko irakasle titular Alberto Atxabal Radarekin lanki-

cumentación 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 caracteriza por su enfoque didáctico y de fácil acceso para quienes descubren el Concierto por primera vez, pero también por el extenso y completo material que incorpora y que seguro podrá satisfacer cualquier inquietud del lector sobre esta Institución. Adicionalmente, recomendamos el libro de Javier Armentia Basterra, "Evolución del Concierto Económico a través de sus textos legales", editado por el Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco y cuyo canal de distribución son librerías especializadas. En el siguiente [enlace](#) se incluye el sumario del libro junto con la nota introductoria del autor y los datos identificativos necesarios para facilitar su localización a todas aquellas personas interesadas en disponer del mismo.

Recordamos la puesta en difusión –a través del siguiente enlace en la web del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/es_def/adjuntos/CE%20\(texto%20consolidado\).pdf](https://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

detzan. Atxabal jauna tributu-alorreko aditu ezaguna eta Euskararen Aholku Batzordearen Terminología Batzordeko kidea, batzorde hori sortu zenez gerotzik, Itunaren eta Kupoaren testuak euskarazko bertsio harmonizatu, kohesionatu eta eguneratuan emateko, aintzat hartuz bai 2017ko lege-erreformak, bai euskararen alorreko azken aurrerapen terminologikoak.

Bestalde, testuen ingelesezko bertsioak –funtsezko testuak nazioartean zabaltzeko– Bizkaiako Foru Aldundiko Zerga Politikako Zerbitzuko buru Gemma Martínez Bárbarak egin ditu, gai horretan esperientzia luzea eta aski ezaguna duen pertsona; izan ere, aditua da bi alor horietan, ingeleseko hizkuntzalaritzan eta tributuen foru-zuzenbidean. Ekonomia Itunaren eta Kupoa zehazteko metodologíaren testuen ingelesezko bertsioa egunearatzeaz gain, Ekonomia Itunari buruzko terminoen glosarioa ere berak sortu du, zeinak, beste elementu batzuen artean, termino horien ingelesezko azalpen didaktikoa ematen duen eta euskarazko eta gaztelaniazko balioki-deak jaso. Glosarioa hiru hizkuntzako testuekin batera dago, irakurtzeko eta ulertzeko lagunari.

Azkenik, “Lotura interesgarriak” izeneko azken atal bat gehitu diogu aldizkariari. Atal horretan, zerga-arloko hainbat dokumentazio eskuratzeko estekak bilduko ditugu eta, bereziki, Ekonomia Itunarekin lotutako dibulgazio- eta -materialak eskuratzeko estekak.

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, 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.

Por último, se incorpora a la revista una sección final de “Enlaces de interés”, que reúne en un mismo espacio una selección de accesos diversos a documentación y material divulgativo de índole tributaria y en especial relacionada con el Concierto Económico.

A ctualidad fiscal



ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE 7/2020 A 12/2020

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 8/2020, de 23 de junio de 2020. Aprobar medidas tributarias de reajuste en la Norma Foral General Tributaria, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, relacionadas con la COVID-19. (BOTHÁ nº 73 de 1/7/2020 (IRPF, ISD, ITPYAJD))

El presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal tiene por objeto introducir modificaciones, relacionadas con la situación generada por la COVID-19, en la Norma Foral General Tributaria, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Respecto a la Norma Foral General Tributaria se establece un nuevo supuesto de cesión de datos vinculada con la colaboración con las entidades encargadas de la gestión de la prestación económica no contributiva de la Seguridad Social del ingreso mínimo vital establecido en el Real Decreto-Ley 20/2020, de 29 de mayo.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se crean, para el año 2020, dos nuevas deducciones, una por obras en la renovación de la

vivienda habitual y otra por instalaciones de puntos de recarga de vehículos eléctricos.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y también al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se declaran exentas las prestaciones por las contingencias de enfermedad y fallecimiento por causa de la COVID-19 derivadas del seguro colectivo gratuito a favor del personal sanitario suscrito por determinadas entidades aseguradoras. Esta medida supone atender la iniciativa solidaria del sector asegurador español para proteger, en los términos establecidos en dicho seguro colectivo, al personal sanitario, incluido al de residencias que está desempeñando una labor esencial en la pandemia ocasionada por la COVID-19.

Finalmente, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se declaran exentas las escrituras de formalización de determinadas moratorias.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 7/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de junio. Aprobar medidas urgentes relacionadas con la COVID-19 y que afectan al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Corrección de errores. (BOTHÁ nº 75 de 6/7/2020 (IS, IRPF))

Habiéndose advertido error en la publicación, en el Artículo 8. Deducción extraordinaria por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas, apartado 4.a), donde dice:

a) La entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran o suscriban respecto de las que vaya a aplicar esta deducción, deberán revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Cooperativa, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral, en los términos previstos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 2 de julio, y en la Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas, y no estar admitida a negociación en ningún mercado organizado. Este requisito deberá cumplirse durante todos los años de tenencia de la acción o participación."

Debe decir:

"a) La entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran o suscriban respecto de las que vaya a aplicar esta deducción, deberán revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Cooperativa, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral, en los términos previstos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas, y no estar admitida a negociación en ningún mercado organizado. Este requisito deberá cumplirse durante todos los años de tenencia de la acción o participación."

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 9/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 14 de julio. Aprobar la modificación de la Norma Foral General Tributaria, en relación al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, con referencia a los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación e información. (BOTH A nº 82 de 22/7/2020 (NFGT))

La Norma Foral 22/2019, de 13 de diciembre, de medidas tributarias modificó la Norma Foral General Tributaria para introducir una nueva disposición adicional en transposición de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en

el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

La citada disposición debe tener efectos, de acuerdo con la citada Directiva, desde el 1 de julio de 2020.

El Consejo de la Unión Europea ha modificado, con carácter urgente, la Directiva 2011/16/UE para hacer frente a la urgente necesidad de diferir determinados plazos para la presentación y el intercambio de información tributaria a causa de la pandemia de COVID-19.

En la citada modificación se establece un diferimiento opcional de los plazos debido a la pandemia. Por el presente Decreto Normativo, en uso de dicha habilitación, se difieren dichos plazos.

Además, es necesario modificar la disposición adicional referida, a la mayor brevedad, para modificar lo dispuesto en la misma, respecto a regímenes fiscales comunicados y expresamente autorizados por una Decisión de la Comisión Europea y respecto al deber de secreto profesional, modificaciones que se incluyen, por tanto, en el presente Decreto Normativo.

ORDEN FORAL 334/2020, de 8 de julio, por la que se modifica la Orden Foral 661/2018, de 13 de noviembre, de aprobación de los modelos de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y establecimiento de las condiciones generales y del procedimiento para su presentación. (BOTH A nº 82 de 22/07/2020 (ITPYAJD))

La Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su artículo 76, regula que los sujetos pasivos estarán obligados a presentar una autoliquidación por este impuesto en el lugar y la forma que se determine por orden foral del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

Por su parte, el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados señala en el artículo 36 que los suje-

tos pasivos deberán presentar la autoliquidación del impuesto en el modelo aprobado al efecto por orden foral del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

Por Orden Foral 661/2018, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 13 de noviembre, se aprobaron los modelos de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y se establecieron las condiciones generales y del procedimiento para su presentación.

En dicha Orden Foral, en cuanto al procedimiento de presentación presencial, se establecía con carácter general y de forma obligatoria la confección de autoliquidaciones mediante el programa de ayuda desarrollado por el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava. Con carácter excepcional se habilitó la posibilidad de presentar autoliquidaciones en impreso papel, exclusivamente para sujetos pasivos que sean personas físicas y para determinadas operaciones.

En el tiempo transcurrido desde la entrada en vigor de esta Orden Foral se ha comprobado la utilización generalizada del programa de ayuda como herramienta que facilita a los contribuyentes la confección de las autoliquidaciones y, por lo tanto, el cumplimiento de sus obligaciones formales, lo cual a su vez permite una mayor agilidad en la tramitación y gestión de las autoliquidaciones que se presentan por este impuesto.

Por las razones expuestas, y dado que la excepción recogida en la Orden Foral 661/2018, de 13 de noviembre se estableció con un carácter temporal, se considera necesario modificar dicha Orden Foral y suprimir todo lo que en ella se regula en relación con la presentación de autoliquidaciones en impreso papel.

ORDEN FORAL 351/2020, de 10 de julio, por la que se aprueban los modelos 650, 651, 652, 653, 654 y 655 de autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones y se determinan la forma y el lugar de presentación de los mismos. (BOTHÁ nº 82 de 22/07/2020 (ISD))

El artículo 38 de la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece el régimen de autoliquidación para este Impuesto.

Por Orden Foral 547/2009 del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 7 de octubre se aprobaron los modelos 650, 651, 652, 653, 654 y 655 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y se establecieron la forma y el lugar de presentación de los mismos.

En esta Orden Foral se establecían dos procedimientos de confección de autoliquidaciones: utilizando el programa de ayuda desarrollado por el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava o utilizando los modelos de impresos en papel.

En el tiempo transcurrido desde la entrada en vigor de esta Orden Foral, se ha generalizado la utilización del programa de ayuda y comprobado su mayor agilidad y eficacia en el tratamiento de autoliquidaciones; igualmente facilita el cumplimiento de las obligaciones formales relativas al Impuesto por parte de los contribuyentes.

Por todo ello, se hace preciso aprobar nuevos modelos y determinar la forma y lugar de presentación de los mismos, suprimiendo el procedimiento de confección de autoliquidaciones mediante modelos de impresos en papel.

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 realiza-

das 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 reper-

cusión 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.

DECRETO FORAL 27/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 4 de agosto. Aprobar la regulación de las notificaciones por personación del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava relacionadas con la aplicación de los tributos y los procedimientos tributarios. (BOTHÁ nº 90 de 12/8/2020 (V))

Las notificaciones constituyen uno de los ejes alrededor de los que giran los procedimientos tributarios, siendo así que la Administración tributaria está habilitada para realizar la notificación de sus actos por medios electrónicos, por personación o por notificación personal y directa por medios no electrónicos en los términos que, en cada caso, se establezcan.

Las notificaciones y comunicaciones que deba realizar el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, a quienes estén obligados a relacionarse por medios electrónicos con la Administración tributaria.

Sin embargo, este sistema de notificaciones y comunicaciones no puede ser rígido, motivo por el cual se prevén supuestos en los que se permite que dichas notificaciones y comunicaciones se realicen por medios no electrónicos. Incluso se prevé supuestos en los que, en ningún caso, se permite que se realicen notificaciones y comunicaciones por dichos medios electrónicos, por ejemplo, cuando el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico o cuando deban practicarse mediante personación u otra forma no electrónica por imposición de normativa específica.

Es por ello que la Diputación Foral de Álava considera oportuno que, cuando así proceda, sea utilizado este sistema de notificación por personación.

Por todo ello, el presente Decreto Foral tiene por objeto regular, para los casos en los que esté permitido por la normativa, el régimen de las notificaciones por personación.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 10/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 8 de septiembre. Aprobar la modificación de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria y de la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como consecuencia de la COVID-19. (BOTH A nº 105 de 16/9/2020 (NFGT, ITPYAJD))

El presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal tiene por objeto introducir modificaciones, relacionadas con la situación generada con la COVID-19, en la Norma Foral General Tributaria y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Respecto a la Norma Foral General Tributaria se regulan las actuaciones mediante videoconferencias en los procedimientos de aplicación de los tributos a fin de favorecer el ejercicio de derechos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias por los contribuyentes, sobre todo, en un nuevo contexto generado por los efectos de la crisis sanitaria provocada por la COVID-19.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se declaran exentas las escrituras de formalización de las moratorias de préstamos y créditos hipotecarios y de arrendamientos sin garantía hipotecaria que se produzcan en aplicación de la moratoria hipotecaria para inmuebles afectos al sector turístico.

DECRETO FORAL 29/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 15 de septiembre. Aprobar la relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general para 2020, conforme a la Norma Foral

16/2004, de 12 de julio, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo. (BOTH A nº 108 de 23/09/2020 (IS, IRNR, IRPF))

La Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo establece el marco normativo sobre la participación del sector privado en la financiación de actividades o programas prioritarias de mecenazgo.

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

En base al referido artículo 29.1, las cantidades destinadas a actividades o programas prioritarios de mecenazgo disfrutan de un régimen especial. Estas cantidades aportadas deben ser puras y simples y, en consecuencia, exentas de toda contraprestación. Este régimen especial se puede resumir de la siguiente forma:

- Las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios tendrán la consideración de gasto deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuando se opere mediante establecimiento permanente y en el caso de empresarios y profesionales en el régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota líquida resultante de minorar la íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición y, en su caso, las bonificaciones, el 18 por ciento de las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios, incluso en virtud de contratos de patrocinio publicitario.

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

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

Por todo lo anterior, a través del presente Decreto Foral se determinan, para el ejercicio 2020, las actividades o programas que se declaran prioritarias y las condiciones para la declaración como prioritarias de determinadas actividades, todo ello, a los efectos del artículo 29 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, reguladora del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

Además, se mantiene, como actividad prioritaria para 2020, la declarada por Acuerdo 180/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 7 de abril, relativa a las cantidades aportadas a la Diputación Foral de Álava, en relación con el COVID-19, para que ésta las destine a servicios socio-sanitarios de carácter público.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 11/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 22 de septiembre. Aprobar exenciones tributarias aplicables a las operaciones y actos derivados del fondo de apoyo a la solvencia de empresas estratégicas. (BOTH A nº 111 de 30/09/2020 (V))

Desde que se produjo la crisis sanitaria mundial provocada por el COVID-19, declarada pandemia por la Organización Mundial de la Salud, la Diputación Foral de Álava ha venido aprobando diversas medidas para limitar, en la medida de lo posible, los daños personales y económicos provocados por la misma.

Entre las diferentes medidas cabe destacar las adoptadas en el ámbito tributario, en virtud de las competencias atribuidas a los Territorios Históricos por el Estatuto de Autonomía del País Vasco y la Ley del Concierto Económico.

El presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal da continuidad a las modificaciones tributarias aprobadas en Álava como consecuencia del COVID-19.

Concretamente, establece una exención que comprende las operaciones y actos derivados directa o indirectamente de la aplicación del apartado 11 del artículo 2 del Real Decreto-ley 25/2020, de 3 de julio, de medidas urgentes para apoyar el empleo, que crea un fondo de apoyo a la solvencia de empresas estratégicas, no financieras, que atraviesan severas dificultades de carácter temporal a consecuencia de la pandemia del COVID-19.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 12/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 6 de octubre. Aprobar las medidas tributarias adicionales urgentes relacionadas con la COVID-19 en determinados impuestos que forman parte del sistema tributario de Álava. (BOTH A nº 116 de 14/10/2020 (IRPF, IS, ITPYAJD, TJ))

El presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal tiene como objeto adoptar nuevas medidas tributarias para paliar los efectos producidos por la COVID-19.

De forma concreta, y por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se deja exento las rentas percibidas en concepto de ingreso mínimo vital regulado en Real Decreto-ley 20/2020, de 29 de mayo. Por otra parte, se especifica que tanto los importes percibidos en concepto de prestación por cese de actividad, regulada en el artículo 17 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, como las prestaciones reguladas en los artículos 9 y 10 del Real Decreto-ley 24/2020, de 26 de junio, tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas.

Por lo que se refiere al pago fraccionado correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se elimina el correspondiente al tercer trimestre de 2020, así, como el período equivalente en el caso de pagos bimestrales o semestrales.

En relación con la deducción por creación de empleo regulada en el Impuesto sobre Sociedades, aplicable también en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se establecen unas reglas específicas relacionadas con el cumplimiento de los requisitos que dan derecho a la aplicación de dicha deducción.

En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se amplía el incentivo fiscal relacionado con la moratoria hipotecaria para el sector turístico y de la moratoria para el sector del transporte público de mercancías y discrecional de viajeros en autobús.

Finalmente se introducen determinadas modificaciones en la regulación del Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos.

DECRETO FORAL 32/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 6 de octubre. Aprobar la regulación de las condiciones y requisitos generales para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones por vía telemática ante la Hacienda Foral de Álava (BOTHÁ nº 116 de 14/10/2020 (V))

El presente Decreto Foral tiene por objeto actualizar las condiciones y requisitos generales para la presentación por vía telemática a la Hacienda Foral de declaraciones y autoliquidaciones, por los obligados tributarios.

A tal efecto se regulan las condiciones generales de la presentación por vía telemática de las autoliquidaciones, declaraciones, declaraciones-liquidaciones, solicitudes y declaraciones informativas.

El Decreto Foral consta de ocho artículos en los que se regulan, como materias más destacadas, las declaraciones que han de presentarse por

vía telemática, los obligados tributarios que deben presentar las mismas por esta vía, los requisitos generales así como los procedimientos para su presentación por esta modalidad.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 13/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 13 de octubre. Aprobar medidas de reajuste en el Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de la COVID-19. (BOTHÁ nº 118 de 19/10/2020 (IVA))

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

Este Decreto Normativo de Urgencia Fiscal realiza la adaptación de lo dispuesto en la Disposición adicional séptima del Real Decreto-ley 28/2020, de 23 de septiembre, de trabajo a distancia, en lo que se refiere al tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a ciertas operaciones.

Así, se prorroga hasta el 31 de octubre de 2020 el tipo impositivo del 0 por ciento aplicable a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19, cuyos destinatarios sean entidades públicas, sin ánimo de lucro y centros hospitalarios. Inicialmente, esta medida se estableció hasta el 31 de julio de 2020 a través del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/2020, de 12 de mayo, por el que se aprueba la adaptación de la normativa tributaria alavesa al Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo.

También se actualiza, con efectos retroactivos, la relación de bienes a los que es de aplicación esta medida.

NORMA FORAL 17/2020, de 14 de octubre, de ratificación del convenio entre la Agencia Estatal

de la Administración Tributaria, la Hacienda Foral de Navarra y las diputaciones forales del País Vasco sobre la formación de un censo de carácter instrumental para el suministro inmediato de información. (BOTH A nº 121 de 26/10/2020 (V))

El Suministro Inmediato de Información (en adelante SII) es un sistema de llevanza de libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido en la sede electrónica de las Administraciones Tributarias mediante el acceso a los servicios telemáticos de éstas y consiste en una comunicación directa entre los sistemas informáticos de las empresas que emiten o reciben una factura o que realicen operaciones que deban anotarse en los libros registro, y los sistemas informáticos de la Administración Tributaria.

Este sistema presenta dos características principales:

- a) La inmediatez, ya que los datos económicos de las facturas se comunican a la Administración Tributaria, con carácter general, en un plazo máximo de cuatro días desde la fecha de expedición o contabilización de la factura. Esta característica contrasta con la cadencia actual de presentación periódica de modelos informativos.
- b) La certidumbre, ya que la Administración Tributaria realiza las validaciones de cada comunicación y contesta al obligado tributario inmediatamente indicando qué registros han sido aceptados y cuáles contienen errores que deben subsanarse.

En función de ello, el SII permitirá a las Administraciones Tributarias ofrecer a los obligados tributarios los datos de sus operaciones registradas así como los datos de aquellas otras operaciones comunicadas por la contraparte, mejorar el control del Impuesto sobre el Valor Añadido e incluso en un futuro realizar, en su caso, un borrador o propuesta de autoliquidación de este impuesto.

En el ámbito del Territorio Histórico de Álava, la regulación del SII se contiene en el Decreto Foral 56/2017, de 5 de diciembre, de modificación de varios reglamentos tributarios para la introduc-

ción del Suministro Inmediato de Información en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La entrada en vigor del SII en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ha tenido lugar el 1 de julio de 2017. Por su parte, en la Hacienda Foral de Navarra y en las Diputaciones Forales del País Vasco la entrada en vigor tendrá lugar el 1 de enero de 2018.

La competencia de cada Administración Tributaria sobre el SII y sobre la llevanza de libros por medios electrónicos se aplicará en relación con los obligados tributarios sobre los que se ostente la competencia inspectora a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 29 y 46. Dos del Concierto Económico y artículos 34 y 46.2 del Convenio Económico.

Para su correcto funcionamiento es necesario que se comparta entre las cinco Administraciones Tributarias (Agencia Estatal de la Administración Tributaria, Hacienda Foral de Navarra y Diputaciones Forales de los Territorios Históricos del País Vasco) un censo en el que figuren todos los obligados tributarios. Se acuerda por ello formar un censo común de carácter instrumental, con el objetivo principal de facilitar la verificación de los datos identificativos de los obligados tributarios que apliquen el SII y de los datos identificativos de la contraparte de las operaciones registradas, así como distribuir la información a la Administración que resulte competente.

Consecuencia de lo anterior, se ha elaborado un convenio entre las Administraciones afectadas sobre la formación de un censo instrumental para el SII.

NORMA FORAL 19/2020, de 21 de octubre, por la que se establecen diversas medidas de financiación y presupuestarias para entidades locales de Álava. (BOTH A nº 121 de 26/10/2020 (PPTOS))

El marco jurídico-positivo del Concierto Económico tiene su elemento fundamental en la disposición adicional primera de la Constitución, en virtud de la cual se amparan y respetan los derechos históricos de los territorios forales, a la vez

que se ordena la actualización general de dicho régimen foral en el marco de la propia Constitución y del Estatuto de Autonomía.

En cumplimiento del mandato constitucional referido, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, establece el principio esencial en esta materia, conforme al cual las instituciones competentes de los territorios históricos del País Vasco pueden mantener, establecer y regular su propio sistema tributario.

La sección 15^a de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, otorga a los Territorios Histórico amplias competencias en materia de Haciendas Locales. Tal atribución, junto con la capacidad de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos de mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, implica que la financiación local alavesa es competencia exclusiva del Territorio Histórico de Álava.

Así lo reconoce también tácitamente la legislación autonómica, en la disposición adicional cuarta de la Ley 2/2007, de 23 de marzo, de Metodología de Distribución de Recursos y de Determinación de las Aportaciones de las Diputaciones Forales a la Financiación de los Presupuestos de la Comunidad Autónoma del País Vasco aplicable al período 2007-2011, al reseñar que los órganos forales de los territorios históricos, sin perjuicio de sus facultades reconocidas en el Concierto Económico y en la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, utilizarán el criterio de riesgo compartido al establecer anualmente la participación de los entes locales en los ingresos concertados correspondientes a los territorios históricos.

Por último, y para completar el marco competencial del Territorio Histórico, la disposición adicional octava del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, establece que los Territorios Históricos del País Vasco continuarán conservando su régimen especial en materia municipal en lo

que afecta al régimen económico-financiero en los términos de la Ley del Concierto Económico, sin que ello pueda significar un nivel de autonomía de las corporaciones locales inferior al que tengan las demás corporaciones locales.

La Organización Mundial de la Salud (OMS) declaró el 11 de marzo como pandemia internacional el estado de emergencia en salud pública provocado por el COVID-19.

El 13 de marzo de 2020 el Diputado General procedió a la activación del PETRA, y a su integración en el LABI, publicándose en el BOJA el 16 de marzo de 2020.

Más adelante, mediante Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, se declaró el estado de alarma en todo el Estado español para la gestión de la crisis sanitaria generada por el COVID-19. Desde entonces, ha aumentado considerablemente el número de afectados tanto en Euskadi como en muchos países de Europa, incluidos los destinos habituales de las exportaciones alavesas.

Esta situación excepcional también ha obligado a las instituciones a adoptar medidas extraordinarias para paliar las dificultades de la ciudadanía y de las empresas y, en particular, para proteger los derechos de las personas más vulnerables. Estas medidas adoptadas por las administraciones públicas para hacer frente a la emergencia y al estancamiento de la actividad económica provocado por la crisis han dado lugar a una fuerte caída de la recaudación tributaria.

El modelo financiero vigente en la Comunidad Autónoma de Euskadi se basa en el principio de riesgo compartido. Es decir, el rendimiento de los tributos concertados se reparte entre el Gobierno Vasco, las diputaciones forales y las entidades locales, tanto cuando se producen incrementos como disminuciones de los recursos a distribuir. En situaciones ordinarias, la participación provisional en los tributos concertados se hace llegar a lo largo del año al Gobierno Vasco y a las entidades locales conforme a las previsiones presupuestarias, liquidándose el saldo definitivo en febrero del año siguiente.

Sin embargo, la normativa alavesa que concreta la aplicación del modelo no contempla la posibilidad de que se produzcan escenarios como el actual, en los que la variación de la previsión inicial del ingreso es tan significativa que hace necesario revisar los pagos a cuenta que se realizarán a lo largo del año al Gobierno Vasco y a las entidades locales de Álava, de forma que pueda ajustarse con más exactitud a la cifra anual que resulte de la aplicación del modelo a la recaudación finalmente obtenida, y se eviten problemas presupuestarios y de tesorería en el momento de la liquidación.

Siendo esto así, es conveniente establecer un mecanismo de ajuste de las entregas a cuenta que percibirán las entidades locales por el Fondo Foral de Financiación de las Entidades Locales de Álava, que en situaciones excepcionales permita su modificación, sin esperar a la liquidación.

El artículo 15 de la Norma Foral 19/1997, de 30 junio, reguladora del Fondo Foral de Financiación de las Entidades Locales de Álava, regula los abonos del Fondo.

En el mismo se establece que el abono de la asignación aprobada para cada Ayuntamiento y Cuadrilla se librará trimestralmente, a partes iguales, el último día hábil de los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año, y la de los concejos se librará semestralmente, a partes iguales, el último día hábil de los meses de enero y julio de cada año.

Esta regulación, sin embargo, no tiene en cuenta la posibilidad de que se produzcan situaciones excepcionales de recaudación, y requiere un cambio normativo para revisar en estos casos las entregas a cuenta del FOFEL.

Por otra parte, las entidades locales se encuentran con dificultades para implantar con la rapidez necesaria las medidas para combatir las consecuencias del COVID-19 en aquellos casos en los que ello requiera la aprobación de créditos adicionales. En efecto, según el artículo 34.3 de la Norma Foral 3/2004, de 9 de febrero, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio

Histórico de Álava, la aprobación de los créditos adicionales es competencia del Pleno, siendo de aplicación al expediente las normas de reclamación y publicidad que se aplican para la aprobación del presupuesto. Por lo tanto, sería conveniente un procedimiento más ágil para la entrada en vigor inmediata de las medidas para hacer frente a la situación de emergencia.

DECRETO FORAL 35/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 3 de noviembre. Aprobar el desarrollo de nuevas obligaciones de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (BOTH A nº 128 de 11/11/2020 (V))

La Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, establece la obligación de comunicación de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva.

El presente Decreto Foral desarrolla, en este sentido, la modificación de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria operada por la Norma Foral 22/2019, de 13 de diciembre, de medidas tributarias que ha introducido en cumplimiento de la citada Directiva la obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal.

Este Decreto Foral se inscribe en el ámbito de la "asistencia mutua" tal y como se define en la Norma Foral General Tributaria.

ORDEN FORAL 603/2020, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 20 de noviembre, que establece las condiciones generales para la presentación telemática por internet de modelos tributarios y solicitudes para determinadas personas y entidades. (BOTH A nº 137 de 2/12/2020 (V))

Mediante Decreto Foral 32/2020, de 6 de octubre, se regulan las condiciones y requisitos ge-

nerales para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones por vía telemática ante la Hacienda Foral de Álava.

En la presente Orden Foral se especifican las declaraciones tributarias y solicitudes a las que se ha considerado conveniente hacer obligatoria la utilización de la vía telemática por Internet, así como, las personas y entidades a quienes se les impone la referida obligación.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 14/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 1 de diciembre. Aprobar las medidas tributarias para 2021 para paliar los efectos de la pandemia provocada por la COVID-19. (BOTHA nº 140 de 9/12/2020 (IRPF, IS, IVA))

Desde que se decretó el estado de alarma, en marzo pasado, la Diputación Foral de Álava ha ido adoptando diferentes medidas tributarias para intentar paliar los efectos de la pandemia provocada por la COVID-19.

Mediante el presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal se adoptan nuevas medidas tributarias con la misma finalidad.

Así, se aprueban medidas de carácter extraordinario y temporal que tienen que ver con la determinación del rendimiento neto de determinadas

actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con los límites cuantitativos que determinan la obligación de autoliquidar dicho tributo y con las rentas exentas, dónde se incluyen, entre otras, determinadas ayudas relacionadas con el alquiler de viviendas y con el apoyo a las familias para la asistencia, atención y cuidado de hijos e hijas, personas dependientes o enfermas.

Además, en lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se prorrogan para el 2021, en algunos casos con determinadas matizaciones, medidas aprobadas con anterioridad pero que tenían una duración temporal limitada al 2020. Así sucede, entre otras, con la deducción por obras de renovación de la vivienda ha-

bitual y la deducción por instalaciones de puntos de recarga de vehículos eléctricos.

Respecto al pago fraccionado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se elimina el último pago que quedaba pendiente de anular correspondiente al 2020.

En el Impuesto sobre Sociedades también se procede a prorrogar, para el 2021, determinadas disposiciones que en su momento se aprobaron con otro período de vigencia. Así sucede, por ejemplo, con la amortización acelerada extraordinaria de determinados elementos del inmovilizado material nuevo y, al igual que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con la deducción extraordinaria por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas que reúnan determinados requisitos.

Por otra parte, y a fin de facilitar el pago de los tributos, se regula un fraccionamiento excepcional, sin intereses de demora y sin necesidad de presentar ningún tipo de garantía, a favor de los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y se encuentren al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

También se adoptan medidas de flexibilización de ciertos tratamientos tributarios, ampliando plazos que se encuentran establecidos en la legislación vigente y de cuyo cumplimiento deriva la operatividad de regímenes específicos y deducciones de la cuota.

Por otra parte, se mantiene hasta el 30 de abril de 2021 la aplicación de un tipo del cero por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de material sanitario para combatir la COVID-19, cuyos destinatarios sean entidades de derecho público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social, que, hasta el 31 de octubre de 2020, estuvo regulada en el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 13/2020, de 13 de octubre, por el que se adoptaron medidas de reajuste en el Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de la COVID-19. De esta forma, extiende su plazo

de vigencia para garantizar la respuesta del sistema sanitario en la segunda fase de control de la pandemia una vez ya iniciado el periodo de la nueva normalidad.

Además, se rebaja temporalmente del 21 al 4 por ciento, el tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de mascarillas quirúrgicas desechables.

NORMA FORAL 22/2020, de 9 de diciembre, de ratificación del convenio entre la administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi y las diputaciones forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa para la implantación de una unidad didáctica común sobre economía y fiscalidad en los centros escolares de la Comunidad Autónoma de Euskadi en los cursos 2021-2022 y 2022-2023. (BOTH A nº 144 de 18/12/2020 (V))

La Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, establece en su artículo 48, que las Administraciones Públicas, en el ámbito de sus respectivas competencias, podrán suscribir convenios con sujetos de derecho público y privado y que la suscripción de convenios deberá, entre otras cosas, mejorar la eficiencia de la gestión pública, facilitar la utilización conjunta de medios y servicios públicos, y contribuir a la realización de actividades de utilidad pública.

La Norma Foral General Tributaria de cada uno de los Territorios Históricos dispone que las Administraciones tributarias elaboren periódicamente un Plan de lucha contra el fraude o de comprobación tributaria. Entre las actuaciones preventivas de lucha contra el fraude recogidas en sus respectivos Planes, correspondientes a 2016, se incluyó entre las líneas de actuación prioritarias la promoción de la educación cívico-tributaria, en concreto "fortalecimiento de la conciencia fiscal colectiva de los ciudadanos, mediante el fomento de acciones educativas orientadas a elevar la conciencia fiscal desde una etapa temprana, abordando la temática tributaria desde la perspectiva de la formación ética y ciudadana.

Mediante acuerdo del Órgano de Coordinación Tributaria de fecha 14 de octubre de 2013, se creó la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco que está integrada por cuatro miembros: uno del Gobierno Vasco y uno por cada Diputación Foral. Los sucesivos planes conjuntos contra el fraude elaborados por la Comisión han incluido entre las líneas de actuación prioritarias la promoción de la educación cívico-tributaria. En concreto, el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude 2016 incluyó una referencia al "fortalecimiento de la conciencia fiscal colectiva de los ciudadanos, mediante el fomento de acciones educativas orientadas a elevar la conciencia fiscal desde una etapa temprana.

Tratando de dar cumplimiento a dichos objetivos, en fecha 7 de julio de 2017 se suscribió un 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 a partir de cuarto de la ESO. El convenio preveía su vigencia hasta el 30 de junio de 2018, si bien contemplaba la posibilidad de prorrogar el mismo por tres cursos escolares adicionales, previsión que se formalizó en fecha 17 de abril de 2018, con la firma de la prórroga que actualmente se encuentra vigente hasta la finalización del curso 2020-2021.

La valoración positiva del desarrollo del programa ha tenido su reflejo en los sucesivos Planes Conjuntos de Lucha contra el Fraude elaborados en 2018, 2019 y 2020, en los que se ha reafirmado el objetivo de consolidar el programa en los centros escolares de la Comunidad Autónoma de Euskadi y extenderlo de forma progresiva a más centros y a un mayor colectivo de alumnado. En este contexto, las administraciones participantes consideran necesario dar continuidad a las acciones de apoyo a la implantación de dicha unidad didáctica común mediante la suscripción de un nuevo convenio.

En el marco de la colaboración mutua que debe presidir las relaciones entre las Administraciones

Públicas, y en aplicación de los principios de eficiencia y servicio a los ciudadanos que han de regir su actuación, las partes firmantes consideran necesario regular las condiciones de participación y colaboración de cada una de las instituciones representadas en el proyecto común 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 a partir de cuarto de la ESO.

ORDEN FORAL 638/2020, de la diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 11 de diciembre. Modificar la Orden Foral 651/2007, de 17 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos de trabajo, de actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de rentas, así como los diseños físicos y lógicos a los que deben ajustarse los soportes directamente legibles por ordenador y el modelo 10-t relativo al certificado de los rendimientos de trabajo, de actividades económicas y premios. (BOTH A nº 145 de 21/12/2020 (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.

ORDEN FORAL 654/2020, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 15 de diciembre, de modificación de las Órdenes Forales 744/2001, de 22 de noviembre, 652/2007, de 17 de diciembre, 770/2014, de 10 de diciembre, 133/2005, de 9 de marzo y 529/2017, de 27 de septiembre, de aprobación de los modelos 180, 182, 187, 198 y 289, respectivamente. (BOTH A nº 146 de 23/12/2020 (PPTOS))

La obtención de una información fiscal lo más precisa posible por parte de la Diputación Foral de Álava requiere de una actualización de ésta a la realidad de cada momento, de tal forma que incida lo menos posible en el cumplimiento de la obligación de información que supone para los obligados tributarios, coordinando, a su vez, con la vigente en otras administraciones tributarias.

Por ello, se debe llevar a cabo una serie de modificaciones de la normativa relativa al suministro de información derivado de determinadas obligaciones informativas, modificaciones que, al igual que en ejercicios precedentes, conviene realizar de manera integradora en una misma norma con la finalidad de tener una mayor garantía de conocimiento por parte de los diferentes obligados tributarios de las modificaciones que se llevan a cabo.

Por todo ello es necesario proceder a la aprobación de una nueva orden foral de modificación de las órdenes forales que aprobaron las declaraciones informativas relativas a los modelos 180, 182, 187, 198 y 289.

ORDEN FORAL 675/2020, de 18 de diciembre, por la que se modifican los plazos de presentación e ingreso del modelo 045 de la autoliquidación correspondiente al tributo sobre el juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos y al recargo que recae sobre el mismo. (BOTH A nº 147 de 28/12/2020 (TJ))

La Norma Foral 5/2005, de 14 de febrero, por la que se regula el Tributo sobre el Juego en el Territorio Histórico de Álava, establece que constituye el hecho imponible del Tributo sobre el Juego la autorización, organización o celebración de una relación de actividades de juego, cualquiera que sea el medio manual, técnico, telemático o interactivo a través del que se realicen, entre las que se incluye los juegos desarrollados con máquinas.

El artículo 12. Uno de la citada Norma Foral establece que los juegos mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos aptos para la

realización de juegos de azar, será exigible una cuota fija por cada máquina o aparato. El apartado Tres del mencionado precepto legal, en redacción vigente hasta el 1 de octubre de 2020, señalaba que en el año en que se obtuviese la autorización o permiso de explotación, o en que se produjese su suspensión, revocación o extinción, la cuota se prorrataaría por trimestres naturales contados desde la autorización o hasta la baja, suspensión o revocación.

Con efectos a partir de la fecha indicada de 1 de octubre de 2020 se da nueva redacción al apartado Tres del artículo 12 de la Norma Foral 5/2005, de 14 de febrero, estableciéndose que en los supuestos recogidos en dicho precepto la cuota se prorrataaría por meses naturales.

De acuerdo con la normativa reguladora del tributo la presentación de la declaración-liquidación se hará en los 25 primeros días naturales del mes de marzo, junio, septiembre y diciembre de cada año y el ingreso de la cuota y el Recargo se realizará en pagos trimestrales iguales dentro de dichos plazos.

En la actualidad las citadas autoliquidaciones se emiten trimestralmente desde el Servicio de Tributos Indirectos como medida para agilizar la gestión del tributo y simplificar los trámites burocráticos al contribuyente.

Al objeto de poder coordinar la gestión de la emisión y presentación trimestral de las citadas autoliquidaciones con la modificación normativa introducida en el apartado Tres del artículo 12 de la Norma Foral 5/2005, de 14 de febrero, que prevé con efectos 1 de octubre de 2020 el prorrato mensual de la cuota del tributo en los supuestos contemplados en dicho precepto, se hace necesario modificar los plazos de presentación de las autoliquidaciones y de ingreso de las cuotas resultantes de las mismas pasando de los 25 primeros días naturales del último mes de cada trimestre a los 25 primeros días del mes siguiente al del trimestre por el que se presenta la autoliquidación. Además con esta modificación se equiparan con los plazos de presentación e ingreso trimestrales que, con carácter general,

son de aplicación en el resto de las figuras impositivas del sistema tributario de Álava.

Teniendo en cuenta que el artículo 16 de la Norma Foral 5/2005, de 14 de febrero, faculta al Diputado/a de Hacienda, Finanzas y Presupuestos a fijar para cada caso los lugares, formas y plazos de presentación e ingreso de las declaraciones o autoliquidaciones del Tributo sobre el Juego.

DECRETO FORAL 38/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 29 de diciembre. Aprobar la modificación del Decreto Foral 29/2020, de Consejo de 15 de septiembre, que aprueba la relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general para 2020. BOTHA nº 148 de 30/12/2020 (IRPF, IS))

La Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo, establece el marco normativo sobre la participación del sector privado en la financiación de actividades o programas prioritarias de mecenazgo.

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

En base al referido artículo 29.1, se aprobó la relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general para 2020, por Decreto Foral 29/2020, de 15 de septiembre.

Como recuerda el citado Decreto Foral, de acuerdo con la normativa sobre mecenazgo, en ningún caso les serán de aplicación los incentivos fiscales previstos en el artículo 29 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo, a las contraprestaciones por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizadas por las entidades cuyas actividades se declaran prioritarias en el presente Decreto Foral.

En este sentido, el presente Decreto Foral tiene por finalidad aclarar la redacción de una de las actividades declaradas prioritarias al objeto de acomodarla a dicha disposición, por si su redacción actual pudiera dar lugar a interpretaciones erróneas.

DECRETO FORAL 39/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 29 de diciembre. Aprobar la modificación de los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos de trabajo en el impuesto sobre la renta de la personas físicas. BOTHA nº 148 de 30/12/2020 (IRPF))

La Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el Capítulo II de su Título XII a los pagos a cuenta, que son objeto de más amplio detalle en el Título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 40/2014, de 1 de agosto.

Una de las últimas medidas tributarias aprobadas en diciembre de 2020 por la Diputación Foral de Álava ha sido en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así, para los períodos impositivos 2020 y 2021, se ha elevado de 12.000 a 14.000 euros el umbral en el que se fija la obligación de declarar respecto de la obtención de rendimientos brutos de trabajo. Además, en aquellos supuestos en los que el contribuyente tenga obligación de declarar por percibir rendimientos brutos del trabajo entre 14.000 y 20.000 euros provenientes de más de un pagador o pagadora, se establece la exoneración del cumplimiento de dicha obligación para aquellos supuestos en los que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de su cuantía, no supere en su conjunto la cantidad de 2.000 euros anuales.

Este cambio normativo, exige la adaptación para 2021 de la tabla de porcentajes de retención aplicable a los rendimientos de trabajo personal, de tal manera que los mismos se ajusten a los nuevos límites que determinan la obligación de declarar en dicho ejercicio.

Por todo lo expuesto, el objeto principal del presente Decreto Foral es la aprobación de una

nueva tabla de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicables a los rendimientos de trabajo.

La presente normativa respeta el principio de proporcionalidad, y contiene la regulación imprescindible para atender la necesidad que se pretende cubrir con esta disposición. No existen para el objetivo propuesto otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los destinatarios.

ACTUALIDAD BIZKAIA

PUBLICACIONES DESDE 7/2020 A 12/2020

Acuerdo relativo a la subsanación de un error de referencia en la exposición de motivos del Decreto Foral Normativo de medidas tributarias de reajuste en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia relacionadas con la COVID-19. (BOB nº 140 de 23/07/2020 (IS, IRPF, ISD, ITPyAJD, NFGT))

El día 17 de junio de 2020 se publicó en el «Boletín Oficial de Bizkaia» el Decreto Foral Normativo 7/2020, de 16 de junio, de medidas tributarias de reajuste en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia relacionadas con la COVID-19, cuya convalidación por parte de las Juntas Generales de Bizkaia tuvo lugar en el pleno del día 15 de julio de 2020.

En el citado trámite de convalidación ha sido observado un error de referencia, contenido en el párrafo quinto de la exposición de motivos de dicho Decreto Foral Normativo, al artículo 3 del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, tal y como se infiere de su parte dispositiva, cuyo artículo 1 tiene por objeto, entre otros, la modificación del artículo 2 del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, no contemplando en ningún caso la modificación del artículo 3, erróneamente invocado.

NORMA FORAL 5/2020, de 15 de julio, por la que se establece un sistema integral de control de los rendimientos de las actividades económicas, así como medidas para facilitar el cumplimiento

de las obligaciones tributarias, mediante la modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Norma Foral del Impuesto sobre Patrimonio y la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 142 de 27/07/2020 (IS, IRNR, IRPF, IP, NFGT))

El sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, en línea con los de gran parte de los países desarrollados, contiene en la actualidad un buen número de obligaciones de información, en algunos casos autónomas y en otros vinculadas a la obligación de retener o ingresar a cuenta de ciertos impuestos, en relación con las operaciones económicas con transcendencia tributaria que realizan los obligados tributarios. De manera paralela a la implementación de dichas obligaciones, la Administración tributaria foral se ha ido dotando de los instrumentos de control necesarios para hacer el mejor uso y obtener los mejores resultados de la información proporcionada, persiguiendo someter al mismo nivel de control al colectivo de obligados tributarios, con independencia de su forma jurídica o de la tipología de los rendimientos que perciban, a fin de garantizar el correcto cumplimiento de su deber de contribuir.

Sin embargo, tal y como puso de manifiesto la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en su informe del año 2013 titulado «Supresión electrónica de ventas: una amenaza para los ingresos fiscales», muchas autoridades fiscales están detectando tipos particulares de fraude fiscal; en particular, una declaración inferior de ingresos mediante la supresión de ventas electrónicas y una declaración superior de gastos mediante la utilización de facturas falsas. Es por ello por lo que la OCDE recomienda a las administraciones fiscales implementar soluciones tecnológicas efectivas para evitar y detectar dichos tipos de evasión y fraude fiscales.

Estas recomendaciones se están materializando en los últimos años en la implantación en muchos

países de nuestro entorno de sistemas tributarios de control de los terminales punto de venta de los y las empresarias y profesionales que operan fundamentalmente con las personas consumidoras finales, como ha sucedido recientemente en Austria, y en años anteriores, en Suecia, Polonia, Portugal y Quebec (en Canadá), entre otros.

En el año 2016, en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal en el País Vasco, constituida por las tres Haciendas Forales con la coordinación del Gobierno Vasco, pone de manifiesto en su Plan Conjunto de lucha contra el fraude que, durante los últimos años, en determinados sectores de actividad, han proliferado la utilización de herramientas informáticas específicas para la ocultación de ventas y la manipulación de los estados contables, que son la base sobre la que se confeccionan las declaraciones tributarias, y, a fin de luchar contra dichas prácticas, se comprometen a elaborar una estrategia común que permita analizar la implantación de herramientas de control de los sistemas de facturación en determinados sectores de actividad.

Ya en 2013, en Bizkaia, se dieron los primeros pasos en el diseño e implantación de una estrategia integral para reducir el fraude fiscal que afecta a los rendimientos de las actividades económicas. Con esta finalidad, la Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias, estableció la obligación para las personas físicas que realicen actividades económicas de llevar una libreta de operaciones económicas, en la que se registran la totalidad de los ingresos y de los gastos del contribuyente y cuyo contenido debe transmitirse anualmente a la Administración tributaria. Esta nueva obligación de información, articulada a través del modelo 140, para los cerca de 65.000 contribuyentes personas físicas que realizan actividades económicas sujetos a la normativa tributaria de Bizkaia, vino a cubrir una carencia informativa de la Administración tributaria en este ámbito

y su aplicación a lo largo de estos años ha demostrado su eficacia en la labor de control de este tipo de rendimientos. Otra iniciativa, más reciente en el tiempo y acometida por todas las administraciones tributarias del estado, es la introducción de un nuevo sistema de gestión del IVA para determinados contribuyentes, en su mayor parte personas jurídicas con volúmenes de operaciones de cierta dimensión, basado en el suministro inmediato de información, sistema conocido como SII.

Con la aprobación de la presente Norma Foral, se realiza un avance cualitativo en Bizkaia en la implementación de la citada estrategia integral, denominada BATUZ, de control de la tributación de todas las personas o entidades que desarrollan actividades económicas, con independencia de su tamaño o volumen de operaciones, así como en el establecimiento de nuevos modelos de gestión que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

A través de sus dos títulos, se establecen los cimientos normativos de los tres pilares sobre los que se asienta el proyecto BATUZ, que desplegará toda su eficacia a partir del 1 de enero de 2022: el establecimiento de nuevos instrumentos tecnológicos en los sistemas de facturación mediante la obligatoriedad del uso de medidas tecnológicas avanzadas por parte de los contribuyentes; la equiparación de las obligaciones de información para todas las personas, sean físicas o jurídicas, que realizan actividades económicas, mediante el establecimiento de la obligación de llevar una libreta de operaciones económicas para las personas jurídicas; y la puesta a disposición de los contribuyentes por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia de borradores de declaraciones, a fin de facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en relación con los principales impuestos que gravan los rendimientos de sus actividades económicas.

A pesar de que el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la implementación del nuevo sistema informático de facturación

no resulta exigible hasta el 1 de enero de 2022, la Hacienda Foral de Bizkaia pretende que la incorporación a este sistema se realice de manera voluntaria y paulatina por parte de los y las contribuyentes afectados que así lo deseen, para lo cual se prevé la aprobación del marco normativo para su establecimiento, en el que se incluyen incentivos fiscales específicos, y la puesta en funcionamiento de todos sus mecanismos con varios meses de antelación.

El Título I establece, por un lado, las obligaciones derivadas de la implantación del nuevo sistema informático garante de la integridad, conservación, trazabilidad e inviolabilidad de los registros que documenten las entregas de bienes y prestaciones de servicios, denominado Ticket BAI, que abordan conjuntamente las Administraciones tributarias de Araba/Álava, Bizkaia y Gipuzkoa con la colaboración del Gobierno Vasco, así como, por otro, el establecimiento de nuevas obligaciones de información para las personas jurídicas en relación a las operaciones económicas, equiparándose de esta manera a las que soportan las personas físicas desde hace varios años en Bizkaia. Además, se regula la integración entre ambas obligaciones, que constituyen dos de los pilares del proyecto BATUZ de la Hacienda Foral de Bizkaia.

En coherencia con lo anterior, la nueva obligación Ticket BAI se configura y establece de manera idéntica en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siendo también de aplicación por remisión a los establecimientos permanentes que tributan por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Mediante esta Norma Foral, se incorporan a dichas Normas Forales los requisitos legales y tecnológicos que el sistema informático debe cumplir en el registro de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el desarrollo de actividades económicas, así como en la emisión de las facturas u otros documentos que justifiquen las operaciones, remitiéndose a un posterior desarrollo reglamentario el establecimiento de las especificidades del sistema.

A continuación, se determina la futura existencia de un registro en el que se inscribirán los proveedores del software específico necesario para dar cumplimiento a las mencionadas obligaciones. Dicho registro servirá para poner a disposición de los y las contribuyentes un listado de proveedores de confianza, ya que aquellos que se encuentren inscritos en el mismo deberán haberse comprometido, mediante la suscripción de una declaración responsable, a suministrar un producto que cumpla los requisitos del sistema Ticket BAI.

Otra de las características de este nuevo sistema obligatorio es su generalización. De tal manera, que las Normas Forales determinan excepcionalmente supuestos tasados en los que el contribuyente, persona física o jurídica, quedará exento del cumplimiento de las nuevas obligaciones establecidas. Estas excepciones tendrán el carácter de exoneración total en algunos casos, quedando circunscritas, en otros supuestos, al cumplimiento de alguno de los elementos que integran dicha obligación.

Siendo conscientes del impacto económico que la adaptación requerida por el nuevo sistema de los terminales de facturación, en cualquiera de sus formas, así como de los sistemas informáticos que en la actualidad utilizan las personas físicas y jurídicas para facturar sus entregas de bienes o prestaciones de servicios, y a fin de incentivar que un gran número de las personas afectadas por dicha obligación se incorporen de manera voluntaria con anterioridad a la fecha de su exigibilidad al cumplimiento de los requisitos que el sistema Ticket BAI exige, se establecen incentivos fiscales de carácter transitorio en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes para los establecimientos permanentes y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en forma de deducción en cuota de un 30 por 100, que servirá para reducir los costes de cumplimiento a los que deberán hacer frente los y las contribuyentes con motivo de las nuevas obligaciones impuestas, y cuya base vendrá determinada por los gastos e inversiones que se realicen en los años 2020 y 2021.

Como instrumento de cierre, siguiendo las recomendaciones de la OCDE en el mencionado informe del año 2013, así como en los publicados más recientemente, en 2017 —«Herramientas tecnológicas para abordar la evasión y el fraude fiscal»— y en 2019 —«Implementing online cash register: benefits, considerations and guidance»—, se establece un régimen sancionador de intensidad relevante asociado a las infracciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones establecidas en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes para los establecimientos permanentes y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A este respecto, se especifican tres sanciones que pueden ser aplicadas tanto al contribuyente, por el incumplimiento de la obligación o por la destrucción, borrado o manipulación del software y archivos informáticos que sirven de soporte a los registros que documenten las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el desarrollo de una actividad económica, como al desarrollador de software o a un tercero en el caso de sean estos los que procedan a la destrucción, borrado o manipulación del software.

Tanto en el caso de las personas físicas que realizan actividades económicas como en el de las personas jurídicas, la información generada con motivo de la utilización de este sistema informático deberá ser posteriormente remitida a la Administración tributaria a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia. Es en este punto en el que encontramos el engarce de las dos obligaciones del proyecto BATUZ que se regulan en este Título I, ya que dicha remisión se va a efectuar mediante el envío de las anotaciones que componen los libros registro de operaciones económicas que deben cumplimentar las personas físicas y jurídicas, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Así, tratándose de personas físicas, se introducen pequeños ajustes en la obligación de llevanza del libro registro de operaciones económicas recogida en el artículo 114 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,

estableciendo, a partir del periodo impositivo 2022, que la obligación de llevanza de un libro registro de operaciones económicas se realice a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia mediante el suministro electrónico de los registros que lo componen, así como la exigibilidad de un nuevo capítulo dentro del libro registro dedicado a otra información con trascendencia tributaria. Además, se especifica que en el capítulo de ingresos y facturas emitidas del libro registro se registrarán, en particular, los ficheros informáticos firmados de forma electrónica a que se refiere la obligación de facturación mediante el sistema Ticket BAI.

Tratándose de personas jurídicas, se establece la nueva obligación de llevanza de un libro registro de operaciones económicas a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, a partir del periodo impositivo 2022, determinándose los capítulos que lo componen y remitiéndose la concreción del resto de elementos de dicha obligación a un futuro desarrollo reglamentario. Asimismo, como en el caso de las personas físicas, se especifica que en el capítulo de facturas emitidas se registrarán, en particular, los ficheros informáticos firmados de forma electrónica exigidos por el sistema de facturación Ticket BAI.

El Título II, por su parte, se encarga de sentar las bases de un cambio de enfoque en el modelo de gestión de los tributos de la Hacienda Foral de Bizkaia, que pasa a poner el énfasis en facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a la generalidad de sus contribuyentes, con independencia de sus características subjetivas y del tipo de impuesto al que se vean sometidos, mediante el establecimiento de instrumentos de asistencia de mayor alcance. En este contexto, se realizan también las previsiones normativas necesarias para configurar el tercer elemento del proyecto BATUZ.

El artículo 83.2. d) de la Norma Foral General Tributaria establece el deber de asistencia a los obligados en la realización de autoliquidaciones y declaraciones que incumbe a la Administración tributaria, previéndose el empleo y aplicación

de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos. En cumplimiento de este deber, la Administración tributaria de Bizkaia lleva años poniendo a disposición de los contribuyentes múltiples servicios, tales como programas de ayuda, plataformas para su cumplimentación, manuales y guías didácticas en relación con diversos impuestos, etc.

Tradicionalmente, ha sido en relación con las obligaciones derivadas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas donde la Administración tributaria de Bizkaia ha desplegado la mayor parte de recursos económicos, informáticos y humanos para dar cumplimiento a esta obligación de asistencia, en atención al gran número y al diferente perfil de contribuyentes a los que este Impuesto afecta. En este ámbito, el bien conocido y sólidamente implantado sistema Rentanet Etxean, consistente en propuestas de autoliquidación efectuadas por la Administración tributaria a los contribuyentes, es uno de los servicios mejor valorados por los contribuyentes vizcaínos, si bien las características de su configuración y funcionamiento impiden su generalización a todos los contribuyentes de este Impuesto, siendo de aplicación solamente a la mitad del colectivo.

Pues bien, la Hacienda Foral de Bizkaia se ha puesto como reto el llegar al colectivo total de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la campaña a celebrar en 2021, correspondiente al periodo impositivo 2020, ofreciendo un servicio de asistencia de similar calidad e intensidad a Rentanet Etxean para todos ellos, ampliándolo además a los y las contribuyentes del Impuesto sobre el Patrimonio.

En este Título II se sienta las bases de este nuevo modelo de gestión, modificando la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio, a fin de sustituir la obligación de presentar autoliquidaciones por la de presentar declaraciones por estos impuestos, a partir del periodo impositivo correspondiente al año 2020, a liquidar en 2021.

Dos son las novedades más relevantes de este nuevo modelo de gestión de la imposición directa de las personas físicas. La primera, que los y las contribuyentes deberán presentar sus declaraciones por estos impuestos a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia. La segunda, que la Hacienda Foral procederá a poner a disposición de todos y todas las contribuyentes de ambos impuestos borradores de declaración, con todos los datos que obran en poder de la Administración tributaria. De tal manera que, cuando los borradores contengan todos los datos necesarios para la liquidación del impuesto que proceda, podrán ser confirmados de forma expresa, o tácita en el caso de resultado a devolver, entendiéndose cumplida de esta forma la obligación de presentar declaración que incumbe a los y las contribuyentes. En caso de que los borradores resulten incompletos, los y las contribuyentes deberán proceder a incorporar los datos que consideren necesarios a fin de dar cumplimiento a la obligación de declarar por estos impuestos.

Este nuevo modelo de gestión que inicia su andadura para todos y todas las contribuyentes personas físicas, incluidos los que realizan actividades económicas, en el año 2020, constituye el tercer pilar del proyecto BATUZ, en lo que a estos últimos se refiere. Pilar que se verá perfeccionado para las personas jurídicas a partir del periodo impositivo 2022. Así, la nueva obligación de llevanza de registro de operaciones económicas que se impone a las personas jurídicas va a posibilitar que el modelo se extienda al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de no Residentes. De este modo, se pondrán a disposición de los contribuyentes por estos impuestos borradores de declaración, ofreciendo a las personas jurídicas una asistencia activa por parte de la Administración tributaria, que facilite el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias en la campaña de declaración del periodo impositivo 2022, a desarrollar en 2023.

Asimismo, las obligaciones de llevanza de libros registros para personas físicas y jurídicas junto al vigente sistema de suministro inmediato

de información en el Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo contenido se integrará a futuro dentro de los libros registros para aquellos a los que les sea exigible, permitirán que también en el ámbito de este impuesto se amplíe la labor de asistencia de la Administración tributaria de Bizkaia, mediante la puesta a disposición de borradores de autoliquidación por este impuesto, tal y como se recoge en la Disposición adicional primera de esta Norma Foral.

Por tanto, en este Título II se realizan las previsiones y precisiones necesarias para establecer el marco normativo que permita dar cumplimiento a los objetivos de extender la asistencia y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a todo el colectivo de contribuyentes pretendidos por la Administración tributaria de Bizkaia.

NORMA FORAL 6/2020, de 15 de julio, de transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, 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 y de 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 y de modificación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOB nº 142 de 27/07/2020 (NFGT, FI))

La presente Norma Foral introduce diversas modificaciones en la normativa tributaria de Bizkaia que tienen su origen en la necesidad de armonizar su contenido con lo dispuesto en el Derecho de la Unión Europea. Asimismo, su articulado recoge otras modificaciones de contenido aclaratorio en relación con diversas cuestiones, que se encuentran reguladas

fundamentalmente en el Impuesto sobre Sociedades.

Así, en primer lugar, y como consecuencia de la aprobación de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, se introducen novedades en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Esta modificación viene motivada por las dificultades a las que se enfrentan las Administraciones fiscales de los distintos Estados miembros para proteger sus bases imponibles, debido a la creciente complejidad que vienen presentando las estructuras de planificación fiscal utilizadas por los y las contribuyentes, que, aprovechando el incremento de la movilidad de personas y capitales dentro del mercado interior, pueden trasladar los beneficios imponibles a regímenes fiscales más favorables logrando reducir su factura fiscal global, con la consiguiente merma de los ingresos fiscales de los Estados miembros. En vista de esta realidad, se torna indispensable que las autoridades tributarias de los Estados miembros obtengan información completa y pertinente sobre los mecanismos fiscales potencialmente agresivos, con el fin de ser capaces de reaccionar con prontitud ante las prácticas fiscales nocivas y para facilitar la promulgación de aquella normativa que elimine las lagunas de las que pudiera adolecer la legislación fiscal.

En base a lo anterior, en primer lugar, se establece la obligación, tanto para los intermediarios como, en su caso, para los obligados tributarios interesados, de suministrar información a la Administración tributaria en relación con los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal en los que intervengan o participen cuando concurren en ellos alguna de las señas distintivas determinadas en la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de

2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. En lo que se refiere a esta obligación, por un lado, se excepciona de su cumplimiento a las personas que tienen la consideración de intermediarias, incluyendo, entre otras, a los y las abogadas, asesores fiscales o consultores, a las que se reconoce el deber de secreto profesional a los efectos de eximirles de las obligaciones de información, siempre que presten un asesoramiento neutral relacionado con el mecanismo que se limite únicamente a evaluar su adecuación a la normativa aplicable. Además, se regula la exención de la eventual responsabilidad de los intermediarios en que pudieran incurrir por la declaración de los datos impuesta por la obligación de información. Por otro, se introduce un régimen sancionador, en el que se incluyen las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de la mencionada obligación por no presentar en plazo o presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la información relativa a los mecanismos transfronterizos, estableciéndose una sanción mínima de 4.000 euros para este supuesto. En cuanto al límite máximo aplicable, este queda supeditado al importe equivalente a los honorarios percibidos o a percibir por el intermediario cuando este sea el sujeto infractor, quedando fijado en 400.000 euros cuando el sujeto infractor sea el propio obligado tributario interesado. Asimismo, se establecen determinadas obligaciones de información entre particulares derivadas de la obligación de declaración de los mencionados mecanismos transfronterizos, cuyo incumplimiento determinará la imposición de una sanción consistente en multa fija de 600 euros, que podrá verse incrementada de manera sustancial en los supuestos en los que no se comunique por parte de los intermediarios eximidos de esta obligación, por estar sujetos al deber de secreto profesional, dicha exoneración cuando concurra con la ausencia de declaración por parte del responsable. Finalmente, se introduce en la Disposición transitoria primera de esta Norma Foral, el plazo dentro del cual deberán declararse los mecanismos de planificación fiscal transfronterizos cuya primera fase de ejecución

se haya realizado entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020.

Seguidamente, se abordan diversas modificaciones en las Normas Forales que regulan el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entre las que destacan aquellas que tienen como finalidad incluir algunos aspectos para consolidar la ya realizada adaptación de su contenido a lo dispuesto en la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

En relación con la Directiva mencionada en el párrafo anterior, y en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, se modifican los artículos 41 y 48. Así, en el artículo 41 se desarrolla el régimen de diferimiento aplicable a determinadas rentas afloradas con motivo de los cambios de residencia o del traslado de elementos patrimoniales a establecimientos permanentes situados en el extranjero, cuando tengan como destino un Estado miembro de la Unión Europea o, en su caso, del Espacio Económico Europeo. En lo que se refiere al artículo 48, se incorporan a la transparencia fiscal internacional las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes situados en el extranjero y se incluyen nuevas clases de renta que deben ser objeto de inclusión.

Asimismo, y en relación con el mismo impuesto, junto con algunas modificaciones de carácter técnico se introducen varias novedades de mayor calado. De esta forma, se incorpora un nuevo párrafo al apartado 6 del artículo 60, cuyo objetivo es equiparar la deducción para evitar la doble imposición internacional aplicable a las rentas procedentes de la transparencia fiscal internacional a aquella que es de aplicación en relación con las rentas que son obtenidas directamente por el contribuyente.

También en lo concerniente al Impuesto sobre Sociedades, se modifica el artículo 101, eliminando el requisito que recogía su apartado

2.2. Asimismo, destaca la inclusión de un nuevo artículo 107.bis, en el que se regula el límite adicional aplicable a la deducibilidad de gastos financieros dentro del régimen 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, así como la modificación del artículo 108, en el que se establece la subrogación en relación con las bases imponibles negativas pendientes de compensar en la entidad transmitente para el supuesto de transmisión de una rama de actividad cuyos resultados las hubieran generado.

En lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se introducen tres modificaciones. En primer lugar, se desarrolla el régimen de diferimiento aplicable a las rentas afloradas con motivo del traslado de elementos patrimoniales afectos a establecimientos permanentes situados en territorio español, cuando estos tengan como destino un Estado miembro de la Unión Europea, o en su caso, del Espacio Económico Europeo. A continuación, se introduce en el artículo 20 el supuesto de conclusión del periodo impositivo de un establecimiento permanente cuando este traslade su actividad al extranjero. Por último, se modifica la Disposición adicional cuarta para adaptar su contenido al dispuesto en 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. En concreto, la Directiva (UE) 2017/1852 determina que los Estados miembros podrán denegar el acceso al procedimiento de resolución regulado en el artículo 6 de la misma cuando concurra la imposición de sanciones por fraude fiscal, impago deliberado y negligencia grave. En este sentido, se define qué se entiende por dichos conceptos a efectos de la normativa interna aplicable a los procedimientos amistosos en los términos que se desarrollen reglamentariamente. Asimismo, se establecen como excepción al régimen general de preeminencia de la tramitación de los procedimientos amistosos respecto de los procedimientos judiciales y administrativos de

revisión aquellos casos en los que hayan sido impugnadas las antedichas sanciones.

Respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta la relación existente entre el régimen de transparencia fiscal internacional recogido en este impuesto y aquel regulado en el Impuesto sobre Sociedades, resulta conveniente modificar el primero en el mismo sentido, y con la idéntica finalidad de consolidar la adaptación de su contenido a lo dispuesto en la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. De esta forma, se modifica el artículo que regula la transparencia fiscal internacional para introducir, entre otros cambios, la obligación de imputar determinadas clases de renta, y se modifica el apartado 3 del artículo 57, para introducir la posibilidad de acogerse a un diferimiento de la tributación en relación con las rentas imputadas a consecuencia de la pérdida de condición de contribuyente por un cambio de residencia al extranjero, en caso de que el traslado se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, o en su caso, del Espacio Económico Europeo.

ORDEN FORAL 1355/2020, de 27 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban las normas de desarrollo de lo dispuesto en el artículo 26 sobre marcas fiscales previstas para cigarrillos y picadura para liar, del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio. (BOB nº 149 de 06/08/2020 (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, 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, atribuyendo la competencia para la exacción de los mismos a las Diputaciones Forales cuando el devengo se produzca en el País Vasco.

La entrada en vigor de la Directiva 2014/40/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de abril de 2014, relativa a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros en materia de fabricación, presentación y venta de los productos del tabaco y los productos relacionados y por la que se deroga la Directiva 2001/37/CE, prevé que las unidades de envasado de los productos del tabaco se identifiquen de forma única y segura y registren sus movimientos con el objeto de facilitar la trazabilidad y reforzar la seguridad de estos productos en la Unión Europea.

Para ello, todos los Estados miembros se asegurarán de que todas las unidades de envasado de productos del tabaco estén marcadas con un identificador único, y además los Estados miembros deberán exigir que se integre en todos los envases que se comercializan una medida de seguridad que sea visible, indeleble e inamovible. En un primer momento temporal de entrada en vigor de esta normativa, solo estarán sujetos al sistema de trazabilidad y a las nuevas medidas de seguridad los cigarrillos y la picadura para liar, a partir del 20 de mayo de 2019; siendo obligatorios estos nuevos sistemas para el resto de productos del tabaco a partir del 20 de mayo de 2024.

En base a la posibilidad amparada en la Decisión de ejecución (UE) 2018/576, de la Comisión, de 15 de diciembre de 2017, sobre las normas técnicas de las medidas de seguridad que se aplican a los productos del tabaco, se permite a los Estados miembros incluir, total o parcialmente, las medidas de seguridad en las marcas fiscales exigibles por la normativa del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, y en base a las habilitaciones al Ministerio de Hacienda y Función Pública, previstas en los artículos 21.13 y 22.2 del Real Decreto 579/2017, de 9 de junio, por el que se regulan determinados

aspectos relativos a la fabricación, presentación y comercialización de los productos del tabaco y los productos relacionados, se ha aprobado la Orden HAC/1365/2018, de 12 de diciembre, por la que se aprueban las normas técnicas relativas a la trazabilidad y las medidas de seguridad de los productos del tabaco.

El artículo 13 de la Orden HAC/1365/2018, relativo al uso de marcas fiscales como medida de seguridad, prevé que todos los elementos de autenticación exigidos en España como medida de seguridad se incluirán en las marcas fiscales de productos del tabaco, designándose a la Entidad Pública Empresarial Fábrica Nacional de Monedad y Timbre (Real Casa de la Moneda) como suministradora oficial de dichos elementos de autenticación a incluir en las marcas fiscales del tabaco.

Esta normativa citada obliga a importantes cambios en el sistema previsto para marcas fiscales, reguladas en el artículo 26 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y en este sentido se ha dado nueva redacción a dicho artículo 26 a través de la modificación de este Reglamento mediante el Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre. La nueva redacción recoge cambios en los productos que deben llevar adherida marca fiscal o precinta, manteniendo la obligación para los cigarrillos, e incorporando como novedad a los envases de picadura de liar, y en la fecha de implantación de las nuevas marcas fiscales, que deberán estar adheridas a los envases que se comercialicen en España a partir del 20 de mayo de 2019.

La inclusión en la marca fiscal de los elementos de autenticación que constituyen la medida de seguridad que se ha establecido en España, implicará que en las ventas a viajeros, cualquiera que sea su destino (dentro de la Unión Europea o terceros países), efectuadas en los establecimientos minoristas situados en puertos y aeropuertos, así como estas mismas ventas o el consumo realizadas a bordo de buques o aeronaves, ambas englobadas en el concepto

de tienda libre de impuestos del apartado 31 del artículo 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, a partir del 20 de mayo de 2019, deberán llevar adherida en cada uno de los envases unitarios (cajetillas en caso de cigarrillos o paquetes de picadura para liar) una marca fiscal que incorpore estas medidas de seguridad.

Finalmente, habiéndose decidido que las nuevas medidas de seguridad deben ir incorporadas en las marcas fiscales que se deben adherir a los envases o recipientes de cigarrillos y picadura para liar fuera del régimen suspensivo, en el ámbito de Territorio Común se ha aprobado la Orden /484/2019, de 9 de abril, por la que se aprueban las normas de desarrollo de lo dispuesto en el artículo 26 sobre marcas fiscales previstas para cigarrillos y picadura para liar, del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Por lo expuesto, se considera necesaria la aprobación en el Territorio Histórico de Bizkaia de una Orden Foral que apruebe el modelo de Solicitud de marcas fiscales del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, así como el procedimiento para la autorización y entrega física de las marcas fiscales.

ORDEN FORAL 1356/2020, de 27 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban las normas de desarrollo de lo dispuesto en el artículo 26 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, sobre marcas fiscales previstas para bebidas derivadas. (BOB nº 149 de 06/08/2020 (IIEE))

Por medio de la Orden Foral 664/2011, de 15 de marzo, por la que se aprueban determinados modelos y se actualizan diversas normas de gestión con relación a los Impuestos Especiales de Fabricación, se aprobó el Modelo 517 «Impuestos Especiales de Fabricación. Petición de Marcas Fiscales a la Oficina Gestora de impuestos especiales».

La entrada en vigor el día 1 de enero de 2020 de la nueva redacción del artículo 26 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, dada por el Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, ha supuesto la aprobación de los nuevos modelos de marca fiscal que deberán llevar adheridos todos los envases o recipientes de bebidas derivadas, a salvo del periodo transitorio que se establece en esta Orden Foral, que circulen fuera del régimen suspensivo.

La nueva redacción recoge cambios importantes en estas precintas de circulación, puesto que estas, además del código de identificación visible, incorporan un código electrónico de seguridad que permite verificar inmediatamente su autenticidad y enlazar telemáticamente cada marca fiscal con los datos relativos al establecimiento al que son entregadas (código de actividad y establecimiento) y a su titular (número de identificación fiscal).

En los nuevos modelos, se incorporarán mejoras desde el punto de vista de técnicas de seguridad e impresión de estos documentos timbrados, que van a permitir a través de estos códigos de seguridad, una comprobación in situ de la veracidad de las mismas, tanto por los órganos de control competentes como, y en aras de una mayor transparencia y fiabilidad, por los propios consumidores.

Por todo lo expuesto, se considera necesario actualizar el modelo 517 de Solicitud de marcas fiscales del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas derivadas, así como su forma de presentación.

ORDEN FORAL 1367/2020, de 29 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se establecen los requisitos y el procedimiento a cumplimentar para la declaración de prioritarias de las actividades de investigación orientadas a la lucha contra la COVID-19 desarrolladas en el año 2020. (BOB nº 151 de 10/08/2020 (MAP))

El 1 de enero de 2019 entró en vigor la nueva Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y los

incentivos fiscales al mecenazgo, que vino a reemplazar a la anterior normativa en la materia, cuya vigencia se prolongó durante quince años.

El Capítulo IV del Título III de dicha Norma Foral está dedicado a las actividades prioritarias y programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, y en él se concretan los nueve ámbitos de actuación prioritarios en el Territorio Histórico de Bizkaia a efectos de mecenazgo para pasar después a establecer, dentro de cada uno de ellos, cuáles son las actividades que tienen esta consideración con carácter permanente, así como los requisitos que deberán cumplir otras actividades que, mediante el procedimiento que reglamentariamente se determine, soliciten dicha calificación. Este ámbito de aplicación se ve complementado por lo dispuesto en la Disposición Adicional Segunda, que recoge determinadas actividades a las que se confiere la calificación de actividades prioritarias con carácter temporal y establece que, mediante la Norma Foral de Presupuestos del Territorio Histórico de Bizkaia, se podrán declarar actividades prioritarias de carácter temporal dentro de los ámbitos establecidos en la propia Norma Foral 4/2019. Adicionalmente, el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, establece el procedimiento a seguir para que determinadas actividades obtengan la calificación de prioritarias. Asimismo, en el artículo 42 del citado Capítulo se establecen los beneficios fiscales vinculados a las actividades calificadas como prioritarias que podrán ser disfrutados por las personas físicas y jurídicas que desinteresadamente realicen aportaciones para su ejecución.

La crisis sanitaria mundial originada por la COVID-19 declarada pandemia por la Organización Mundial de la Salud ha exigido la adopción de medidas por parte de los países afectados a fin de aunar esfuerzos para combatir esta enfermedad y limitar en la medida de lo posible los daños personales y económicos provocados. La lucha contra la COVID-19 sigue siendo un objetivo prioritario de la acción

de los Gobiernos afectados, fomentando la investigación sobre la enfermedad para el desarrollo de medicamentos eficaces y vacunas, que ayuden a contener el impacto de futuros brotes. Un control efectivo debe hacerse no solo mediante el refuerzo de medidas de contención, sino también fomentando la investigación de base sobre la enfermedad, tratando de anticiparse y desarrollando tratamientos y vacunas que impidan nuevos escenarios de contagios generalizados.

En este contexto, al objeto de fomentar la solidaridad ciudadana y empresarial con la actividad investigadora que se ha revelado clave para combatir la pandemia, por medio del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, se abre un nuevo ámbito de incentivación prioritario en el Territorio Histórico de Bizkaia que es el relativo a las actividades de investigación orientadas a la lucha contra la COVID-19, facultando a la Diputación Foral de Bizkaia para que, con posterioridad, determine las entidades merecedoras de la calificación de prioritarias.

En cuanto al cumplimiento de las obligaciones formales en el ámbito del mecenazgo, el artículo 26.1 de 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, establece 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 182, que, en lo que a la actividad objeto de la presente Orden Foral se refiere, deberá tener lugar entre el 1 y el 31 del mes de enero del año 2021.

DECRETO FORAL NORMATIVO 9/2020, de 25 de agosto, de Régimen Fiscal de la fase final de la «UEFA Women's Champions League 2020» y de medidas de reajuste en el Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de la COVID-19. (BOB nº 164 de 27/08/2020 (IVA))

La elección por parte de la UEFA de la candidatura formada por las ciudades de Bilbao y San Sebastián para albergar en ellas la fase final de la «UEFA Women's Champions League 2020» requiere el establecimiento de un régimen fiscal específico, a fin de dar cumplimiento a los compromisos internacionales adquiridos por el Reino de España, que afectan tanto a tributos concertados de normativa autónoma, como a tributos concertados de normativa común 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, en virtud de lo establecido en los artículos 26 y 21 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, respectivamente.

En fechas muy recientes y en relación con la competición femenina, la Disposición adicional tercera del Real Decreto-ley 27/2020, de 4 de agosto, de medidas financieras, de carácter extraordinario y urgente, aplicables a las entidades locales, ha establecido el régimen fiscal aplicable a la final de la «UEFA Women's Champions League 2020».

La incorporación de dicho régimen fiscal al sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia se realiza mediante el presente Decreto Foral Normativo, configurándose las medidas contenidas en él de idéntica manera a las aprobadas con ocasión de la designación de Bilbao como una de las sedes de la fase final de la «UEFA Euro 2020». La proximidad de las fechas de la fase final de la «UEFA Women's Champions League 2020», a celebrarse entre el 21 y el 30 de agosto de 2020, cuyo anuncio se ha conocido con poca anticipación, y la necesidad de que se disponga del marco tributario de aplicación, en aras a garantizar el principio de seguridad jurídica, pone de manifiesto la situación extraordinaria y urgente que justifica la utilización de este instrumento normativo.

El marco normativo «UEFA Euro 2020», de referencia para la configuración del régimen

fiscal contenido en el artículo único del presente Decreto Foral Normativo, se compone de dos partes bien diferenciadas. Por un lado, 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, como instrumento de adaptación obligatoria de las medidas que afectan a los tributos concertados de normativa común. Por otro, el Capítulo II del Decreto Foral 125/2019, de 21 de agosto, de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante el que se desarrolla el régimen fiscal de la fase final de la UEFA Euro 2020, afectando a impuestos sobre los que el Territorio Histórico de Bizkaia tiene capacidad normativa, en concreto, 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 los tributos locales. Como complemento a este marco regulatorio, la disposición adicional primera 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 Ley 10/2017, de 28 de diciembre, otorga el carácter de actividad prioritaria, en el ámbito del mecenazgo, a la fase final de dicha competición deportiva celebrada en Bilbao.

Por otra parte, la Disposición adicional única de este Decreto Foral Normativo realiza la necesaria adaptación de lo dispuesto en la Disposición adicional cuarta del mencionado Real Decreto-ley 27/2020, de 4 de agosto, de medidas financieras, de carácter extraordinario y urgente, aplicables a las entidades locales, en lo que se refiere al tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a ciertas operaciones, extendiendo hasta el 31 de octubre de 2020, la vigencia del tipo del cero por ciento aplicable a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19, cuyos destinatarios sean entidades públicas, sin ánimo de lucro y centros hospitalarios, establecida inicialmente hasta el

pasado 31 de julio, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, cuya adaptación al sistema tributario de Bizkaia se produjo a través del artículo 1 del Decreto Foral Normativo 6/2020, de 26 de mayo, de medidas complementarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido derivadas de la emergencia. También se actualiza, con efectos retroactivos, la relación de bienes a los que es de aplicación esta medida.

A la vista de su contenido, este Decreto Foral Normativo tiene una naturaleza mixta, en el sentido de que incorpora medidas fiscales que son de obligada adaptación en el sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, junto con otras, como algunas de las comprendidas en el régimen fiscal de la «UEFA Women's Champions League 2020», en las que la urgencia de su adopción es la que justifica la utilización de este instrumento normativo.

DECRETO FORAL 82/2020, de 8 de septiembre, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se desarrollan las obligaciones tributarias del proyecto Batuz mediante la modificación del reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. (BOB nº 174 de 10/09/2020 (IRPF, IS, IRNR, PROC))

Con la aprobación de la Norma Foral 5/2020, de 15 de julio, por la que se establece un sistema integral de control de los rendimientos de las actividades económicas, así como medidas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante la modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Norma Foral del Impuesto sobre Patrimonio y la Norma Foral General

Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, se ha realizado un avance cualitativo en Bizkaia en la implementación de la estrategia integral denominada Batuz, de control de la tributación de todas las personas o entidades que desarrollan actividades económicas, con independencia de su tamaño o volumen de operaciones, así como en el establecimiento de nuevos modelos de gestión que faciliten a los y las contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

A lo largo del articulado de la citada Norma Foral se remitían diversas cuestiones a un posterior desarrollo reglamentario de su contenido, tarea que se lleva a cabo mediante la aprobación del presente Decreto Foral. El mismo consta de 6 artículos, una disposición adicional, dos disposiciones transitorias y una disposición final, estableciendo esta última la fecha en la que sus preceptos surtirán efectos por referencia a lo indicado en cada uno de sus artículos.

El artículo 1 está dedicado a la modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril. En primer lugar, se introduce una modificación en relación con la aplicación del criterio de cobros y pagos por parte de las y los contribuyentes para, a continuación, incluir un nuevo artículo 113 bis, en el que se desarrollan ciertos aspectos referentes al sistema garante de la trazabilidad e inviolabilidad de los registros que documenten entregas de bienes y prestaciones de servicios, denominado sistema TicketBAI. Primeramente, se determina que las características y especificaciones técnicas y funcionales que deberá cumplir este sistema informático se aprobarán por Orden Foral, apareciendo por vez primera la mención al registro de software garante, que será aquel en el que deberán inscribirse tanto los desarrolladores del software específico que cumpla las mencionadas características y especificaciones como los propios softwares desarrollados. El funcionamiento de este registro se recoge en el artículo 10 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, cuya

regulación se establece en el artículo 4 de este Decreto Foral.

A continuación, el mencionado artículo 113 bis recoge la posibilidad de expedir un máximo de 100 facturas o justificantes por cada periodo impositivo mediante la utilización de la aplicación informática que la Diputación de Bizkaia pondrá a disposición de los y las contribuyentes y asimismo, se especifica bajo qué circunstancias podrá establecerse una exoneración del cumplimiento de las obligaciones relativas a las características y especificaciones técnicas y funcionales que deberá cumplir el sistema informático utilizado por el o la contribuyente en relación a determinadas operaciones. Por otro lado, el artículo 113 bis remite al Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia para conocer el plazo en el que deberá remitirse a la Administración tributaria la información que se genere con motivo

de la utilización del sistema TicketBAI y especifica que, cuando no deba constar en el documento justificativo de la operación la identificación de su destinatario o destinataria, tendrá esta consideración a efectos de realizar la verificación respecto del cumplimiento de las obligaciones que le corresponden a su emisor, quien, habiendo accedido a la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia identificándose debidamente, lleve a cabo la verificación en primer lugar.

Por último, en relación con los cambios introducidos en el Reglamento de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se modifica el artículo 114, relativo al libro registro de operaciones económicas. Así, se especifica que la llevanza de los libros registros del Impuesto sobre el Valor Añadido mediante el suministro electrónico de los registros de facturación por parte de las personas contribuyentes que, no desarrollando actividades económicas a efectos de este Impuesto, realicen operaciones de arrendamiento de inmuebles, se entenderá asimismo cumplida mediante la llevanza del libro registro de operaciones económicas al que se

refiere el mencionado artículo 114, y se concreta que los ficheros informáticos firmados de forma electrónica que deben generarse por las entregas de bienes y prestaciones de servicios se registrarán en el Capítulo de ingresos y facturas emitidas del libro registro de operaciones económicas.

En el artículo 2 de este Decreto Foral se recogen las modificaciones que afectan al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre. En primer lugar, se introduce un nuevo artículo 47 bis, que establece modificaciones de contenido similar a las realizadas a través del ya comentado artículo 113 bis en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Adicionalmente, se exoneran de la obligación de generar un fichero informático firmado de forma electrónica por las entregas de bienes y prestaciones de servicios respecto de aquellas operaciones que se encuentren exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en aplicación de lo dispuesto en los números 8, 13 y 14 del apartado Uno del artículo 20 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando dichas operaciones sean realizadas por entidades total o parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades, o por aquellas otras a las que resulte de aplicación el régimen fiscal recogido en el Título II de 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.

Seguidamente, se introduce un nuevo artículo 47 ter dedicado al libro registro de operaciones económicas, que precisa que los ficheros informáticos firmados de forma electrónica que deben generarse por las entregas de bienes y prestaciones de servicios se registrarán, en este caso, en el Capítulo de facturas emitidas del libro registro de operaciones económicas. Por último, el nuevo artículo 47 quáter recoge la información referente a los borradores de declaración que el Departamento de Hacienda y Finanzas pondrá a disposición de los contribuyentes partiendo de aquella información que obre en poder de

la Administración tributaria y, en particular, de la información que conste en el libro registro de operaciones económicas.

El artículo 3 circunscribe su contenido a la inclusión de un nuevo artículo 4 bis en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Decreto Foral 48/2014, de 15 de abril, de la Diputación Foral de Bizkaia. Este nuevo artículo realiza una remisión a lo dispuesto en el ya comentado artículo 47 quáter del Reglamento de Impuesto sobre Sociedades, referido a los borradores de declaración, indicando que su contenido será de aplicación en el caso de los y las contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en relación con las declaraciones correspondientes a las rentas que obtengan a través de un establecimiento permanente.

Mediante el artículo 4 de este Decreto Foral se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, con el fin de asegurar el correcto cumplimiento de las nuevas obligaciones derivadas de la implantación del sistema TicketBAI y facilitar su comprobación por parte de la Administración tributaria. Así, en primer lugar, se determina que el Registro de software garante «TicketBAI», en el que deberán inscribirse tanto los desarrolladores del software específico que cumpla las características y especificaciones exigidas en el sistema TicketBAI como los propios softwares desarrollados, será uno de los censos de los que dispone la Hacienda Foral del Territorio Histórico de Bizkaia.

Más adelante, en su artículo 10, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales determina cuáles son los requisitos que deben ser cumplidos para inscribirse en el mencionado registro, señalando que el mismo será referido como «registro de software garante» en aquella normativa en la que sea aludido. En cuanto a los pasos necesarios para realizar la inscripción en el registro de software garante, se establece su formalización mediante la presentación de una declaración de alta a

través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, debiendo cumplimentarse por este medio un formulario al efecto que contendrá una declaración responsable a suscribir por la persona o entidad desarrolladora del software.

En relación con el alta en el registro de software garante, se precisan tres cuestiones. En primer lugar, que en caso de que exista conformidad por parte de quien solicita la inscripción, el software registrado se incluirá en una lista que se hará pública en la página web de la Diputación Foral de Bizkaia. En segundo lugar, que la inscripción supondrá la asignación de una licencia al software inscrito, que deberá incluirse en los ficheros informáticos que deban generarse mediante la utilización de dicho software por las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas. En tercer lugar, se clarifica que el alta en el registro no supondrá la homologación por parte de la Administración tributaria del cumplimiento por el software inscrito de las características y especificaciones técnicas y funcionales requeridas por el sistema TicketBAI.

A continuación, dentro del propio artículo 10, se regula un procedimiento de exclusión del registro de software garante, que se iniciará de oficio cuando la Administración tributaria compruebe que un software inscrito no cumple con las características y especificaciones técnicas y funcionales requeridas. Dicho procedimiento finalizará con la exclusión del software del registro cuando el incumplimiento no se haya subsanado en el curso del mismo. Este artículo 10 finaliza estableciendo un supuesto de reciprocidad, que será de aplicación cuando los y las contribuyentes hagan uso de un software que haya sido inscrito en un registro habilitado por la Diputación Foral de Álava o por la Diputación Foral de Gipuzkoa que sea equivalente al registro de software garante.

Tras las modificaciones pertinentes para la regulación del registro del software garante ya comentadas, el artículo 3 de este Decreto Foral se encarga de introducir otros cambios indispensables para, por una parte, ajustar el contenido del libro registro de operaciones económicas de los y las contribuyentes del

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los nuevos requisitos cuyo nacimiento deriva de la implementación del sistema TicketBAI, y por otra, para regular el contenido y funcionamiento de dicho libro cuando sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades el obligado a su llevanza y presentación.

En relación con los referidos libros registros de operaciones económicas, caben destacar algunas particularidades. En primer lugar, se establece que la obligación de llevanza de los libros registros correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, es decir, a través del sistema basado en el Suministro Inmediato de Información (SII), se entenderá asimismo cumplida mediante la llevanza de los libros registros de operaciones económicas. En segundo lugar, y en cuanto a los plazos dentro de los cuales debe registrarse la información contenida en los mismos, se establecen dos modalidades. Por un lado, se establece una regla general que determina el registro de las operaciones, salvo ciertas excepciones, entre la fecha de su realización y el día 25 de los meses de abril, julio u octubre, o entre dicha fecha y el día 31 de enero, en función del trimestre en que se hayan realizado. Por otro lado, se establecen plazos especiales que deberán ser de aplicación por aquellos contribuyentes que deban realizar la llevanza de sus libros registros del Impuesto sobre el Valor Añadido mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, que realizarán el suministro de las anotaciones que componen el libro registro de operaciones económicas en los plazos recogidos en los artículos 39 decies y 39 octiesdecies del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales. Además, y en base a los nuevos plazos establecidos para la remisión de la información contenida en los libros registros de operaciones económicas, se elimina la obligación de presentar la declaración informativa a la que hacía referencia el artículo 46 bis del mencionado Reglamento.

El artículo 5 de este Decreto Foral modifica el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio

Histórico de Bizkaia aprobado por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio, eliminando, dentro de su artículo 39, en el que se regulan las dilaciones por causas no imputables a la Administración, el supuesto que se refería a la falta de presentación en plazo del modelo 140, y modificando en el mismo artículo su letra h), con el fin de incluir el supuesto de incumplimiento de la obligación de llevanza y remisión del libro registro de operaciones económicas a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia.

Por último, en el artículo 6 se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 4/2013, de 22 de enero, con el fin de introducir un cambio en una de sus referencias cuyo origen se encuentra en las modificaciones que, a través del artículo 4 de este Decreto Foral, se han introducido en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales en el Territorio Histórico de Bizkaia.

En cuanto a la Disposición Adicional Única contenida en este Decreto Foral, en ella se recoge la información referente a los borradores de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido. Así, se establece que su confección se realizará partiendo de la información que conste en los libros registros de actividades económicas correspondientes al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según corresponda, determinándose las fechas en las que serán puestos a disposición de los y las contribuyentes de oficio y recogiéndose, asimismo, la posibilidad de que puedan ser solicitados a instancia de parte.

Finalmente, en la Disposición transitoria primera se regula un régimen transitorio que posibilita la aplicación de forma voluntaria del sistema informático garante de la integridad, conservación, trazabilidad e inviolabilidad de los registros que documenten las entregas de bienes y las prestaciones de servicios desde el 1 de octubre de 2020, y en la Disposición transitoria segunda, con el fin de facilitar la mencionada

aplicación voluntaria, se determina la entrada en funcionamiento del registro de software garante el 14 de septiembre de 2020.

ORDEN FORAL 1482/2020, de 9 de septiembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas del software garante y la declaración de alta en el registro de software garante. (BOB nº 175 de 11/09/2020 (PROC))

Con la aprobación de la Norma Foral 5/2020, de 15 de julio, por la que se establece un sistema integral de control de los rendimientos de las actividades económicas, así como medidas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante la modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Norma Foral del Impuesto sobre Patrimonio y la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, se ha realizado un avance cualitativo en Bizkaia en la implementación de la estrategia integral denominada Batuz, de control de la tributación de todas las personas o entidades que desarrollan actividades económicas, con independencia de su tamaño o volumen de operaciones, así como en el establecimiento de nuevos modelos de gestión que faciliten a los y las contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

A lo largo del articulado de la citada Norma Foral se remitían diversas cuestiones a un posterior desarrollo reglamentario de su contenido, tarea que se lleva a cabo mediante la aprobación del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 82/2020, de 8 de septiembre, por el que se desarrollan las obligaciones tributarias del proyecto Batuz, mediante la modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio

Histórico de Bizkaia y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

En cuanto al mencionado Decreto Foral, en el mismo se establece que el sistema informático garante de la trazabilidad e inviolabilidad de los registros que documenten las entregas de bienes y prestaciones de servicios a que se refieren los artículos 122 bis y 113 bis de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Respectivamente, se denominará, de forma abreviada, «software garante» en la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, y que las características y especificaciones técnicas y funcionales que deberá cumplir el software garante se aprobarán por Orden Foral de diputado o diputada foral de Hacienda y Finanzas.

En base a lo expuesto, la presente Orden Foral regula, en su Sección primera, las características y especificaciones técnicas y funcionales del software garante, quedando su Sección segunda dedicada a establecer el contenido y forma de presentación de la declaración de alta en el registro de software garante a que se refiere el artículo 10 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre.

Así, y en lo que se refiere a su Sección primera, se introducen inicialmente diversas definiciones en las que se concreta el significado que tendrán a efectos de la presente disposición algunos términos que serán utilizados a lo largo de su articulado. A continuación, cabe destacar la determinación de la información que deberán contener los ficheros de alta y de anulación de operación con software garante, cuyas características se especifican, respectivamente, en los anexos I y II de esta Orden Foral. Por su parte, el anexo III, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 de esta Orden Foral, recoge las especificaciones de firma electrónica que deberán cumplir los mencionados ficheros de alta y anulación, y en el anexo IV se detallan las especificaciones que deberán cumplir el código identificativo y el código QR incluidos en las

facturas o justificantes de la entrega de bienes o de la prestación de servicios generadas por los softwares garantes. En cuanto a la Sección segunda, en la misma se establece el contenido del formulario a través del cual se presentará a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, la declaración de alta en el registro de software garante, así como el de la declaración responsable que deberá incluir dicha declaración de alta.

Por último, se determina que esta disposición tendrá efectos a partir del 1 de enero de 2022, no obstante lo cual, la Disposición transitoria establece la entrada en funcionamiento del registro de software garante el 14 de septiembre de 2020, con el fin de hacer posible que, desde el 1 de octubre de 2020, los y las contribuyentes puedan utilizar de forma voluntaria el sistema informático garante de la integridad, conservación, trazabilidad e inviolabilidad de los registros que documenten las entregas de bienes y las prestaciones de servicios.

DECRETO FORAL 83/2020, de 8 de septiembre, de la Diputación Foral de Bizkaia por el que se prorroga la vigencia temporal del régimen fiscal de la fase final de la «UEFA Euro 2020». (BOB nº 179 de 17/09/2020 (PROC))

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, establecieron el marco para que la Diputación Foral de Bizkaia realizará 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 fuera una de las sedes de la fase final de la «UEFA Euro 2020».

Además, y teniendo en cuenta que, la regulación fiscal que se debía acometer para

dar cumplimiento a esos compromisos abarcaba 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, por medio del 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», se procedió a adaptar nuestro ordenamiento al 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.

Asimismo, 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 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 establecieron 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 con una previsión de vigencia temporal hasta el 31 de diciembre de 2020.

La crisis sanitaria mundial originada por la COVID-19 declarada pandemia por la Organización Mundial de la Salud ha exigido

la adopción de medidas por parte de los países afectados a fin de aunar esfuerzos para combatir esta enfermedad y limitar en la medida de lo posible los daños personales y económicos provocados.

En este contexto, mediante el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, que incluye, entre otras cuestiones, limitaciones a la libertad de circulación, con lo efectos que ello supone para la ciudadanía.

Este estado de alarma sanitaria que ha sido prorrogado en varias ocasiones hasta el pasado 22 de junio, ha afectado a todos los ámbitos de la sociedad y la economía, y, en particular, ha alterado por completo el normal funcionamiento del ámbito deportivo, con la suspensión en muchos casos, o con el aplazamiento, en otros, de todas las competiciones y pruebas deportivas hasta la finalización del aislamiento.

En este contexto, el pasado 17 de marzo la UEFA por unanimidad de sus 55 federaciones y ante la imposibilidad de garantizar la seguridad de la competición y la preparación de los futbolistas, decidió aplazar la fase final de la competición europea prevista para junio de 2020. La cita futbolística se disputará probablemente durante el verano de 2021.

Por lo expuesto, el presente Decreto Foral prorroga la vigencia de las medidas fiscales establecidas en el Capítulo II del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 125/2019, de 21 de agosto mencionado, hasta el 31 de diciembre del año en que se celebre la fase final de la «UEFA Euro 2020».

DECRETO FORAL NORMATIVO 10/2020, de 6 de octubre, de medidas tributarias adicionales urgentes en la Norma Foral General Tributaria, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados y en el Tributo sobre el Juego mediante la explotación de

máquinas o aparatos automáticos, relacionadas con la COVID-19. (BOB nº 193 de 07/10/2020 (NFGT, IRPF, IS, ITPYAJD, TJ))

El 11 de marzo de 2020 se declaró por la Organización Mundial de la Salud la situación de emergencia de salud pública ocasionada por la COVID-19, declarada como pandemia internacional y mediante el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, se declaró el estado de alarma para la gestión de la situación de la crisis sanitaria provocada por la COVID-19 en todo el territorio del Estado, que finalizó el 21 de junio de 2020.

Desde la declaración del estado de alarma la Diputación Foral de Bizkaia, en el ámbito de las competencias tributarias reconocidas en virtud del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, ha ido adoptando, en el Territorio Histórico de Bizkaia, entre otras, una serie de medidas de carácter fiscal a fin de mitigar los efectos derivados de dicha situación de alarma sanitaria.

Inicialmente se aprobaron el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, que fue complementado por una serie de disposiciones dictadas en su desarrollo, y el Decreto Foral Normativo 3/2020, de 28 de abril, de medidas tributarias extraordinarias complementarias derivadas de la emergencia sanitaria COVID-19, cuyas medidas han tenido como objetivo fundamental flexibilizar los plazos que condicionan la aplicación de ciertos tratamientos tributarios en el ámbito de la imposición directa a fin de proteger a los y las contribuyentes más vulnerables, como son las personas físicas y las micro y pequeñas empresas, estando las mismas alineadas con las medidas que han sido adoptadas en otros países de nuestro entorno.

Con posterioridad, una vez iniciada la denominada fase de desescalada, se aprobó el Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, que contiene una serie de preceptos cuyo contenido se

encuadra en el plan urgente de reactivación del territorio aprobado por la Diputación Foral de Bizkaia, denominado Bizkaia aurrera!, en el que se incluyen medidas fiscales coyunturales de activación económica en el ámbito de sus competencias, catalogadas como «de choque». A continuación, fueron aprobados dos Decretos Forales Normativos adicionales, cuyo ámbito de aplicación se circunscribe a la esfera de la imposición indirecta.

Por último, se aprobó el Decreto Foral Normativo 7/2020, de 16 de junio, de medidas tributarias de reajuste en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, relacionadas con la COVID-19, que al objeto de complementar las disposiciones normativas urgentes anteriormente mencionadas, establece una serie de medidas adicionales entre la que destaca la eliminación del pago fraccionado en el Impuesto sobre Sociedades para aquellas empresas que se han visto afectadas en mayor medida por la crisis sanitaria, a fin de no mermar su ya exigua liquidez, e introduce ajustes de carácter técnico con la finalidad de corregir dos errores identificados en el articulado del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19.

Ahora, mediante este Decreto Foral Normativo, que consta de 6 artículos, una disposición adicional y tres disposiciones finales, se pretende complementar algunas de las medidas introducidas en las disposiciones citadas, así como introducir determinados ajustes en ciertos tratamientos tributarios a fin de paliar los efectos negativos que en la tributación de determinados contribuyentes está ocasionando esta situación sanitaria tan excepcional.

En el artículo 1, se introducen modificaciones en la Norma Foral General Tributaria, en

relación con el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios y de las notificaciones tributarias. De esta manera, se incorporan con carácter permanente al marco tributario general de Bizkaia, mecanismos de desarrollo de determinadas actuaciones tributarias de forma no presencial, mediante videoconferencia o por vía telemática, siguiendo la estela de las medidas que, con carácter transitorio, fueron aprobadas mediante la Orden Foral 1106/2020, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se desarrolla el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, en materia de realización de determinadas actuaciones tributarias mediante videoconferencia y por vía electrónica.

Concretamente, el artículo 1 de la citada Orden Foral dispuso que, hasta el 31 de diciembre de 2020, las actuaciones de comprobación limitada, las actuaciones inspectoras, las actuaciones de recaudación y las actuaciones de los procedimientos sancionadores desarrolladas, por la Hacienda Foral de Bizkaia pueden ser realizadas mediante videoconferencia, previa conformidad de las personas interesadas, siempre que la naturaleza de las mismas lo permita, que las personas con las que se entiendan dichas actuaciones dispongan de los medios necesarios para ello, y que el personal que las lleve a cabo reconozca la identidad de las referidas personas y así lo haga constar expresamente. Esta medida formaba parte de un paquete más amplio de medidas que estaban siendo estudiadas y analizadas en el seno de la Diputación Foral de Bizkaia, y que, en un futuro próximo, darán lugar a cambios permanentes en materia de Administración telemática.

Pues bien, en este contexto, se considera preciso modificar la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, para posibilitar la realización de actuaciones, a través de videoconferencia u otros sistemas similares en los procedimientos de aplicación de los tributos, en general, a fin de favorecer el ejercicio de derechos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los y las contribuyentes.

Asimismo, y con la misma pretensión de avanzar hacia una Administración electrónica, se hace una remisión reglamentaria para poder determinar la obligatoriedad de comunicarse con la Administración tributaria utilizando sólo medios electrónicos, eliminando determinadas condiciones para llevar a cabo la misma.

El artículo 2 se dedica a las medidas introducidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así, en primer lugar, se introduce un nuevo supuesto de exención que será de aplicación a las cantidades percibidas en concepto de ingreso mínimo vital, introducido por el Real Decreto-ley 20/2020, de 29 de mayo, por el que se establece el ingreso mínimo vital, estableciendo para dicha prestación el mismo tratamiento tributario regulado en el artículo 9.27 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el artículo 12.1 a) del Reglamento de dicho Impuesto, para la Renta de garantía de ingresos, aprobada por la Ley 18/2008, de 23 de diciembre, para la Garantía de Ingresos y para la Inclusión Social.

Seguidamente, se determina la calificación, dentro de las diferentes fuentes de renta gravadas por el Impuesto, que corresponde a las prestaciones por cese de actividad, reguladas en el artículo 17 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y en los artículos 9 y 10 del Real Decreto-Ley 24/2020, de 26 de junio, de medidas sociales de reactivación del empleo y protección del trabajo autónomo y de competitividad del sector industrial. Estas prestaciones tendrán la consideración de rendimiento de la actividad económica de la persona que genere el derecho a su percepción, en coherencia con el tratamiento otorgado a otras rentas percibidas por contribuyentes que realizan actividades económicas, como pueda ser el caso de aquellas que se corresponden con supuestos de incapacidad temporal.

Por último, y en vista de la continuación de los efectos económicos negativos derivados de la situación de pandemia mundial en la que aún

nos encontramos, se exonera de la obligación de autoliquidar e ingresar el pago fraccionado a cuenta del Impuesto correspondiente al tercer trimestre de 2020 a las personas físicas que realizan actividades económicas, tal y como ya se estableciera en relación con los pagos fraccionados correspondientes a los dos primeros trimestres del año en el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de Marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19.

En el artículo 3, dando continuidad a las medidas de flexibilización introducidas por las disposiciones anteriormente citadas, consistiendo la mayoría de ellas en el establecimiento de una ampliación de plazos en relación con aquellos recogidos en la normativa vigente, en relación con el Impuesto sobre Sociedades y en materia de deducción por creación de empleo, se amplía de dos a seis meses el plazo durante el que no se computará la reducción del número de personas trabajadoras con contrato laboral indefinido a efectos de consolidación de la deducción siempre que se vuelva a contratar a un número igual de personas trabajadoras dentro de dicho plazo. Asimismo, se determina que el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2020 no será tenido en cuenta a efectos del cumplimiento del requisito de mantenimiento o aumento del salario de la persona trabajadora durante los períodos impositivos concluidos en los tres años inmediatos siguientes a la finalización del periodo impositivo en que se realizó la contratación, de tal manera que se presume su cumplimiento en dicho periodo.

En el artículo 4 se establece que las personas afectadas por un Expediente de Regulación Temporal de Empleo derivado de la COVID-19, seguirán considerándose trabajadoras de la empresa para la que prestaban sus servicios durante el tiempo en que dure el citado expediente en lo que se refiere al cumplimiento de los requisitos relativos a personas empleadas exigidos por la normativa tributaria reguladora de la imposición directa en Bizkaia. Esta medida desplegará sus efectos sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,

el Impuesto sobre Sociedades, e incluso el Impuesto sobre el Patrimonio, afectando, por ejemplo, a la calificación de una actividad como arrendamiento de inmuebles, a la consideración de una entidad como micro, pequeña o mediana empresa o a la aplicación del tipo mínimo regulado en el Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 5 se encarga de introducir una nueva exención objetiva en el Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, que será de aplicación a las escrituras de formalización de las moratorias de préstamos y créditos hipotecarios y de arrendamientos, préstamos, leasing y renting sin garantía hipotecaria que se produzcan en aplicación de la moratoria hipotecaria para el sector turístico, regulada en los artículos 3 a 9 del Real Decreto-Ley 25/2020, de 3 de julio de 2020, y de la moratoria para el sector del transporte público de mercancías y discrecional de viajeros en autobús, regulada en los artículos 18 al 23 del Real Decreto-ley 26/2020 de 7 de julio de 2020. Esta medida se incorpora a la normativa foral en coherencia con las medidas adoptadas con anterioridad con respecto a este tipo de operaciones.

En lo que se refiere al Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos y del recargo que recae sobre el mismo, el artículo 6 introduce medidas excepcionales que serán de aplicación en las autoliquidaciones que correspondan a partir del último trimestre de 2020.

En relación con este Tributo, el pasado mes de junio se aprobó en nuestro territorio la Orden Foral 1074/2020, de 5 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se desarrolla el régimen de autoliquidación y pago del Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, y del recargo que recae sobre el mismo, correspondiente a las máquinas cuyos permisos de explotación queden temporalmente suspendidos en su efectividad como consecuencia de las medidas urgentes adoptadas en el sector del juego para

hacer frente al impacto de la COVID-19, con el objetivo fundamental de desarrollar el régimen de autoliquidación y pago de dicho Tributo sobre el Juego y del recargo que recae sobre el mismo, correspondiente a las máquinas cuyos permisos de explotación quedaron temporalmente suspendidos en su efectividad, hasta 30 de septiembre de 2020, como consecuencia de las medidas urgentes adoptadas en el sector del juego para hacer frente al impacto de la COVID-19.

De acuerdo con lo dispuesto en la Orden Foral 1074/2020 mencionada, las y los contribuyentes no tienen que presentar autoliquidaciones, ni se les pasará cargo alguno, por los períodos de liquidación trimestrales durante los cuales tengan suspendidos todos los permisos de explotación de máquinas de juego de los que sean titulares, como consecuencia de las medidas urgentes adoptadas en el sector del juego para hacer frente al impacto de la COVID-19, no resultando aplicable durante el plazo de suspensión general el procedimiento de ingreso a través de domiciliación bancaria del Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, y de su recargo. De manera que, en caso de que se solicite el levantamiento anticipado de la citada suspensión antes de que finalice el plazo de la misma, las y los contribuyentes estarán obligados a presentar las autoliquidaciones correspondientes a las máquinas y a los trimestres a los que afecte dicho levantamiento anticipado.

La situación provocada por la pandemia está teniendo un impacto muy negativo en el ámbito del juego mediante máquinas recreativas por encontrarse este muy vinculado al sector de la hostelería, el cual ha visto enormemente mermada su actividad una vez iniciada la denominada fase de desescalada y con posterioridad a la finalización del estado de alarma debido a las especiales medidas de protección establecidas para el mismo. A esto se une el hecho de que determinados establecimientos, ante una expectativa de recuperación en los meses estivales, solicitaron un levantamiento de la suspensión general

establecida hasta el 30 de septiembre de 2020 por el Decreto 84/2020, de 30 de junio, de medidas urgentes en el sector del juego para hacer frente al impacto del COVID-19.

Así, para paliar estos efectos negativos y en línea con las medidas ya adoptadas en relación con anteriores trimestres, se modifica la Norma Foral 3/2005, de 10 de marzo, por la que se regula el Tributo sobre el Juego en el Territorio Histórico de Bizkaia, estableciéndose el prorratoe por meses naturales de la cuota fija anual correspondiente a las máquinas de juego en el año en que se obtenga la autorización o permiso de explotación, o en el que se produzca su suspensión, revocación o extinción. Asimismo, se establece la obligación, para aquellos y aquellas contribuyentes acogidos al procedimiento de ingreso mediante domiciliación bancaria, de presentar, en todo caso, la autoliquidación relativa al último trimestre de 2020.

Por último, en la disposición adicional única, se establece la aplicación en el Territorio Histórico de Bizkaia de las exenciones correspondientes a operaciones relacionadas con el Fondo de apoyo a la solvencia de las empresas estratégicas a las que se refiere el apartado 11 del artículo 2 del Real Decreto-ley 25/2020, de 3 de julio, de medidas urgentes para apoyar la reactivación económica y el empleo.

Acuerdo de la Diputación Foral por el que se declaran como actividades prioritarias a efectos de mecenazgo en el Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2020, dentro del ámbito de la investigación orientada a la lucha contra la COVID-19, los proyectos de investigación «Desarrollo y validación de test serológicos escalables para la identificación de individuos seropositivos frente a la COVID-19» y «Desarrollo de herramientas analíticas y metabólicas para el diagnóstico serológico de la población general frente al SARS-CoV-2» llevados a cabo por la Asociación Centro de Investigación Cooperativa en Biociencias CIC Biogune, con el alcance previsto en los artículos 1 y 3 de la Orden Foral 1367/2020, de 29 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas. (BOB nº 194 de 08/10/2020 (MAP))

El artículo 3 del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, establece que, a efectos de lo indicado en el artículo 31 de 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, la investigación orientada a la lucha contra la COVID-19 tiene la consideración de ámbito prioritario para el año 2020, así como que corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia determinar las entidades declaradas como prioritarias en el citado ámbito.

Este precepto se encuentra desarrollado en la Orden Foral 1367/2020, de 29 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se establecen los requisitos y el procedimiento a cumplimentar para la declaración de prioritarias de las actividades de investigación orientadas a la lucha contra la COVID-19 desarrolladas en el año 2020, cuyo artículo 2 reitera que, una vez completado el expediente, la declaración como prioritaria de las actividades de investigación orientadas a la lucha contra la COVID-19, concurriendo los requisitos exigibles, la debe efectuarla Diputación Foral de Bizkaia, a propuesta del diputado foral de Hacienda y Finanzas.

En este contexto, el pasado 4 de septiembre de 2020, D. José María Mato de la Paz, actuando en nombre y representación de la Asociación Centro de Investigación Cooperativa en Biociencias CIC Biogune, NIF G-95229142, presentó escrito mediante el que solicitó la declaración como prioritarias en 2020 de los siguientes proyectos de investigación orientados a la lucha contra la COVID-19 llevados a cabo por la referida entidad:

1. Desarrollo y validación de test serológicos escalables para la identificación de individuos seropositivos frente a la COVID-19.
2. Desarrollo de herramientas analíticas y metabólicas para el diagnóstico

serológico de la población general frente al SARS-COV-2.

De conformidad con lo indicado en el informe elaborado por la Jefatura del Servicio de Tributos Directos de la Hacienda Foral de Bizkaia de 23 de septiembre de 2020, que sirve de motivación al presente acuerdo, los citados proyectos cumplen los requisitos objetivos y subjetivos exigidos en el artículo 3 del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, y en el artículo 1 de la Orden Foral 1367/2020, de 29 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, para poder ser declarados como actividades prioritarias de mecenazgo en 2020. Asimismo, la solicitud de declaración de actividad prioritaria ha sido presentada dentro del plazo fijado al efecto en el artículo 2 de dicha Orden Foral 1367/2020, de 29 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, siguiendo el procedimiento establecido en el citado precepto.

ORDEN FORAL 1738/2020, de 19 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se desarrolla el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, en materia de aplazamientos excepcionales de deudas tributarias. (BOB nº 203 de 22/10/2020)

El 18 de marzo de 2020, se publicó en el «Boletín Oficial de Bizkaia» el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, el cual tuvo por objeto el establecimiento de medidas tributarias dirigidas a dar una respuesta inmediata al impacto económico negativo producido por la emergencia sanitaria generada por la COVID-19, especialmente en lo que a las PYMES y a las personas autónomas se refiere, así como a garantizar los derechos de las y los contribuyentes en la situación excepcional producida por dicha emergencia sanitaria.

Una de las principales medidas adoptadas en el citado Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de

marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, consistió en el otorgamiento a las personas físicas que realizan actividades económicas y a las microempresas y pequeñas empresas definidas en el artículo 13 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, de la posibilidad de acogerse a un aplazamiento excepcional de las deudas tributarias cuyo período voluntario de pago concluyera entre el 16 de marzo y el 1 de junio de 2020, sin prestación de garantía ni devengo de intereses de demora.

De conformidad con lo indicado en el artículo 5 del citado Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, el ingreso de las deudas así aplazadas se suspendió durante un período de tres meses contado desde la finalización del período voluntario de pago, a partir del cual deben ser abonadas en 6 cuotas mensuales de idéntico importe, lo que conlleva que, por el juego de las diferentes ampliaciones del plazo voluntario de pago de las deudas cuyo período voluntario de pago finalizó entre el 16 de marzo y el 1 de junio, estos aplazamientos excepcionales de deudas tributarias deban ser abonados entre septiembre de 2020 y febrero de 2021, ambos inclusive, mediante el cargo en cuenta de una cuota mensual igual a la sexta parte de su importe, en el plazo comprendido entre los días 25 de cada mes, o inmediato hábil posterior, y los tres días hábiles siguientes.

A todos estos efectos, el apartado siete del repetido artículo 5 del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, específicamente indica que los aplazamientos excepcionales de deudas tributarias regulados en dicho precepto no se ven afectados por lo dispuesto en el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia aprobado mediante Decreto Foral 125/2019, de 21 de agosto, de la Diputación Foral de Bizkaia.

Esta previsión que, entre otras cosas, ha permitido que no se compensen de oficio las cuotas de los aplazamientos excepcionales solicitados en período voluntario con los importes

de las subvenciones o de las devoluciones de impuestos reconocidas a las y los contribuyentes acogidos a los mismos, para así mejorar su liquidez, también conlleva que no exista ninguna previsión legal específica para los casos en los que los referidos contribuyentes no atiendan al pago de las fracciones de dichos aplazamientos excepcionales a su vencimiento.

Por ello, resulta necesario regular los efectos del impago de las cuotas del aplazamiento excepcional de deudas tributarias del artículo 5 del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, en relación con lo cual, se entiende oportuno tratar esta cuestión en los mismos términos en los que se encuentra regulada con carácter general, para los fraccionamientos ordinarios, en el artículo 34 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral 125/2019, de 21 de agosto, de la Diputación Foral de Bizkaia.

Adicionalmente, también resulta oportuno regular la posibilidad de que las y los contribuyentes acogidos al aplazamiento excepcional del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, puedan renunciar al mismo, con objeto de solicitar en ese mismo momento un aplazamiento ordinario de la deuda pendiente de pago, lo que, en su caso, podría permitirles extender el plazo de pago de la citada deuda más allá del 25 de febrero de 2021.

ORDEN FORAL 1745/2020, de 19 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 2282/2016, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios. (BOB nº 207 de 28/10/2020 (PROC))

La Orden Foral 2282/2016, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios, regula la presentación de dicho modelo.

Desde su aprobación ha sido objeto de sucesivas modificaciones, concretamente en 2018 y 2019, al objeto, entre otros, de adaptar el modelo a la obligación de suministro de información para las entidades que lleven a cabo operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones o de distribución de prima de emisión, cuando se trate de valores no admitidos a cotización oficial y de introducir nuevos campos en relación con las ventas de derechos de suscripción.

La mejora continua en la gestión de los tributos implica que la información que se requiere sea lo más precisa posible y este coordinada con las Administraciones de nuestro entorno para un efectivo suministro de información de las obligaciones de carácter informativo.

Así, por medio de la presente Orden Foral se modifica el modelo 198 principalmente con la finalidad de adaptar el mismo a la información necesaria para asistir al contribuyente en la llevanza de su cartera de valores negociados.

En este sentido, se modifica el campo «clave de código», para establecer como regla general, que la identificación de los valores se realice mediante el ISIN y NIF del emisor.

De forma paralela, se reserva el campo «código emisor» a la identificación mediante el NIF de emisor y se crea un nuevo campo «código ISIN», para recoger la identificación adicional de este código de identificación de los valores.

Por otra parte, se modifica el campo «clave de origen», para diferenciar las transmisiones lucrativas mortis causa e inter vivos, aclarándose también que la entrega de acciones liberadas se considera una operación a título oneroso.

También se modifica el campo «clave de operación», incluyendo nuevas claves para las operaciones relativas a split y contrasplit de valores (clave L), entrega de acciones liberadas (clave X), y operaciones de fusión y escisión con diferimiento (claves Y y Z, respectivamente). Por su parte, se reordenan las claves relativas a las operaciones de reducción de capital,

distinguiendo entre las relacionadas con devolución de aportaciones (claves G e I), y las nuevas claves relativas a las procedentes de amortización de valores (nueva clave J) y las procedentes de beneficios no distribuidos (nueva clave K).

Por otro lado, se modifica el campo «clave de mercado», para diferenciar los mercados secundarios oficiales de valores de la Unión Europea y del resto de países.

Asimismo, se añade un nuevo campo relativo a los gastos de la operación, información adicional necesaria para la cartera de valores del contribuyente, otro como la identificación de determinadas operaciones relacionadas (nuevo campo denominado «número de orden de la operación relacionada»), así como para las compensaciones monetarias entregadas o recibidas en operaciones de reestructuración empresarial.

Además, se crea un nuevo campo «hora de la operación», relativo a las operaciones intradía, para conocer el orden en el que se ha producido la secuencia de operaciones.

Por último, se modifica el campo «naturaleza del declarante», que actualmente figura como una marca en el tipo de registro 1, pasándolo al tipo de registro 2, mejorando de esta forma las validaciones informáticas precisas para evitar los errores que se venían produciendo en algunas operaciones.

Acuerdo relativo a la subsanación de un error en el texto en euskera del párrafo segundo del artículo 6 del decreto foral normativo 10/2020, de 6 de octubre, de medidas tributarias adicionales urgentes en la norma foral general tributaria, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el impuesto sobre sociedades, en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y en el tributo sobre el juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, relacionadas con la COVID-19. (BOB nº 208 de 29/10/2020 (NFGT, IRPF, IS, ITPyAJD, TJ)

El día 7 de octubre de 2020 se publicó en el «Boletín Oficial de Bizkaia» el Decreto Foral Normativo 10/2020, de 6 de octubre, de medidas tributarias adicionales urgentes en la Norma Foral General Tributaria, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados y en el Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, relacionadas con la COVID-19, cuya convalidación por parte de las Juntas Generales de Bizkaia tuvo lugar en el pleno del día 21 de octubre de 2020.

En el citado trámite de convalidación ha sido observado un error en el texto en euskera, contenido en el párrafo segundo del artículo 6 de dicho Decreto Foral Normativo, que alude al prorr泄o de la cuota por trimestres naturales en vez de al prorr泄o por meses naturales correctamente establecido en el texto en castellano.

ORDEN FORAL 1808/2020, de 29 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 215 de 09/11/2020 (IS, FI))

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 mediante 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.

En concreto, además de introducir algunas precisiones de carácter técnico, se incorpora la nueva Deducción para el fomento de la implantación en los años 2020 y 2021 de un sistema informático que garantice la trazabilidad e inviolabilidad de los registros que documenten entregas de bienes y prestaciones de servicios y que cumpla la obligación de llevanza de un libro registro de operaciones económicas en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, prevista en la Disposición transitoria vigesimoquinta de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, introducida por la Norma Foral 5/2020, de 15 de julio, por la que se establece un sistema integral de control de los rendimientos de las actividades económicas, así como medidas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante la modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Norma Foral del Impuesto sobre Patrimonio y la Norma Foral

General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Por lo expuesto, la presente Orden Foral tiene por objeto aprobar un nuevo modelo 20R que, recoja las modificaciones mencionadas.

DECRETO FORAL 100/2020, de 24 de noviembre, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de Administración Electrónica. (BOB nº 228 de 26/11/2020 (PROC))

La Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia establece en su exposición de motivos como un objetivo prioritario el fomento de la utilización y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las relaciones entre la Administración tributaria y las y los contribuyentes. Este objetivo se ha plasmado a lo largo de su articulado y en sus disposiciones reglamentarias de desarrollo, promoviendo la utilización de las técnicas y medios mencionados para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las y los contribuyentes y la prestación de otros servicios relacionados con la Hacienda Foral.

Ya bajo la vigencia de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia de 1986 se dieron los primeros pasos en esta dirección, mediante la implantación en el año 2000 de una oficina virtual o plataforma de transmisión telemática en entorno seguro, con un sistema propio de identificación y firma electrónica, a través del que se materializan las relaciones de carácter tributario con el Departamento de Hacienda y Finanzas, conocido como Servicio Bizkaibai.

En 2009, se aprobó el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio, como desarrollo de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en cuyo Capítulo IV del Título II se regula la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos

en la gestión tributaria, procediendo a refundir la mayoría de las disposiciones existentes hasta aquella fecha en relación con el Servicio BizkaiBai y con la canalización de las relaciones entre la Administración y las y los obligados tributarios por medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

Al amparo de este marco normativo, la Hacienda Foral ha ido desarrollando múltiples aplicaciones y procesos automatizados, así como diferentes canales de comunicación telemática que facilitan a la vez que agilizan el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los y las contribuyentes.

Los avances de la Administración tributaria de Bizkaia en una clara apuesta por la progresiva utilización de medios informáticos, electrónicos y telemáticos en el ámbito de la asistencia a las y los obligados tributarios han sido notables. Entre los hitos más recientes en este camino, destacamos la integración en 2017 de los programas de ayuda específicos para cada obligación tributaria en la Plataforma BILA o el incremento constante del número de contribuyentes acogidos al sistema Rentanet Etxean hasta asumir el reto de llegar, a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, al colectivo total de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la campaña a celebrar en 2021, ofreciendo un servicio de asistencia de similar calidad e intensidad a dicho sistema, ampliándolo además a los y las contribuyentes del Impuesto sobre el Patrimonio. El más reciente y uno de los más novedosos ha supuesto la incorporación con carácter permanente a las previsiones contenidas en la Norma Foral General Tributaria de mecanismos de desarrollo de determinadas actuaciones tributarias de forma no presencial, mediante videoconferencia o por vía telemática, siguiendo la estela de las medidas que, con carácter transitorio, fueron aprobadas mediante la Orden Foral 1106/2020, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se desarrolla el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, en materia de realización de determinadas actuaciones tributarias mediante videoconferencia y por vía electrónica.

En el marco jurídico establecido mediante el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 62/2015, de 5 de mayo, de Administración Electrónica, se produjo la puesta en funcionamiento de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante la Orden Foral del diputado foral de Presidencia 4040/2015, de 22 de mayo, cuya creación había tenido lugar tres años antes, mediante el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 77/2012, de 17 de abril, por el que se crea la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia y se regulan las sedes electrónicas de la Administración Foral de Bizkaia.

Tras la puesta en marcha de su sede electrónica, la Diputación Foral de Bizkaia inició un proceso de migración de los servicios telemáticos que se prestan a la ciudadanía desde las Oficinas Virtuales de los distintos Departamentos a la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, de conformidad con la mencionada normativa de Administración electrónica.

En lo que se refiere al Departamento de Hacienda y Finanzas, el proceso de migración se ha ido abordando de manera paulatina. Así, en 2018 se culminaron los desarrollos tecnológicos precisos para poder incorporar la notificación de la práctica totalidad de los actos administrativos y demás acuerdos que debían ser objeto de notificación o comunicación a las y los obligados tributarios a la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia y, en paralelo, se han ido implementando los procesos tecnológicos precisos para poder incorporar los servicios telemáticos del Departamento de Hacienda y Finanzas que actualmente se prestan a través del Servicio BizkaiBai a la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia.

Recientemente, la Diputación Foral de Bizkaia ha aprobado una reglamentación integral de los registros electrónicos de documentos de la Administración Foral mediante el Decreto Foral 6/2020, de 4 de febrero, de la Diputación Foral de Bizkaia, del registro electrónico general de documentos de la Diputación Foral de Bizkaia, que viene a sustituir y actualizar a la aprobada en 2015, así como una reglamentación más

específica, en particular, la relativa al registro electrónico general de apoderamientos, creado y regulado por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 89/2020, de 13 de octubre, que prevé la utilización de una misma infraestructura tecnológica y organizativa para el desarrollo de las funciones de registro electrónico de apoderamientos en lo relativo a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, todo ello, sin perjuicio de las especialidades que las características de la gestión tributaria aconsejan mantener.

La pretensión de la Hacienda Foral de avanzar hacia una Administración tributaria eminentemente electrónica se ha visto afectada de forma decisiva por la situación de emergencia sanitaria provocada por la COVID-19, lo que ha originado, también en este ámbito, importantes retrasos en la conclusión de los procesos de adaptación necesarios para hacer efectiva la migración completa, posponiéndose la misma al 1 de agosto de 2021.

Este Decreto Foral está constituido por un único artículo con tres apartados diferenciados, teniendo cada uno de ellos una fecha de efectos específica. Adicionalmente, contiene una disposición adicional, dos disposiciones transitorias, cuyo contenido es de suma importancia para completar la transición hacia una Administración electrónica y una disposición derogatoria.

En el apartado Primero del artículo único de este Decreto Foral, se introducen las modificaciones en el Reglamento de Gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia cuya fecha de efectos se difiere hasta el 1 de agosto de 2021. Así, entre los cambios realizados, cabe destacar, la idea de la Hacienda Foral de Bizkaia de que la asistencia al contribuyente se realice preferentemente utilizando medios telemáticos y mediante Orden Foral del diputado o diputada foral de Hacienda y Finanzas se determinará, en función de los medios disponibles y del estado de la tecnología aplicable, el alcance de esa asistencia, e incluso se podrá determinar el personal que pueda llevarla a cabo. Se

complementa con la previsión de la asistencia a las y los obligados tributarios por canales telefónicos y la utilización de los medios de contraste oportunos para la identificación de las partes actuantes.

Es otra cuestión de gran trascendencia la inclusión de los supuestos en los que existirá obligación de relacionarse con la Administración tributaria a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, en aras de facilitar la gestión tributaria y mejorar la asistencia a la ciudadanía, destacando la posibilidad de que, por un lado, la Administración tributaria establezca que el cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias deba realizarse por este medio, y por otro, de que las normas propias de cada tributo o aquellas otras en las que se regulan las obligaciones tributarias formales o de suministro de información establezcan supuestos específicos en los que exista la mencionada obligación de relacionarse a través de la sede electrónica.

Asimismo, en materia de representación y tras la entrada en vigor del registro electrónico de apoderamientos, se ha procedido a regular de forma exhaustiva para el ámbito tributario las facultades con las que el representante puede actuar en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, estableciéndose, adicionalmente, supuestos específicos de acreditación, entre los que se encuentra la entrega de claves facilitadas por la Administración al representante para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Asimismo, se mantiene la especialidad propia del ámbito tributario relativa a los convenios o acuerdos de colaboración con entidades y asociaciones reconocidas para la utilización de la sede electrónica por parte de profesionales colegiados en nombre de terceras personas.

Con el objetivo de mejorar la sistemática de la normativa reguladora de la gestión de los tributos, se ha incluido en el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, el contenido del Decreto Foral 50/2012, de 20 de marzo, por el que se regulan las

notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos del Departamento de Hacienda y Finanzas, adaptándolo al nuevo marco normativo de la Administración electrónica en cuestiones tributarias y procediéndose, por lo tanto, a la derogación de este último.

Respecto del apartado Segundo del artículo único de este Decreto Foral, continuando con las modificaciones que afectan a la figura del representante, se recoge la modificación del artículo 70 del Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, que se ocupa de la representación legal. En este sentido, con efectos desde el 28 de febrero de 2021, se establecen cuatro supuestos en los que la representación se inscribirá de oficio en el registro electrónico general de apoderamientos por parte de la Administración tributaria. Así, se procederá a la inscripción de oficio de la representación en el caso de fallecimiento del cónyuge o de la pareja de hecho, en el de los menores de edad, en el de las entidades sin personalidad jurídica y en el supuesto de extinción o disolución sin liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica.

Por último, en el apartado Tercero del artículo único, y con efectos a partir de la entrada en vigor del presente Decreto Foral, se establece una precisión técnica y se modifica el apartado que regula el periodo de validez de los certificados tributarios. Finalmente, se incluye en el ámbito de la asistencia tributaria la posibilidad de confeccionar borradores de declaración y/o de autoliquidación al objeto de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y la participación activa del personal adscrito al Departamento de Hacienda, todo ello enmarcado dentro del proceso de implantación de procesos telemáticos que viene a mejorar de forma sustancial el ya mencionado sistema Rentanet Etxean en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, extendiendo la posibilidad de emitir los precitados borradores en otras figuras impositivas.

En lo que a la Disposición adicional única se refiere, en la misma se plasma un hito de especial

relevancia, como es la obligatoriedad, cuando esta no estuviera previamente establecida, del cumplimiento por vía telemática de todas las obligaciones tributarias, incluidas las formales, correspondientes a impuestos cuyos períodos impositivos, de declaración o liquidación se inicien a partir del 1 de enero de 2021, o que se devenguen desde esa fecha, incluyéndose en estos supuestos la obligación de relacionarse con el departamento de Hacienda y finanzas por vía telemática. Esta misma obligación de relacionarse por vía telemática se aplicará, asimismo, a las obligaciones generales de suministro de información correspondientes a las operaciones realizadas a partir del 1 de enero de 2021. Adicionalmente, se determina que la relación de obligaciones tributarias que deberán cumplirse exclusivamente a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia a las que se refiere esta disposición adicional, así como las condiciones de cumplimiento y las exclusiones que procedan, se establecerán mediante Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas.

Debe destacarse la especial trascendencia que en la presente disposición tiene el derecho transitorio, ya que, en la Disposición transitoria primera se regula la posibilidad para los y las contribuyentes y, también en ciertos supuestos y circunstancias, para sus representantes, de actuar de forma voluntaria a través de la sede electrónica, hasta su introducción obligatoria el 1 de agosto de 2021 en el ámbito tributario, coexistiendo hasta tal fecha con el Servicio Bizkaibai, y se establece el régimen de correspondencias entre las facultades del apoderado reguladas en el presente Reglamento y las integradas en dicho Servicio.

En cuanto a la Disposición transitoria segunda, en ella se regulan los términos en los que se mantendrá la validez de los poderes de representación otorgados en el marco de los convenios o acuerdos de utilización telemática del Servicio Bizkaibai, para actuar a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia a partir del 1 de agosto de 2021.

Todo lo anterior hace preciso modificar el Reglamento de gestión de los Tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio, a los efectos de introducir las adaptaciones normativas que se ajusten a los hitos expuestos.

DECRETO FORAL NORMATIVO 11/2020, de 1 de diciembre, de medidas de prórroga y otras medidas urgentes relacionadas con la COVID-19. (BOB nº 232 de 02/12/2020 (PROC))

Desde la declaración del estado de alarma el pasado 14 de marzo para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19, la Diputación Foral de Bizkaia ha adoptado una serie de medidas tributarias excepcionales y urgentes a fin de mitigar el impacto negativo de esta crisis sanitaria, en ejercicio de las competencias tributarias reconocidas en virtud del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Las primeras medidas se aprobaron mediante el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, que fue complementado por una serie de disposiciones dictadas en su desarrollo, y el Decreto Foral Normativo 3/2020, de 28 de abril, de medidas tributarias extraordinarias complementarias derivadas de la emergencia sanitaria COVID-19, con el objetivo fundamental de proteger a los y las contribuyentes más vulnerables, fundamentalmente las personas físicas y las micro y pequeñas empresas, cuyo contenido se encontraba alineado con las medidas que han sido adoptadas por los otros dos Territorios Históricos, así como por los países de nuestro entorno.

Con posterioridad, y una vez se fueron reduciendo, y finalmente eliminando, tras la terminación del estado de alarma el 21 de junio de 2020, las medidas de confinamiento y en muchos casos de paralización de la actividad, se adoptaron nuevas medidas urgentes que permitirían incentivar la realización de determinadas actividades dentro del plan Bizkaia Aurrera! mediante la aprobación del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo,

de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19.

Complementariamente, se aprobaron dos Decretos Forales Normativos, cuyo ámbito de aplicación se circunscribe a la esfera de la imposición indirecta.

Coincidiendo con la terminación del estado de alarma, se aprobó el Decreto Foral Normativo 7/2020, de 16 de junio, de medidas tributarias de reajuste en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, relacionadas con la COVID-19. Sin embargo, debido a que la salida de la pandemia está siendo un proceso largo y con importantes retrocesos e incertidumbres, la Diputación Foral de Bizkaia aprobó iniciado el otoño, el Decreto Foral Normativo 10/2020, de 6 de octubre, de medidas tributarias adicionales urgentes en la Norma Foral General Tributaria, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados y en el Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, relacionadas con la COVID-19, con el objetivo fundamental de complementar las disposiciones normativas urgentes anteriormente mencionadas y ajustar determinados tratamientos tributarios a fin de paliar los efectos negativos derivados de la tributación sobre determinados contribuyentes.

De nuevo, ante el notable incremento en la transmisión de la COVID-19, el pasado 25 de octubre se decreta el estado de alarma en todo el territorio del Estado mediante el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declara el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2, otorgando amplias facultades de gestión de la situación a las comunidades autónomas y estableciéndose, entre otras,

limitaciones de la libre circulación de las personas en horario nocturno, la posibilidad de limitar la entrada y salida de los territorios de las comunidades autónomas, así como de ámbitos territoriales de carácter geográficamente inferior, la posibilidad de limitar la permanencia de grupos de personas en espacios públicos y privados o la posibilidad de que las comunidades autónomas puedan imponer la realización de prestaciones personales obligatorias en el ámbito de sus sistemas.

Seguidamente, en el ámbito de la CAPV se aprueba el Decreto 36/2020, de 26 de octubre, del Lehendakari, por el que se determinan medidas específicas de prevención, en el ámbito de la declaración del estado de alarma, como consecuencia de la evolución de la situación epidemiológica y para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2 y que es modificado con posterioridad por el Decreto 38/2020, de 6 de noviembre, del Lehendakari.

Las medidas contempladas por este último Decreto 38/2020, de 6 de noviembre, han supuesto, una vez más, la paralización de prácticamente de todo el sector relacionado con la hostelería y establecimientos vinculados al juego y, en general, al ocio, así como restricciones sobre las limitaciones horarias establecidas en el mencionado Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre.

En este contexto, a raíz del alarmante incremento de la tasa de infecciones por COVID-19 en toda Europa, la Comisión Europea ha decidido poner en marcha un conjunto de medidas adicionales para contribuir a limitar la propagación del coronavirus y salvar vidas, así como medidas económicas y financieras que ayuden a paliar los efectos devastadores que esta crisis sanitaria está provocando en las económicas nacionales.

A pesar de que en el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia ya se estaban llevando a cabo medidas de diversa índole a efectos de proteger a las personas más vulnerables y de reactivar la economía, en concreto y entre otras, el ya mencionado plan Bizkaia aurreral, la vuelta

a un escenario con restricciones y limitaciones en todos los ámbitos, sociales y económicos, obligan de nuevo al establecimiento de nuevas medidas tributarias de impulso y apoyo a los contribuyentes más castigados por la crisis sanitaria y a la actividad económica de Bizkaia, así como a prorrogar o ampliar para el ejercicio 2021 muchas de las medidas que ya fueron establecidas para el 2020.

Así, este Decreto Foral Normativo, que se compone de 13 artículos, contiene dos Títulos que se corresponden con dos grupos de medidas claramente diferenciadas, de manera que en el primero de ellos se establece la prórroga de gran parte de las medidas contenidas básicamente en el Decreto Foral Normativo 3/2020, de 28 de abril y en el Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo mencionados con anterioridad y en el segundo se introducen otras medidas adicionales con carácter de urgencia.

Por lo que se refiere al Título I, se prorrogan las medidas dirigidas a flexibilizar y agilizar determinados tratamientos tributarios a fin de que los y las contribuyentes cuenten con plazos razonables que posibiliten su aplicación. De esta forma, en el artículo 1, dedicado al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se dispone la ampliación de ciertos plazos relacionados con el tratamiento que la inversión en vivienda habitual tiene a efectos de este impuesto, tales como el plazo para la materialización de las cantidades depositadas en cuentas vivienda o para la ejecución de las obras de construcción de la vivienda o entrega de cantidades a cuenta al promotor de aquélla, además de la ampliación del plazo para la reinversión en los supuestos de transmisión de la vivienda habitual con posterioridad a la adquisición de una nueva. A estos efectos, se amplía en 1 año el plazo para la materialización de las cuentas vivienda cuyo plazo finalice entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2021, estableciéndose en estos supuestos una ampliación de 6 a 7 años del plazo para proceder a la inversión.

De igual forma, se prorroga en 1 año el plazo para la construcción de vivienda cuando esta

finalice en el plazo señalado anteriormente y, asimismo, el plazo para materializar la reinversión de las cantidades obtenidas en la transmisión de la vivienda habitual pasa de dos a tres años para los supuestos de transmisión entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2021 o de adquisición de una vivienda habitual en ese mismo periodo de tiempo y posterior transmisión de la anterior vivienda habitual.

Adicionalmente, se establece la posibilidad de que las y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas apliquen en el ejercicio 2021 la deducción temporal por la realización de obras de renovación en la vivienda habitual así como la deducción extraordinaria por inversiones en microempresas, pequeñas o medianas empresas, reguladas en el artículo Uno y Dos, respectivamente, del artículo 2 del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19.

Por otra parte, y con la pretensión de dar continuidad al Plan de digitalización del comercio local puesto en marcha por la Diputación Foral de Bizkaia en el marco del plan Bizkaia aurrera!, se establece la posibilidad de aplicar en el periodo impositivo 2021 la deducción para el impulso de la digitalización del comercio local prevista en el apartado Tres del artículo 2 del mencionado Decreto Foral Normativo 4/2020, definiéndose en el apartado que la regula los gastos e inversiones que configuran la base de la deducción así como los requisitos y condiciones para su aplicación tanto en el periodo impositivo 2020 como en el 2021.

Así, entre otros, dan derecho a aplicar esta deducción las cuotas de suscripción o tarifas derivadas de la utilización de plataformas de venta online para la comercialización de productos y servicios, las tarifas satisfechas por la utilización de servicios de pasarela de pago on line o los gastos vinculados a la adquisición, suscripción, entrega, actualización o renovación del software necesario para la implantación de un sistema de comercio electrónico, así como

para la prestación de servicios de asistencia técnica a clientes, incluyendo los gastos de instalación e implantación correspondientes.

Es necesario precisar que esta deducción es incompatible con cualesquiera otros beneficios tributarios relacionados con las mismas inversiones o gastos y, en particular, con la deducción para el fomento de la implantación en los ejercicios 2020 y 2021 de un sistema informático que garantice la trazabilidad e inviolabilidad de los registros que documenten entregas de bienes y prestaciones de servicios y que cumpla la obligación de llevanza de un libro registro de operaciones económicas en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, regulada en la Disposición Transitoria Vigesimonovena de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Adicionalmente, se concreta que cuando las inversiones y gastos que dan derecho a aplicar esta deducción abarquen los periodos impositivos 2020 y 2021, el límite máximo de 300 euros será único para ambos periodos impositivos.

Por último, tal y como ya se estableciera en relación con los pagos fraccionados correspondientes a los tres primeros trimestres del año en el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19 y en el Decreto Foral Normativo 10/2020, de 6 de octubre, de medidas tributarias adicionales urgentes en la Norma Foral General Tributaria, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados y en el Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, relacionadas con la COVID-19, y en vista de la continuación de los efectos económicos negativos derivados de la situación de pandemia mundial, se exonera de la obligación de autoliquidar e ingresar el pago fraccionado a cuenta del Impuesto correspondiente al cuarto trimestre de 2020 a las personas físicas que realizan actividades económicas.

Por lo que se refiere al artículo 2, en el mismo se prorrogan y en su caso, regulan medidas que afectan al Impuesto sobre Sociedades y que están relacionadas con plazos recogidos en la normativa vigente. Primeramente, se vuelve a establecer una ampliación de plazos en la misma línea que la ya regulada en el Decreto Foral Normativo 3/2020, de 28 de abril, cuando los mismos vengan en 2021. Esta ampliación será de aplicación en relación con los plazos en los que debe llevarse a cabo la puesta a disposición de determinados elementos nuevos del inmovilizado material para que sea posible aplicar la amortización libre o acelerada, con los de materialización de las reinversiones que dan derecho a no integrar las rentas obtenidas en una transmisión previa a las que se refieren los artículos 36 y 38 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, con los de materialización de las cantidades destinadas a dotar la reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva, así como con los de sustitución de aquellos activos no corrientes o elementos patrimoniales que hubiesen servido para consolidar el derecho a aplicar determinadas deducciones respecto de los que no se hubiera cumplido en su totalidad el periodo de mantenimiento.

Asimismo, y para el año 2021, se mantienen algunas de las medidas establecidas con carácter extraordinario y calificadas como coyunturales y de choque, tales como la deducción extraordinaria por inversión en microempresas, pequeñas y medianas empresas, la elevación del límite de la deducción por creación de empleo, contemplada en el artículo 66 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de 5.000 euros a 7.500 euros y el mecanismo extraordinario de amortización acelerada para los activos nuevos que se adquieran en dicho año, así como la determinación de que los contratos de arrendamiento financiero suscritos o renegociados en 2021 podrán establecer cuotas decrecientes de recuperación del coste del bien y, sin embargo, aplicar lo dispuesto en el artículo 18 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

En lo que respecta a los proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica a los que se refiere el artículo 64 bis de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, como ya fuera establecido respecto de 2020 en el apartado Cuarto del artículo 3 del Decreto Foral Normativo 3/2020, se habilita la posibilidad con respecto a los proyectos que se hayan iniciado en el 2021 de formalizar los contratos de financiación dentro de los nueve primeros meses de ejecución de los mismos, siempre que se cumplan los requisitos exigidos para ello, estableciéndose, adicionalmente, que será de aplicación la deducción a la que se refiere el mencionado artículo en relación a proyectos que tengan carácter plurianual cuando su ejecución hubiera comenzado con anterioridad a la suscripción del contrato de financiación, siempre que el mismo se firme en los nueve primeros meses del período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2021, se haya solicitado el informe a que hace referencia el apartado 6 del artículo 64 bis de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades con anterioridad al inicio de la ejecución.

En el artículo 3 se realizan modificaciones que afectan a los y a las contribuyentes del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en coherencia con la extensión de plazos introducidas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los tratamientos tributarios relacionados con la vivienda habitual. De esta forma, y para la aplicación del tipo de gravamen del 2,5 por 100 en las transmisiones de vivienda, se amplían en seis meses adicionales, cuando el plazo ordinario finalice entre el 1 de enero de 2021 y el 31 de diciembre de 2021, los plazos para la presentación de la documentación justificativa de que la vivienda cumple los requisitos para ser considerada vivienda habitual de la persona adquirente y para que, cuando se trate de la habilitación de un local para vivienda, el o la contribuyente acredite que el mismo ha obtenido la licencia de primera utilización u ocupación como vivienda.

Seguidamente, en el artículo 4, y con la pretensión de fomentar la solidaridad de la ciudadanía y

del sector empresarial con aquellas actividades esenciales para el desarrollo personal que se han visto fuertemente perjudicadas por la pandemia, se declaran de nuevo para el año 2021 como ámbitos prioritarios, a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales previstos en 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, las actividades de investigación orientadas a la lucha contra la Covid-19, determinadas entidades que aglutinan a la inmensa mayoría de los y las operadoras del mundo de las artes escénicas en Bizkaia, y las federaciones deportivas del País Vasco y sus entidades asociadas, en lo referente al deporte federado no profesional y al deporte escolar. Asimismo, y con carácter excepcional, podrán acogerse a los beneficios fiscales al mecenazgo en actividades prioritarias los importes que se correspondan con el 25 por 100 de las licencias de federación o de las cuotas escolares que hayan sido abonadas por los y las contribuyentes durante el año 2021.

En el artículo 5 se declaran exentas para el 2021 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las prestaciones por las contingencias de enfermedad y fallecimiento por causa de la COVID-19 derivadas de un seguro colectivo gratuito a favor del personal sanitario, tal y como ya se determinó para 2020 mediante el artículo 3 del Decreto Foral Normativo 7/2020, de 16 de junio.

En cuanto a los Fondos europeos a los que se refieren los apartados Primero, Segundo y Tercero del artículo 1 del Decreto Foral Normativo 3/2020, de 28 de abril, de medidas tributarias extraordinarias complementarias derivadas de la emergencia sanitaria COVID-19, y en la misma línea de lo dispuesto en dicha disposición, en el artículo 6 se posibilita que, en relación con los Fondos europeos para el impulso de la innovación, el periodo máximo de carencia sea de 2 años en lugar de 1, para préstamos que hayan sido concedidos en 2021 y se amplía en otro año el plazo máximo de un año desde el desembolso de la aportación por parte de sus partícipes para

que los Fondos europeos para el impulso de la innovación, para el impulso de la financiación de la actividad económica y para el impulso de la capitalización productiva, destinen los fondos que capten a la concesión de préstamos, o al desembolso de las aportaciones al capital o a los fondos propios de las entidades participadas, a la adquisición de activos no corrientes y a su arrendamiento, según corresponda, cuando dicho plazo máximo venza en 2021.

El artículo 7, por su parte, recoge un aplazamiento excepcional de deudas sin prestación de garantía ni devengo de intereses de demora, que podrá ser solicitado por determinados contribuyentes respecto de aquellas deudas tributarias cuyo plazo de presentación e ingreso en período voluntario finalice entre el 1 de enero y el 30 de abril de 2021. El ingreso de las deudas aplazadas se suspenderá durante un período de tres meses, contado desde la finalización del período voluntario de declaración e ingreso de cada una de ellas, debiendo ser posteriormente ingresadas mediante su fraccionamiento en 6 cuotas mensuales de idéntico importe.

Por último, el artículo 8 recoge la obligación de presentar en todo caso las autoliquidaciones trimestrales correspondientes al año 2021 y a ingresar el importe correspondiente a las mismas para aquellas y aquellos contribuyentes del Tributo sobre el Juego acogidos al procedimiento de ingreso mediante domiciliación bancaria al que se refiere la Orden Foral 920/1997, de 11 de abril.

En el Título II, se introduce otro grupo de medidas de carácter urgente y excepcional que pretenden reforzar las medidas tributarias adoptadas por la Diputación Foral de Bizkaia desde la declaración del estado de alarma sanitaria el 14 de marzo de 2020 y algunas medidas fiscales adicionales cuya adopción es necesaria en este momento, las cuales no han podido adoptarse por el procedimiento ordinario de elaboración normativa dada la situación derivada de la COVID-19, que ha dado prioridad a la elaboración de las disposiciones normativas directamente relacionadas con la misma.

En el artículo 9 se establecen medidas de flexibilización en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En primer lugar, y al objeto de atenuar la tributación de las personas trabajadoras por cuenta propia o autónomas que como consecuencia de las medidas adoptadas por las autoridades competentes en relación a la crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19, se hayan visto obligadas a suspender o paralizar su actividad o la misma haya sido gravemente afectada, se declaran exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para los períodos impositivos 2020 y 2021, las rentas correspondientes a subvenciones o ayudas extraordinarias otorgadas por las Administraciones públicas de la CAV, siempre y cuando no se trate de prestaciones públicas, ordinarias o extraordinarias, percibidas por las personas trabajadoras por cuenta propia o autónomas en el marco de la crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19.

En segundo lugar, y con la misma idea de no penalizar la tributación de las y los contribuyentes que hayan visto afectada su situación laboral como consecuencia de la pandemia, para los períodos impositivos 2020 y 2021, se introducen determinados ajustes en relación con la obligación de declarar, de manera que se eleva el límite establecido para la obtención de rendimientos brutos de trabajo por debajo del cual no existe obligación de declarar de 12.000 a 14.000 euros. Además, en los casos en que los contribuyentes tengan obligación de declarar por percibir rendimientos brutos de trabajo entre 14.000 y 20.000 euros procedentes de más de un pagador o pagadora, se establece la exoneración del cumplimiento de dicha obligación para aquellos supuestos en los que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supere en su conjunto la cantidad de 2.000 euros anuales. Es decir, en estos casos no estarán obligados a presentar declaración las y los contribuyentes que perciban rendimientos brutos de trabajo hasta el límite de 20.000 euros.

Además y en relación con la tributación de los rescates de las EPSV, la Resolución de 25

de marzo de 2020 del Director de Política Financiera del Gobierno Vasco ha autorizado que los socios y socias de las EPSV afectados por un ERTE o por un ERE por fuerza mayor como consecuencia de la crisis sanitaria puedan anticipar el cobro de prestaciones, por lo que, al objeto de atenuar los efectos de la tributación en las y los contribuyentes que se encuentren en esta situación cuyas percepciones se puedan extender a los ejercicios 2020 y 2021, se posibilita la aplicación de un porcentaje de integración del 75 por 100 sobre el importe percibido en cada ejercicio a efectos de calcular el rendimiento íntegro de trabajo correspondiente a dichas prestaciones.

En cuanto al artículo 10, en él se determina, con efectos exclusivos para el año 2020, que la parte del activo equivalente a los importes obtenidos por los beneficiarios de las ayudas en forma de préstamos concedidos a empresarios y profesionales y entidades por la Diputación Foral de Bizkaia, SEED CAPITAL BIZKAIA MIKRO SOCIEDAD DE CAPITAL RIESGO PYME, S.A. o por las entidades financieras con base en las líneas de avales de ELKARGI y del Instituto de Crédito Oficial, para paliar los efectos negativos en los empresarios y profesionales producidos por la crisis sanitaria del COVID-19, no tendrá la consideración de activo no necesario para el ejercicio de la actividad económica a efectos de la determinación de los bienes y derechos exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio, no siendo lo anterior de aplicación a las participaciones en instituciones de inversión colectiva inmobiliaria ni en sociedades de capital de inversión de capital variable.

En referencia al artículo 11, introduce una modificación en la Norma Foral del Impuesto sobre bienes inmuebles, regulando una bonificación potestativa de hasta el 95 por 100 de la cuota íntegra del impuesto para aquellos bienes inmuebles que sean suelos clasificados como urbanizables por el planeamiento urbanístico, pero para los que no se hayan establecido las determinaciones de ordenación detallada o pormenorizada, de acuerdo con la legislación urbanística aplicable.

Para finalizar, en el artículo 12 se procede a modificar las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por Decreto Foral Normativo 1/1991 de 30 de abril, al objeto de incorporar en las mismas las últimas modificaciones introducidas en los epígrafes de clasificación de actividades económicas en territorio común.

Finalmente, a la vista de la duración y de las graves consecuencias de la pandemia, en el ámbito de las entidades locales, resulta asimismo aconsejable arbitrar medidas extraordinarias para los colectivos más afectados por la crisis sanitaria, para lo que el artículo 13 del presente Decreto Foral Normativo regula la posibilidad de establecer bonificaciones en las tasas de entidades locales, para lo cual resulta necesario modificar la Norma Foral 9/2005, de 16 de diciembre, de Haciendas Locales.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 103/2020, de 1 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de exenciones relacionadas con la COVID-19. (BOB nº 232 de 2/12/2020 (IRPF))

Desde que el pasado 11 de marzo de 2020 se declarase por la Organización Mundial de la Salud la situación de emergencia de salud pública ocasionada por la COVID-19 y mediante el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, el estado de alarma para la gestión de la situación de la crisis sanitaria en todo el territorio del Estado, la Diputación Foral de Bizkaia ha venido aprobando y adoptando diversas medidas de diferente naturaleza, cuyo propósito ha sido paliar las graves consecuencias ocasionadas por la emergencia sanitaria.

Entre las diferentes medidas cabe destacar las adoptadas en el ámbito tributario, en virtud de las competencias atribuidas a los Territorios Históricos por el Estatuto de Autonomía del País Vasco y la Ley del Concierto Económico.

Así, se han aprobado hasta 8 Decretos Forales Normativos y numerosas Ordenes Forales

en desarrollo de los mismos en virtud de las habilitaciones conferidas para ello al diputado foral de Hacienda y Finanzas.

Por lo que se refiere al ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco, al objeto de dar respuesta a situaciones de vulnerabilidad económica y social y de proteger e impulsar a sectores económicos especialmente castigados por la pandemia y, en definitiva, para paliar las consecuencias de la crisis sanitaria derivada del COVID-19, se han aprobado numerosos Programas de ayudas, de exoneraciones, de apoyo a las familias, etc

En este contexto, por medio de este Decreto Foral se declaran exentas las ayudas que se relacionan a continuación, estableciendo para las mismas el mismo tratamiento tributario que al resto de las ayudas públicas prestadas por las Administraciones públicas territoriales contenidas en el artículo 12 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en virtud de la remisión reglamentaria contenida en el artículo 9.27 de la Norma Foral de dicho impuesto.

Se trata de ayudas concedidas para, por una parte, garantizar el derecho a la vivienda a personas o familias en situaciones de vulnerabilidad económica y social, así como para la conciliación de la vida familiar y laboral, y por otra parte, provocar a través de programas de bonos el estímulo al consumo en establecimientos de los sectores turísticos, de restauración y hostelería, así como en el sector comercial de la Comunidad Autónoma del País Vasco, con la finalidad de recuperar los niveles de demanda de servicios ligados a dichos sectores alcanzados en los momentos anteriores a la crisis sanitaria.

Los programas de bonos tiene tanto carácter interinstitucional, como los denominados "Euskadi Bono Turismo" y "Euskadi Bono Denda" enmarcados en sendos Protocolos Generales de Actuación firmados entre el Gobierno Vasco, las tres Diputaciones Forales, los Ayuntamientos de las tres capitales vascas y la Asociación de

Municipios Vascos, EUDEL, como en programas forales, como Bizkaia Bono Denda que se pondrá en marcha a finales del año 2020 o en otros programas puestos en marcha por diferentes ayuntamientos de Bizkaia con idénticas finalidades.

Finalmente, y en relación con la Cultura la Diputación Foral de Bizkaia considera necesario impulsar medidas que redunden en impulsar el consumo de productos culturales, como medida para la reactivación del sector ante la crisis económica provocada por la COVID 19. Para ello, entre otras medidas, ha puesto en marcha el Programa Bizkaia Aurrera Kultura Bonua, a través de su Departamento Foral de Euskera, Cultura y Deporte, y con la colaboración de Kutxabank S.A y la Confederación Empresarial de Comercio de Bizkaia-Bizkaiko Merkataritzako Enpresari Konfederazioa (CECOBI), dando continuidad al programa "Bizkaiko Kultur Txartela" que se implantó por primera vez en el ejercicio 2013-2014.

Todas estas ayudas concedidas en virtud de las disposiciones regulatorias de las mismas, en tanto en cuanto se consideran ayudas concedidas para paliar los efectos negativos en las personas, familias, y sectores económicos afectados por las consecuencias del COVID-19, se declaran exentas en el Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, tal y como se ha mencionado con anterioridad.

Por último, se introducen dos actualizaciones de referencias normativas en las letras e) y u) del mismo artículo 12.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

PUBLICACIONES DESDE 7/2020 A 12/2020.

RESOLUCIÓN de 24 de junio de 2020, de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de Convalidación del Decreto Foral-Norma 5/2020, de 26 de Mayo, sobre medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria del Covid-19 (BOG nº 123 de 01/07/2020 (PROC))

CONVENIO de colaboración social en la gestión de los tributos entre el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Asociación Española de Sociedades de Externalización de Procesos y Servicios para Entidades Financieras y Corporaciones (AEPROSER) (BOG nº 127 de 07/07/2020 (V))

DECRETO FORAL-NORMA 6/2020, de 21 de julio, sobre medidas tributarias adicionales tras la emergencia sanitaria del Covid-19 (BOG nº 138 de 22/07/2020 (PROC))

Desde que se produjo la situación de emergencia de salud pública ocasionada por el Covid-19, declarada como pandemia internacional por parte de la Organización Mundial de la Salud, y del estado de alarma declarado en todo el territorio del Estado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, la Diputación Foral de Gipuzkoa ha venido aprobando y adoptando diversas medidas de diferente naturaleza, cuyo propósito ha sido paliar las graves consecuencias ocasionadas por la emergencia sanitaria.

Entre las diferentes medidas cabe destacar las adoptadas en el ámbito tributario, en virtud de las competencias atribuidas a los territorios históricos por el Estatuto de Autonomía del País Vasco y la Ley del Concierto Económico.

Así, cabe enumerar hasta cinco decretos forales-norma y diversas órdenes forales dictadas desde el ámbito del Departamento de Hacienda y Finanzas.

El presente decreto foral-norma establece cuatro medidas adicionales, que permiten dar continuación a las modificaciones tributarias surgidas de las últimas medidas aprobadas en territorio común como consecuencia del Covid-19.

La primera de las medidas posibilita la presentación hasta el 25 de noviembre de 2020 de declaraciones complementarias o nuevas autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades cuando las cuentas anuales hayan sido aprobadas en el plazo previsto en el artículo 40 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del Covid-19, el cual establece plazos extraordinarios de formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales de las personas jurídicas de derecho privado.

Esta posibilidad en ningún caso debe suponer que las segundas autoliquidaciones tengan efectos preclusivos, pudiendo el impuesto ser objeto de comprobación plena.

La segunda de las medidas, contempla una exención en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados aplicable a las escrituras de formalización de las moratorias previstas en: el artículo 13.3 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del Covid-19; el artículo 24.2 del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al Covid-19; los artículos 3 a 9 del Real Decreto-Ley 25/2020, de 3 de julio, de 2020; así como para las moratorias convencionales concedidas al amparo de Acuerdos marco sectoriales adoptados como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el Covid-19 previstas en el artículo 7 del Real Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo.

Dicha exención ha de ser incorporada a la normativa foral en coherencia con las medidas anteriormente adoptadas con respecto a este tipo de operaciones.

La tercera de las medidas tiene presente las necesidades generadas por la crisis sanitaria en el ámbito de las actuaciones administrativas. En base a ello, se considera preciso modificar la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, para posibilitar la realización de actuaciones a través de videoconferencia u otros sistemas similares en los procedimientos de aplicación de los tributos, a fin de favorecer el ejercicio de derechos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

Por otro lado, el Consejo de la Unión Europea ha aprobado la Directiva (UE) 2020/876 del Consejo de 24 de junio de 2020, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE para hacer frente a la urgente necesidad de diferir determinados plazos para la presentación y el intercambio de información tributaria a causa de la pandemia de Covid-19. En virtud de la misma, se da opción a los Estados miembros de adoptar medidas que permitan a los intermediarios y contribuyentes a los que aluden las disposiciones adicionales decimoseptima y decimoctava, además de en la disposición transitoria quinta de la Norma Foral General Tributaria antes citada, diferir los plazos de cumplimiento de las obligaciones de información contempladas en las mismas.

En virtud de dicha opción, y teniendo en cuenta las circunstancias precedentes de estado de alarma y la proximidad del plazo previsto en la mencionada disposición transitoria quinta, se considera conveniente modificar la misma en los términos habilitados en la nueva Directiva.

Así mismo, se ha observado que en esta coyuntura la actividad administrativa se ha ralentizado. La emisión del Informe para la aplicación del incentivo fiscal no se está realizando con la celeridad debida, es por ello que con el objeto de no perjudicar la liquidez de las empresas dedicadas a la producción de largometrajes y obras audiovisuales, se permite la presentación del informe en un momento posterior a la aplicación de la deducción.

La cuarta y última de las medidas establece una exención que comprende las operaciones

y actos derivados directa o indirectamente de la aplicación del apartado 11 del artículo 2 del Real Decreto-ley 25/2020, de 3 de julio, de medidas urgentes para apoyar el empleo, que crea un fondo de apoyo a la solvencia de empresas estratégicas, no financieras, que atraviesan severas dificultades de carácter temporal a consecuencia de la pandemia del Covid-19.

La inclusión de estas medidas se hace necesaria y urgente desde el momento en que responden a situaciones surgidas como consecuencia de la emergencia sanitaria y de las circunstancias provocadas por la misma, así como de la necesidad de paliar sus efectos negativos.

La aprobación de todas estas medidas inciden en aspectos que requieren su regulación por norma foral, y resultando que la respuesta perseguida, de carácter urgente, no puede conseguirse a través del procedimiento normativo ordinario de aprobación de norma foral, debido a lo dilatado de sus plazos, se considera procedente su aprobación mediante un decreto foral-norma, justificado en la inminente aplicación de las medidas a adoptar.

El artículo 14 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa, regula la posibilidad de dictar por el Consejo de Gobierno Foral, por razones de extraordinaria y urgente necesidad, disposiciones normativas provisionales que tomarán la forma de decreto foral-norma, y que no podrán afectar a la organización, régimen y funcionamiento de los órganos forales. Las disposiciones así adoptadas deberán ser inmediatamente sometidas a debate y votación en las Juntas Generales para su convalidación.

ORDEN FORAL 312/2020, de 21 de julio, por la que se regulan los términos en los que los obligados tributarios pueden ejercitar la posibilidad de señalar días en los que el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa no podrá poner notificaciones tributarias a su disposición en la sede electrónica de ésta última (BOG nº 141 de 27/07/2020 (PROC))

DECRETO FORAL-NORMA 7/2020, de 13 de agosto, regulador del régimen fiscal aplicable a la fase final de la «UEFA Women's Champions League 2020» (BOG nº 154 de 14/08/2020 (IS))

RESOLUCIÓN de 16 de septiembre de 2020, de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de Convalidación del Decreto Foral-Norma 6/2020, de 21 de julio, sobre medidas tributarias adicionales tras la emergencia sanitaria del Covid-19 (BOG nº 181 de 22/09/2020 (PROC))

RESOLUCIÓN de 16 de septiembre de 2020, de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del Decreto Foral-Norma 7/2020, de 13 de agosto, regulador del régimen fiscal aplicable a la fase final de la –UEFA Womens Champions League 2020– (BOG nº 181 de 22/09/2020 (IS))

ORDEN FORAL 380/2020, de 29 de septiembre, por la que se aprueba la interpretación aplicable al uso del fondo de promoción y educación de las cooperativas con la finalidad de paliar los efectos del Covid-19 (BOG nº 189 de 02/10/2020 (PROC))

El apartado 3 del artículo 11 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, establece que en el ámbito de las competencias de la Diputación Foral, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las normas forales y demás disposiciones en materia tributaria corresponde de forma exclusiva a la diputada o al diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas.

El artículo 12.3 de la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, señala que la aplicación de las cantidades de la contribución para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público, establecida en el artículo 68 bis de la Ley 4/1993, de 24 de junio de Cooperativas de Euskadi, (actual artículo 72 de la Ley 11/2019, de 20 de diciembre) a finalidades distintas de las indicadas en dicho precepto conlleva la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

Adicionalmente, su artículo 17.4 relativo a los requisitos para la deducción como gasto de la contribución obligatoria para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público, indica que la aplicación de la referida contribución a finalidades distintas de las aprobadas da lugar, además de a la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, a la consideración como ingreso del importe indebidamente aplicado.

Por su parte, el artículo 13 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, regula una medida extraordinaria para flexibilizar de forma temporal el uso del Fondo de Promoción y Educación de las Cooperativas con la finalidad de paliar los efectos del Covid-19, en virtud del cual, durante la vigencia del estado de alarma y hasta el 31 de diciembre de 2020, dicho Fondo puede ser destinado, total o parcialmente, a las siguientes finalidades:

a) Como recurso financiero, para dotar de liquidez a la cooperativa, si lo necesita para su funcionamiento, en cuyo caso, el importe así aplicado deberá ser restituido con, al menos, el 30 por 100 de los resultados de libre disposición que obtenga cada año, hasta que el Fondo alcance el importe que tenía previamente, y en un plazo máximo de 10 años.

b) A cualquier actividad que redunde en ayudar a frenar la crisis sanitaria del Covid-19 o a paliar sus efectos, bien mediante acciones propias o bien mediante donaciones a otras entidades, públicas o privadas.

De conformidad con lo indicado en el Informe de 26 de mayo del Viceconsejero de Trabajo y Seguridad Social, sobre aplicación, en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco a las sociedades cooperativas sujetas a la Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de cooperativas de Euskadi, del artículo 13 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, lo previsto en los apartados 1 y 2 del citado artículo 13 del Real Decreto-ley 15/2020,

de 21 de abril, resulta igualmente aplicable a las cooperativas que se rigen por lo dispuesto en la Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi (en lo que respecta a la contribución para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público).

ORDEN FORAL 381/2020, de 29 septiembre, por la que se modifica la Orden Foral 5/2020, de 22 de enero, por la que se aprueba el modelo 517 de solicitud de marcas fiscales del impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, así como su forma de presentación (BOG nº 189 de 02/10/2020 (IIEE))

DECRETO FORAL 10/2020, de 29 de septiembre, sobre estructura orgánica y funcional del Departamento de Hacienda y Finanzas (BOG nº 194 de 09/10/2020 (PROC))

DECRETO FORAL 11/2020, de 6 de octubre, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para 2020 en el ámbito de los fines de interés general (BOG nº 194 de 09/10/2020 (MAP))

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

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

En relación con las actividades prioritarias de mecenazgo, el artículo 29 de la citada norma foral establece que la Diputación Foral de Gipuzkoa podrá establecer para cada ejercicio una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general, así como las entidades beneficiarias y los requisitos y condiciones que dichas actividades deben cumplir, a los efectos de la aplicación de los beneficios fiscales previstos en el citado artículo.

A través del presente decreto foral se aprueban las actividades que para el año 2020 se declaran prioritarias, determinando al mismo tiempo las entidades beneficiarias a las que se deben dirigir las aportaciones, en su caso, y los requisitos y condiciones que se deben cumplir en el desarrollo de las referidas actividades.

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

Resulta necesario apuntar que con la aprobación de la Norma Foral 2/2019, de 11 de febrero, de incentivos fiscales al mecenazgo cultural en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, se abre otro ámbito particular de mecenazgo en el ámbito cultural, con unos incentivos específicos para la participación privada en la realización de actividades o proyectos culturales que sean desarrollados por determinadas entidades destinatarias del mecenazgo cultural o en la realización de actividades o proyectos declarados de interés social por la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Como se señala en el artículo 18 de la citada Norma Foral 2/2019, los beneficios fiscales regulados en la misma resultan incompatibles, para los mismos importes, con los establecidos en la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

DECRETO FORAL-NORMA 8/2020, de 13 de octubre, sobre medidas complementarias de carácter urgente para paliar determinadas consecuencias del Covid-19 (BOG nº 197 de 15/10/2020 (PROC))

A través del presente decreto foral-norma se incluyen seis nuevas medidas que responden a situaciones originadas durante 2020 y especialmente en el tercer trimestre, que son producto de las consecuencias provocadas por el Covid-19.

La primera de ellas incluye como renta exenta en el 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, la prestación económica del ingreso mínimo vital, aprobado por el Real Decreto-ley 20/2020, de 29 de mayo.

La segunda medida está relacionada con determinadas ayudas concedidas para paliar las consecuencias de la crisis sanitaria derivada del Covid-19.

Se trata de ayudas concedidas para, por una parte, garantizar el derecho a la vivienda a personas o familias en situaciones de vulnerabilidad económica y social, así como para la conciliación de la vida familiar y laboral, y por otra, provocar a través de los programas «Euskadi Turismo Bono» y «Euskadi Bono-Comercio/Euskadi Bono-Denda» el estímulo al consumo en establecimientos de los sectores turísticos, de restauración y hostelería, así como en el sector comercial de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Las ayudas concedidas en virtud de las disposiciones regulatorias de dichas ayudas se declaran exentas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en tanto en cuanto se consideran ayudas concedidas para paliar los efectos negativos en las personas, familias y sectores económicos afectados por las consecuencias del Covid-19.

La tercera medida establece la calificación de rendimiento de actividad económica de las prestaciones percibidas durante 2020 como consecuencia del Covid-19, por cese de la actividad de autónomos o profesionales; prestaciones reguladas en los Reales Decretos-ley 8/2020, 24/2020 y 30/2020.

La cuarta medida tiene que ver con el pago fraccionado al que están obligados los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas que desarrollan actividades económicas.

La incidencia del Covid-19 en el ámbito de las actividades económicas de los empresarios y profesionales autónomos ha provocado una reducción de ingresos como consecuencia de la reducción de la actividad, que hace muy difícil responder con regularidad a los gastos de dicha actividad.

En atención a dicha circunstancia, y a fin de paliar parcialmente los problemas financieros originados en el desarrollo de dichas actividades, se exonera en el tercer trimestre de la obligación de realizar el pago fraccionado correspondiente al mismo en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, dando continuidad así a la medida ya adoptada para los trimestres primero y segundo en el artículo 11 del Decreto Foral-Norma 1/2020, de 24 de marzo, por el que se aprueban determinadas medidas de carácter tributario como consecuencia de la crisis sanitaria del Covid-19.

La quinta medida, dando continuidad a las medidas de flexibilización introducidas por las disposiciones anteriormente mencionadas, consistiendo la mayoría de ellas en el establecimiento de una ampliación de plazos en relación con aquellos recogidos en la normativa vigente, determina en materia de deducción por creación de empleo recogida en el impuesto sobre sociedades, que el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2020 no será tenido en cuenta a efectos del cumplimiento del requisito de mantenimiento o aumento del salario de la persona trabajadora durante los períodos impositivos concluidos en los tres años inmediatos siguientes a la finalización del periodo impositivo en que se realizó la contratación, de tal manera que se presume su cumplimiento en dicho periodo.

La sexta y última medida tiene por objeto eximir en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales

y actos jurídicos documentados a las escrituras de formalización de las moratorias de préstamos y créditos hipotecarios y de arrendamientos, préstamos, leasing y renting sin garantía hipotecaria que se produzcan en aplicación de la moratoria hipotecaria para el sector del transporte público de mercancías y discrecional de viajeros en autobús, regulada en los artículos 18 al 23 del Real Decreto-ley 26/2020 de 7 de julio, de medidas de reactivación económica para hacer frente al impacto del Covid-19 en los ámbitos de transportes y vivienda, dando así a estas operaciones el mismo tratamiento otorgado a otras moratorias en el artículo 2 del Decreto Foral-Norma 6/2020, de 21 de julio, sobre medidas tributarias adicionales tras la emergencia sanitaria del Covid-19.

ORDEN FORAL 389/2020, de 12 de octubre, por la que se corrige error en la Orden Foral 381/2020 (BOG nº 198 de 16/10/2020)

RESOLUCIÓN de 4 de noviembre de 2020, de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de validación del Decreto Foral-Norma 8/2020, de 13 de octubre, sobre medidas complementarias de carácter urgente para paliar determinadas consecuencias del Covid-19 (BOG nº 216 de 09/11/2020 (PROC))

NORMA FORAL 3/2020, de 6 de noviembre, por la que se establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas para evitar el fraude fiscal (BOG nº 217 de 12/11/2020 (PROC))

El sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en línea con los de gran parte de los países desarrollados, contiene en la actualidad un buen número de obligaciones de información, en algunos casos autónomas y en otros vinculadas a la obligación de retener o ingresar a cuenta de ciertos impuestos, en relación con las operaciones económicas con transcendencia tributaria que realizan los obligados tributarios. De manera paralela a la implementación de dichas obligaciones, la Administración tributaria foral se ha ido dotando de los instrumentos de control necesarios para hacer el mejor uso y

obtener los mejores resultados de la información proporcionada, persiguiendo someter al mismo nivel de control al colectivo de obligados tributarios, con independencia de su forma jurídica o de la tipología de los rendimientos que perciban, a fin de garantizar el correcto cumplimiento de su deber de contribuir.

Sin embargo, tal y como puso de manifiesto la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en su informe del año 2013 titulado «Supresión electrónica de ventas: una amenaza para los ingresos fiscales», muchas autoridades fiscales están detectando tipos particulares de fraude fiscal; en particular, una declaración inferior de ingresos mediante la supresión de ventas electrónicas y una declaración superior de gastos mediante la utilización de facturas falsas. Es por ello por lo que la OCDE recomienda a las administraciones fiscales implementar soluciones tecnológicas efectivas para evitar y detectar dichos tipos de evasión y fraude fiscales.

Estas recomendaciones se están materializando en los últimos años en la implantación en muchos países de nuestro entorno de sistemas tributarios de control de los terminales punto de venta de las personas y entidades empresarias y profesionales que operan fundamentalmente con las personas consumidoras finales, como ha sucedido recientemente en Austria, y en años anteriores en Suecia, Polonia, Portugal y Quebec (en Canadá), entre otros.

En el año 2016, en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal en el País Vasco, constituida por las tres Haciendas Forales con la coordinación del Gobierno Vasco, pone de manifiesto en su Plan Conjunto de lucha contra el fraude que, durante los últimos años, en determinados sectores de actividad, han proliferado la utilización de herramientas informáticas específicas para la ocultación de ventas y la manipulación de los estados contables, que son la base sobre la que se confeccionan las declaraciones tributarias, y, a fin de luchar contra dichas prácticas, se comprometen a elaborar

una estrategia común que permita analizar la implantación de herramientas de control de los sistemas de facturación en determinados sectores de actividad.

En consonancia con dicha estrategia, se llevó a cabo la implantación de un nuevo sistema de gestión del impuesto sobre el valor añadido, IVA, para determinados contribuyentes, en su mayor parte personas jurídicas con volúmenes de operaciones de cierta dimensión, basado en el suministro inmediato de información, sistema conocido como SII.

Con la aprobación de la presente norma foral se realiza un avance cualitativo en Gipuzkoa en la implementación de la citada estrategia de control de la tributación de todas las personas físicas que desarrollan actividades económicas y de las personas jurídicas, con independencia de su tamaño o volumen de operaciones, mediante la obligatoriedad del uso de medidas tecnológicas avanzadas por parte de los contribuyentes a través de nuevos instrumentos tecnológicos en los sistemas de facturación, lo que viene a denominarse sistema TicketBAI.

Así, se establecen las obligaciones derivadas de la implantación del nuevo sistema informático que garantice la integridad, conservación, trazabilidad, inviolabilidad y remisión de los ficheros que documenten las entregas de bienes y prestaciones de servicios, denominado TicketBAI, que abordan conjuntamente las Administraciones tributarias de Araba/Álava, Bizkaia y Gipuzkoa con la colaboración del Gobierno Vasco.

En coherencia con lo anterior, la nueva obligación TicketBAI se configura y establece de manera idéntica en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siendo también de aplicación por remisión a los establecimientos permanentes que tributan por el impuesto sobre la renta de no residentes.

En este sentido, mientras en el ámbito de las personas físicas tan sólo resultan obligadas

aquéllas que realicen actividades económicas, en el ámbito de las personas jurídicas resultan obligadas todas las que realicen entregas de bienes y prestaciones de servicios, con independencia de que las mismas se realicen en el ámbito de una explotación económica o fuera de la misma. Advertir, en este sentido, que no estarán sujetas a la obligación las entidades exentas y las entidades sin fines lucrativos, y que las entidades parcialmente exentas sólo estarán obligadas por las operaciones cuyas rentas deban integrarse en la base imponible.

Mediante esta norma foral se incorporan a dichas normas forales los requisitos que el sistema informático debe cumplir en el registro de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, en la emisión de las facturas u otros documentos que justifiquen las operaciones, así como en la remisión de dicha información a la Diputación Foral de Gipuzkoa. No obstante, se deja para un posterior desarrollo reglamentario el establecimiento de las especificidades del sistema.

Tanto en el caso de las personas físicas que realizan actividades económicas como en el de las personas jurídicas, la información generada con motivo de la utilización de este sistema informático deberá ser remitida a la Administración tributaria de la Diputación Foral de Gipuzkoa. El envío de la información deberá ser inmediato, de forma que con carácter simultáneo a la emisión de la factura se remitirá a la Diputación Foral de Gipuzkoa un fichero con información relativa a la misma. Ello supone, de un lado, que la obligación se va a realizar operación por operación y de forma casi instantánea y, por otro, que la Administración tributaria va a disponer de esa información simultáneamente, lo que, sin duda, redundará en una forma más fácil y sencilla de cumplimentar las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes en el futuro.

Es reseñable que dentro de la información que incluye el registro y que se remite a la Diputación Foral de Gipuzkoa, constará el detalle de la operación u operaciones reflejadas en la factura

que justifique la operación, con el límite, claro está, de la protección de datos en virtud de lo dispuesto en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE.

Así mismo, se determina la futura existencia de un registro en el que se inscribirán los software específicos necesarios para dar cumplimiento a las mencionadas obligaciones, así como las personas o entidades desarrolladoras de los mismos. Dicho registro servirá para poner a disposición de los contribuyentes un listado de personas y entidades proveedoras de confianza, ya que aquellas que se encuentren inscritas en el mismo deberán haberse comprometido, mediante la suscripción de una declaración responsable, a suministrar un producto que cumpla los requisitos del sistema TicketBAI.

Otra de las características de este nuevo sistema obligatorio es su generalización, de tal manera que se determinarán excepcionalmente supuestos tasados en los que el contribuyente, persona física o jurídica, quedará exento del cumplimiento de las nuevas obligaciones establecidas. Estas excepciones tendrán el carácter de exoneración total en algunos casos, quedando circunscritas, en otros supuestos, al cumplimiento de alguno de los elementos que integran dicha obligación, si bien las mismas se desarrollarán reglamentariamente.

Uno de los pilares del sistema TicketBAI es el papel que adquiere la persona o entidad cliente o destinataria de la operación, que podrá comprobar, en cada factura o ticket que le sea entregado, a través de un lector de código QR, si dicha factura es real y si, además, ha sido remitida a la Diputación Foral de Gipuzkoa, pudiendo de esta forma conocer si se han cumplido las citadas obligaciones tributarias.

Encuanto a la entrada en vigor de esta obligación, ha de advertirse que tiene efectos a partir de 2022, si bien su implantación efectiva se realizará

de forma progresiva, a fin de ofrecer apoyo y asistencia técnica por parte de la Diputación Foral de Gipuzkoa para que los contribuyentes se adapten a esta nueva obligación de la forma más cómoda y sencilla posible. Con tal objeto, la norma foral incorpora una disposición transitoria que encomienda la fijación de tal calendario al desarrollo reglamentario.

Para facilitar la utilización del sistema de manera previa a su implantación obligatoria, en la disposición adicional única se establece un periodo comprendido entre el 1 de enero de 2021 y la fecha de implantación obligatoria para cada contribuyente, durante el cual el contribuyente podrá voluntariamente hacer uso de dicho sistema sin estar sometido a su régimen sancionador.

Siendo conscientes del impacto económico que la adaptación requerida por el nuevo sistema de los terminales de facturación supone, en cualquiera de sus formas, sobre los sistemas informáticos que en la actualidad utilizan las personas físicas y jurídicas para facturar sus entregas de bienes o prestaciones de servicios, y a fin de que el mayor número de estas personas se incorporen de manera voluntaria con anterioridad a la fecha de la entrada en vigor y efectos del sistema TicketBAI, se establecen incentivos fiscales de carácter temporal en el impuesto sobre sociedades, en el impuesto sobre la renta de no residentes para los establecimientos permanentes y en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en forma de deducción en la cuota de un 30 por 100, cuya base vendrá determinada por los gastos e inversiones que se realicen para la adaptación a dicho cumplimiento, con determinados límites; deducción que servirá para reducir los costes de cumplimiento a los que deberán hacer frente los contribuyentes con motivo de las nuevas obligaciones impuestas.

Por otra parte, habida cuenta de que la citada deducción y la deducción para la transformación digital del comercio minorista recogida en el Decreto Foral-Norma 5/2020, de 26 de mayo, sobre medidas tributarias

coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria del Covid-19, incentivan ambas la adquisición de equipos informáticos y periféricos, se excluyen del incentivo previsto en esta norma foral las inversiones y gastos efectuadas en la adquisición de equipos informáticos y periféricos por aquellos contribuyentes que ya han aplicado la deducción para la transformación digital del comercio minorista. Además, el importe de esta última deducción computará a los efectos de determinar la cuantía máxima de inversiones y gastos que puedan ser objeto de la presente deducción, todo ello dentro de los límites a los que se ha hecho alusión en el párrafo anterior.

Como instrumento de cierre, y siguiendo las recomendaciones de la OCDE en el mencionado informe del año 2013, así como en los publicados más recientemente en 2017 –«Herramientas tecnológicas para abordar la evasión y el fraude fiscal»– y en 2019 –«Implementing online cash register: benefits, considerations and guidance»–, se establece un régimen sancionador de intensidad relevante, asociado a las infracciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones establecidas en el impuesto sobre sociedades, en el impuesto sobre la renta de no residentes para los establecimientos permanentes y en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. A este respecto, se especifican dos infracciones y cuatro sanciones.

Constituye la primera infracción el incumplimiento de la obligación de información, que será sancionada de forma diferente según el incumplimiento sea generalizado u ocasional. Constituye la segunda infracción, por su lado, la destrucción, borrado o manipulación del software y archivos informáticos que sirven de soporte a los ficheros que documenten las entregas de bienes y prestaciones de servicios, e incluye dos tipos de sanciones, una para el contribuyente cuando es él quien realiza esa conducta, y otra sanción para cualquier sujeto diferente del contribuyente que haya intervenido en dicha conducta, ya sea éste la persona o entidad desarrolladora del software o una tercera persona.

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (JULIO – DICIEMBRE 2020)

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

1. INTRODUCCIÓN

- 1.1. Presidencia de Alemania: 1 jul – 31 dic 2020
- 1.2. Programa de trabajo de la Comisión Europea 2021
- 1.3. Medidas para promover la equidad y la simplicidad tributarias

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 sobre el IVA del comercio electrónico
- 3.4. Identificación de los sujetos pasivos en Irlanda del Norte
- 3.5. Medidas temporales en relación con el IVA para hacer frente a la COVID-19

4. IMPUESTOS ESPECIALES

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

5. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS**6. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA**

- 6.1. Modificación de la Directiva de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DCA 7)
- 6.2. Programa Fiscalis para la cooperación en el ámbito de la fiscalidad

7. PROCEDIMIENTOS DE INFRACCIÓN

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

8. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE

- 8.1. Conclusiones de la Abogada General
- 8.2. Sentencias del Tribunal de Justicia y del Tribunal General

9. INFORMES Y PUBLICACIONES

- 9.1. Informe de la brecha del IVA 2020
- 9.2. Otros

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 Alemania, Portugal y Eslovenia, desde el 1 de julio de 2020 hasta el 31 de diciembre de 2021. En lo referente a la fiscalidad, el trío de Presidencias considera en su programa de trabajo¹ que, para funcionar adecuadamente, el mercado único precisa de condiciones de igualdad y de una fiscalidad justa y efectiva. Por ello, quieren seguir promoviendo la fiscalidad justa en una economía cada vez más digitalizada (concretamente, en relación con una fiscalidad mínima efectiva) e impulsar las iniciativas expuestas en el Plan de Acción contra la evasión fiscal. Promoverán la revisión de la Directiva relativa al impuesto especial sobre el tabaco y de la Directiva sobre la fiscalidad de la energía.

1.1. Presidencia de Alemania: 1 julio – 31 diciembre 2020

Alemania ha ejercido la Presidencia rotatoria del Consejo de la UE desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2020, y ha trabajado por alcan-

zar los objetivos marcados en las prioridades de su programa de trabajo² bajo seis ejes: la superación duradera de la pandemia de COVID-19 y la recuperación económica; una Europa más fuerte y más innovadora; una Europa justa; una Europa sostenible; una Europa de la seguridad y los valores comunes; y una Europa fuerte en el mundo.

En lo referente a la fiscalidad, Alemania explica en su programa de trabajo que, actualmente, la OCDE está elaborando propuestas de reforma que pretenden solucionar eficazmente los desafíos fiscales derivados de la digitalización y que incluyen la introducción de una tributación mínima global efectiva. Una vez concluidas las negociaciones, Alemania propone impulsar la aplicación de los resultados en la UE. Asimismo, Alemania se comprometía a trabajar también para la introducción de un impuesto sobre transacciones financieras a escala europea.

La creciente movilidad de los ciudadanos, empresas y patrimonios exige, con miras a simplificar el régimen fiscal, la cooperación entre las autoridades fiscales de los Estados miembros. Por ello, la Presidencia alemana proponía revisar la Directiva de asistencia mutua, lo que contribuye a luchar eficazmente contra la evasión fiscal. Finalmente, se comprometía a intensificar la lucha contra el blanqueo de dinero y la financiación del terrorismo.

Al mismo tiempo, tal y como se recoge en el informe³ del Consejo de ministros de la UE de asuntos económicos y financieros (ECOFIN) al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales, de 27 de noviembre, a pesar de los impedimentos debidos a la pandemia de COVID-19, durante el mandato de la Presidencia alemana se ha seguido trabajando en el «régimen definitivo del IVA», el futuro de los tipos del IVA, la actualización de las normas de la UE sobre las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y en ac-

1 <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8086-2020-REV-1/es/pdf>

2 <https://www.eu2020.de/blob/2363468/7a-9379b2a76aad5612219b65aa93a402/07-03-pdf-programm-es-data.pdf>

3 <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13336-2020-INIT/es/pdf>

tualizaciones de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales.

1.2. Programa de trabajo de la Comisión Europea 2021

La Comisión Europea presentó, el 19 de octubre, su programa de trabajo⁴ para 2021 en el que incluye 44 nuevas iniciativas con las que confirma su determinación de liderar la doble transición ecológica y digital, salir de la fragilidad de la crisis y generar nueva vitalidad para la Unión. Las iniciativas se enmarcan en seis prioridades políticas: 1. Un Pacto Verde Europeo; 2. Una Europa adaptada a la era digital; 3. Una economía al servicio de las personas; 4. Una Europa más fuerte en el mundo; 5. Promoción de nuestro modo de vida europeo; y 6. Un nuevo impulso a la democracia europea.

Con respecto a las iniciativas relacionadas con la fiscalidad, en el marco de la prioridad 1. Un Pacto Verde Europeo y el logro de una Europa clímaticamente neutra de aquí a 2025, la Comisión presentará un paquete de medidas «objetivo 55» a fin de reducir un 55 % las emisiones, como mínimo, de aquí a 2030. Esto abarcará ámbitos de amplio alcance, desde las energías renovables hasta la eficiencia energética en primer lugar, la eficiencia energética de los edificios, el uso del suelo, la fiscalidad de la energía, el reparto del esfuerzo y el comercio de derechos de emisión. A este respecto, la Comisión revisará de la Directiva de fiscalidad de la energía y presentará una nueva iniciativa legislativa durante el segundo trimestre de 2021.

Dentro de la prioridad 2, Una Europa adaptada a la era digital, para reembolsar los fondos recaudados en el marco del fondo de recuperación Next Generation EU, la Comisión presentará propuestas sobre nuevos recursos propios, incluido un impuesto digital durante el segundo semestre de 2021.

En la prioridad 3, Una economía al servicio de las personas, la Comisión presentará un paquete de impuestos especiales que incluye: a) revisión

de la Directiva de fiscalidad del tabaco (tercer trimestre de 2021) y b) enmienda a la Directiva sobre el régimen general de los impuestos especiales (cuarto trimestre de 2021).

Además de las nuevas iniciativas, el programa de trabajo incluye un Anexo III⁵ con las anteriores propuestas legislativas presentadas por la Comisión y que están pendientes de aprobación:

- Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.
- Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS).
- Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y filiales.
- Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras.

1.3. Medidas para promover la equidad y la simplicidad tributarias

La Comisión Europea presentó, el pasado 15 de julio, un paquete de medidas fiscales que se compone de tres iniciativas separadas, pero relacionadas entre sí: 1. El Plan de Acción fiscal; 2. La propuesta de Directiva sobre cooperación administrativa (DAC 7); y 3. La Comunicación sobre la buena gobernanza. A continuación se resume el Plan de Acción y la Comunicación sobre la buena gobernanza fiscal, mientras que la propuesta de Directiva sobre cooperación administrativa (DAC 7) se verá en el apartado 6.1 de este informe.

⁴ https://ec.europa.eu/info/publications/2021-commission-work-programme-key-documents_en

⁵ https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar-91ce5c0f-12b6-11eb-9a54-01aa75ed71a1.0018.02/DOC_2&format=PDF

1.3.1. Plan de Acción fiscal

El Plan de Acción fiscal⁶ presentado por la Comisión contiene veinticinco medidas distintas, que serán implementadas de ahora a 2024, para conseguir que la fiscalidad sea más sencilla, más justa y más acorde con la economía moderna en los próximos años. La Comisión piensa que esas medidas facilitarán la vida a los contribuyentes puesto que eliminarán obstáculos en todas las etapas, desde el registro, la información y el pago, hasta la verificación y la resolución de litigios. Asimismo, el Plan de Acción ayudará a los Estados miembros a aprovechar el potencial de los datos y las nuevas tecnologías para combatir mejor.

Seguidamente se mencionan las veinticinco acciones previstas en el Plan así como los medios para alcanzarlas y el calendario en trimestres (T).

Medidas previstas para 2020-2021

Recomendaciones de buenas prácticas para mejorar la recaudación de impuestos en la UE. Medio: Informe de la Comisión Europea al Parlamento y al Consejo (2020 4T).

Transformar el Comité del IVA en un comité de comitología. Medio: Iniciativa legislativa para modificar la Directiva sobre el IVA (2020 4T).

Evaluación del régimen especial del IVA aplicable a las agencias de viajes. Medio: Iniciativa no legislativa - Documento de trabajo de los servicios de la Comisión: evaluación (2020 4T).

Entrada en funcionamiento del Observatorio Fiscal. Medio: Iniciativa no legislativa, ejecución de una acción preparatoria del Parlamento Europeo (2020 4T).

Marco de cumplimiento cooperativo para un diálogo preventivo entre las administraciones tri-

butarias y las empresas para la resolución común de los problemas fiscales transfronterizos. Medio: Iniciativa no legislativa - proyecto piloto (2021 T1 -T2).

Creación de un grupo de expertos sobre precios de transferencia. Medio: Grupo de expertos para elaborar soluciones pragmáticas y no legislativas a los problemas prácticos planteados por las prácticas relativas a los precios de transferencia en la UE (2021 T1).

Conferencia sobre análisis de datos y soluciones digitales. Medio: Iniciativa no legislativa - acto de comunicación (2021 T2).

Carta de los Derechos del Contribuyente. Medio: Comunicación en la que se recojan los derechos que asisten al contribuyente en virtud del Derecho de la UE, junto con una Recomendación a los Estados miembros de facilitar el ejercicio de los derechos del contribuyente y de simplificar las obligaciones fiscales (2021 T3).

Ampliación del intercambio automático de información a los criptoactivos/dinero electrónico. Medio: Evaluación de impacto que podría dar lugar a una iniciativa legislativa en forma de propuesta de la Comisión de Directiva del Consejo por la que se modifique la Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad directa (2021 T3).

Actualizar y simplificar las normas del IVA para los servicios financieros a fin de garantizar condiciones de competencia equitativas en la Unión y la competitividad internacional de las empresas de la UE. Medio: Evaluación de impacto que podría dar lugar a una iniciativa legislativa en forma de propuesta de la Comisión de Directiva del Consejo por la que se modifique la Directiva del Consejo sobre el IVA (2021 4T).

Creación del comité permanente para la resolución de litigios. Medio: Creación de un órgano permanente de resolución de litigios denominado «comité permanente», cuya base jurídica ya está prevista en la Directiva 2017/1852 (2021 T3).

⁶ https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:e8467e73-c74b-11ea-adf7-01aa75ed71a1.0020.02/DOC_1&format=PDF

Medidas previstas para 2022-2023

Soluciones digitales para cobrar los impuestos en origen y facilitar el pago y la recaudación de impuestos. Medio: Evaluación de impacto que podría dar lugar a una iniciativa legislativa en forma de propuesta de la Comisión de Directiva del Consejo para la introducción de un sistema de reducción de las retenciones a cuenta (2022).

Coherencia de las normas de residencia fiscal para evitar la doble imposición o la no imposición de los particulares. Medio: Evaluación de impacto que podría dar lugar a una iniciativa legislativa en forma de propuesta de la Comisión de Directiva del Consejo para la armonización de las normas de residencia fiscal (2022).

Mayor calidad y mejor utilización de los datos fiscales. Medio: Iniciativa no legislativa - proyecto piloto al que deberá seguir un documento de trabajo de los servicios de la Comisión en el que se presenten las principales conclusiones y recomendaciones (2022).

Actualizar el régimen especial del IVA aplicable a las agencias de viajes para garantizar la competitividad internacional del sector de los viajes de la UE. Medio: Evaluación de impacto que podría dar lugar a una iniciativa legislativa en forma de propuesta de la Comisión de Directiva del Consejo por la que se modifique la Directiva sobre el IVA (2022).

Revisar las normas del IVA sobre el transporte de pasajeros para garantizar su coherencia con la política impositiva desarrollada en el marco del Pacto Verde. Medio: Evaluación de impacto que podría dar lugar a una iniciativa legislativa en forma de propuesta de la Comisión de Directiva del Consejo por la que se modifique la Directiva sobre el IVA (2022).

Prevención y resolución de litigios en materia de IVA a fin de proporcionar mecanismos para prevenir o resolver los litigios relativos a la aplicación de la Directiva sobre el IVA. Medio: Evaluación de impacto que podría dar lugar a una iniciativa legislativa en forma de propuesta de la Comisión

de Directiva del Consejo por la que se establezca un mecanismo de resolución de litigios en el ámbito del IVA (2022).

Paquete sobre el IVA en la era digital: actualizar las normas del IVA para la economía colaborativa, pasar a un registro único del IVA en la UE, modernizar las obligaciones de declaración del IVA y facilitar la facturación telemática. Medio: Evaluación de impacto que podría dar lugar a una iniciativa legislativa en forma de propuesta de la Comisión de Directiva del Consejo por la que se modifique la Directiva sobre el IVA y/o de una Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en materia de IVA (2022).

Paquete relativo al comercio electrónico de productos sujetos a impuestos especiales: facilitar la venta a distancia de productos sujetos a impuestos especiales, minimizando al mismo tiempo el fraude y las distorsiones de la competencia. Medio: Evaluación de impacto que podría dar lugar a una iniciativa legislativa en forma de propuesta de la Comisión por la que se modifique la Directiva del Consejo que establece las disposiciones prácticas relativas a los impuestos especiales (2022).

Eurofisc 2.0. Medio: Evaluación de impacto que podría dar lugar a una iniciativa legislativa en forma de propuesta de la Comisión por la que se modifique el Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo (2023).

Refuerzo de las verificaciones de las operaciones transfronterizas, pasando de intercambiar datos fiscales a compartirlos. Acelerar y hacer más eficaz el proceso de verificación de las transacciones transfronterizas aprovechando los nuevos instrumentos tecnológicos, el análisis avanzado y la puesta en común flexible de datos a escala de la UE. Medio: Evaluación de impacto que podría dar lugar a una iniciativa legislativa en forma de propuesta de la Comisión por la que se modifique el Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo (2023).

Cooperación administrativa en materia de IVA entre la UE y los terceros países pertinentes. Me-

dio: Celebración de acuerdos entre la UE y los terceros países pertinentes en materia de cooperación administrativa en el ámbito del IVA (2023).

1.3.2. Comunicación sobre la buena gobernanza fiscal

La Comunicación⁷ sobre la buena gobernanza fiscal centra su atención en promover una fiscalidad justa y poner coto a la competencia fiscal desleal, tanto en la UE como a escala internacional.

En este sentido, la Comisión propone una reforma del Código de Conducta que aborda la competencia fiscal y combate las prácticas fiscales perjudiciales dentro de la UE (ver apartado 2.2.). Además, propone mejoras en la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, en la que figuran los países no pertenecientes a la UE que se niegan a respetar las normas acordadas a nivel internacional. Esta iniciativa ha incentivado hasta ahora la adopción de normas de buena gobernanza fiscal por parte de terceros países, pero aún queda mucho trabajo por delante.

La Comunicación también describe el planteamiento de la UE sobre la colaboración con los países en desarrollo en el área de la fiscalidad, en consonancia con la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible.

1.3.3. Conclusiones del Consejo

Teniendo en cuenta el amplio abanico de aspectos de política fiscal que se aborda en el Plan de Acción fiscal y en la Comunicación sobre la buena gobernanza fiscal, los Estados miembros consideraron que sería conveniente intercambiar puntos de vista en varias reuniones virtuales sobre las cuestiones indicadas en ambos textos.

Tras estos cambios de impresiones y trabajos preparatorios, el día 27 de noviembre, el Consejo

aprobó las Conclusiones⁸ del Consejo sobre una fiscalidad equitativa y eficaz en tiempos de recuperación, sobre los desafíos fiscales vinculados a la digitalización y sobre la buena gobernanza en el ámbito fiscal en la UE y fuera de ella.

En las Conclusiones se abordan la fiscalidad directa, incluidas las respuestas a los desafíos fiscales de la digitalización de la economía, otras cuestiones relativas a la fiscalidad directa, el IVA, los impuestos especiales, la cooperación administrativa, la administración tributaria y el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y la coordinación fiscal a escala de la UE: buena gobernanza en el ámbito fiscal en la UE y fuera de ella.

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 sociedades⁹ (BICIS) y la propuesta de Directiva relativa a una base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades¹⁰ (BICCIS). La propuesta BICIS detallaba unas normas comunes para calcular la base imponible de las multinacionales dentro de la UE, mientras que la propuesta BICCIS complementaba la propuesta BICIS con el elemento de consolidación.

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 su-

⁸ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13350-2020-INIT/es/pdf>

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

¹⁰ https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c-9b7d-11e6-868c-01aa75ed71a1.0016.02/DOC_1&format=PDF

⁷ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020DC0313&from=EN>

periores 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.

Reuniones en el Consejo

Desde la presentación de la reforma en 2016, se han venido celebrando periódicamente reuniones técnicas en el Grupo de trabajo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad directa) adscrito al Consejo ECOFIN, así como del Grupo de Alto Nivel de fiscalidad, sobre la propuesta BICIS, coordinadas y lideradas por la Presidencia de turno de la UE.

Los debates mantenidos durante las Presidencias austriaca, rumana y finlandesa (desde julio de 2018 hasta diciembre de 2019) pusieron de manifiesto una discrepancia entre las delegaciones de los Estados miembros acerca de tres tipos de cuestiones: a) si ampliar o no el ámbito de aplicación a todas las empresas o a un grupo más extenso de empresas (y no centrarse en las empresas con ingresos globales superiores a 750 millones de euros anuales); b) cómo abordar las disposiciones contra la elusión fiscal en el contexto de las DEF (Directivas contra la elusión fiscal) 1 y 2; y c) cómo tratar los incentivos fiscales propuestos (artículo 9, apartado 3, artículo 11 y artículo 42) que obstaculizan los avances en el nivel técnico.

Tal y como se recoge en el informe de 17 de junio¹¹ del Consejo ECOFIN al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales, en la reunión del Grupo de Alto Nivel del 3 de marzo de 2020 se debatió la situación y las posibles maneras de avanzar en estas cuestiones. En resumen:

a) La mayoría de las delegaciones convino en que, de cara a la preparación de una posible futura legislación vinculante («Derecho imperativo») de la UE en este ámbito, podría ser más útil reorientar los trabajos del Consejo sobre la propuesta BICIS en lo referente a las cuestiones relacionadas con los debates de la OCDE y sugirió esperar a que se establecen aquellas cuestiones relacionadas con las negociaciones de la OCDE para reanudar los debates al respecto;

b) Varias delegaciones subrayaron, no obstante, que los objetivos de la propuesta BICIS van más allá de los debates en curso en la OCDE y el G-20, por ejemplo, mejorar el funcionamiento del mercado interior de la UE, e insistieron en que no se olviden estos diversos aspectos;

c) Otras delegaciones alegaron que el Grupo «Cuestiones Fiscales» debe debatir algunos temas relacionados con la base imponible común del impuesto sobre sociedades (por ejemplo, la contabilidad financiera) en paralelo a las negociaciones en la OCDE, para así perfilar las posiciones de los Estados miembros de la UE en los debates internacionales correspondientes;

d) Por lo que se refiere a las principales cuestiones que impiden seguir avanzando: 1) las posiciones de las delegaciones sobre el tema del ámbito de aplicación se mantuvieron prácticamente sin cambios; 2) las medidas contra la elusión fiscal que no tienen repercusión directa en el cálculo de la base imponible podrían dejarse de lado por el momento, dado que no entran en el ámbito de las negociaciones internacionales ni en las normas existentes que introduce la Directiva contra la elusión fiscal; 3) los debates sobre los incentivos fiscales propuestos seguirán en suspenso, pero podrían reanudarse una vez que concluyan, a finales de 2020, las negociaciones internacionales (en particular sobre el pilar 2 - propuesta mundial contra la erosión de la base imponible, o «propuesta GloBE», por sus siglas en inglés).

¹¹ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8891-2020-INIT/es/pdf>

El 13 de marzo de 2020 se había previsto una reunión del Grupo de Alto Nivel para dar seguimiento a la reunión del Grupo «Cuestiones Fiscales» del 3 de marzo de 2020, pero fue cancelada debido a las medidas de confinamiento por la COVID-19. En dicha reunión también debían debatirse las cuestiones de la contabilidad financiera y las autoridades tributarias principales.

Durante este segundo semestre de 2020, la Presidencia alemana ha llevado a cabo consultas con otros Estados miembros, también mediante conversaciones informales entre los miembros del Grupo de Alto Nivel, en las que se ha puesto de manifiesto la influencia que en cierta medida han tenido sobre el proyecto BIC(C)IS las perturbaciones económicas provocadas por la pandemia de COVID-19, así como el debate mundial en curso sobre la actualización de la normativa en materia de fiscalidad corporativa internacional. Proseguirán los debates sobre este expediente, al objeto de concluir estos trabajos en el Consejo, según proceda.

2.2. Grupo Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas

Introducción

Desde su creación en 1997, el Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas (el Código) ha sido el principal instrumento de la UE para lucha contra la competencia fiscal perniciosa. El Código parte de la premisa de que, si bien la competencia fiscal entre países no es problemática en sí misma, es necesario que existan principios comunes que establezcan en qué medida los Estados pueden utilizar sus regímenes y políticas fiscales para atraer empresas y obtener beneficios e inversiones.

El Código es un instrumento no vinculante que funciona sobre la base de la revisión y presión inter-pares entre los Estados miembros. Establece principios de competencia fiscal leal y se utiliza para determinar si un régimen fiscal es o no pernicioso. El Grupo «Código de Conducta», integrado por representantes nacionales de alto nivel, supervisa el cumplimiento del Código por

parte de los Estados miembros. Evalúa las medidas fiscales de los Estados miembros y determina si son perniciosas, sobre la base de un análisis técnico de la Comisión. Si se determina que una medida fiscal es perniciosa, el Estado miembro en cuestión debe modificarla o abolirla. Desde que se introdujo el Código, se han evaluado más de 400 regímenes fiscales en la UE y alrededor de 100 de ellos se han considerado perniciosos.

Además de sus logros dentro de la UE, en los últimos años, el Código ha tenido también un impacto notable en el marco fiscal internacional. Esto se debe a que ha sido la base de la evaluación de terceros países en el marco de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores. El papel fundamental del Código en el proceso de elaboración de la lista de la UE pone de manifiesto su importancia como herramienta para combatir la competencia fiscal perniciosa y promover ampliamente los principios de buena gobernanza fiscal.

Además, propone mejoras en la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, en la que figuran los países no pertenecientes a la UE que se niegan a respetar las normas acordadas a nivel internacional. Esta iniciativa ha incentivado hasta ahora la adopción de normas de buena gobernanza fiscal por parte de terceros países, pero aún queda mucho trabajo por delante.

Reforma

En la Comunicación sobre la buena gobernanza fiscal en la UE y más allá de sus fronteras, presentada por la Comisión el 15 de julio, la Comisión propone una reforma del Código de Conducta ya que, a pesar de sus logros, el Código debe ser reformado y modernizado. La naturaleza de la competencia fiscal y la forma en que se lleva a cabo han cambiado sustancialmente en las últimas dos décadas y el Código no ha evolucionado para hacer frente a los nuevos retos. La globalización, la digitalización, el creciente papel de las multinacionales en la economía mundial, la mayor importancia de los activos intangibles y la reducción de las barreras para las empresas

han aumentado la presión sobre los Estados para que utilicen la fiscalidad con el fin de competir por la inversión extranjera. Esto ha provocado un aumento y evolución de la competencia fiscal que ha puesto a prueba los mismos parámetros de equidad. En este contexto, tanto los Estados miembros como el Parlamento Europeo han cuestionado la capacidad del Código para responder a las formas contemporáneas de competencia fiscal perniciosa. A la luz de la realidad actual señalada previamente, la Comisión señala que la eficacia del Código debe mejorarse sustancialmente.

Concretamente, la Comunicación explica que debe considerarse cuidadosamente el momento oportuno para llevar a cabo la reforma del Código a fin de garantizar que el resultado sea lo más ambicioso y eficaz posible. Los debates internacionales en curso sobre la reforma del impuesto de sociedades, dirigidos por la OCDE, podrían tener un gran impacto en los límites admitidos de la competencia fiscal en el futuro. En particular, si la imposición efectiva mínima se convierte en una norma internacional, habrá un nuevo límite mínimo al que los países pueden reducir los tipos impositivos para atraer empresas e inversiones extranjeras, que deberá integrarse claramente en las medidas de la UE en materia de competencia fiscal leal en el marco del Código de conducta reformado. Al mismo tiempo, si no hay consenso sobre la imposición mínima a nivel mundial, este concepto debe introducirse en el Código como norma de la UE a fin de modernizar y aclarar el concepto de competencia fiscal perniciosa y garantizar que todas las empresas paguen una cantidad justa de impuestos cuando generan beneficios en el mercado único.

No obstante, mientras tanto, en el marco de una futura reforma del Código, hay una serie de cuestiones que pueden tenerse en cuenta ya, dice la Comisión. En primer lugar, el ámbito de aplicación del Código debe ampliarse a fin de abarcar todas las medidas que supongan un riesgo para la competencia fiscal leal. La definición del ámbito de aplicación debe modificarse para abarcar otro tipo de regímenes y aspectos

generales de los sistemas nacionales de impuestos de sociedades, así como otros impuestos pertinentes. En el ámbito de aplicación actual del Código, hay demasiados tipos de regímenes perniciosos que pueden evadir la evaluación. Por ejemplo, el Código solo analiza medidas y regímenes fiscales específicos. Sin embargo, los países cada vez utilizan más las estructuras generales de sus sistemas tributarios para competir en el ámbito fiscal, por ejemplo, al prever normas particulares de residencia fiscal que pueden dar lugar a una doble no imposición o a exenciones fiscales para los beneficios obtenidos en el extranjero, lo que puede favorecer las prácticas fiscales perniciosas sin salvaguardias adecuadas. Asimismo, el Código no cubre los regímenes o medidas especiales de ciudadanía para atraer a expatriados o personas adineradas, a pesar de que a menudo son una puerta trasera para atraer de forma desleal a empresas e inversiones de otros países. Los estudios recientes de la OCDE¹² sugieren, además, que los regímenes de ciudadanía pueden utilizarse para eludir las normas de transparencia fiscal. Por lo tanto, a la hora de reformar el Código, es importante analizar la utilización de regímenes de ciudadanía como los visados de oro.

Además, el Código debe actualizarse para garantizar que se examinen todos los casos de presión fiscal muy baja, dentro y fuera de la UE. La UE ya exige a los terceros países sin tributación o con una tributación a tipo cero que apliquen estrictas normas económicas y de transparencia a fin de evitar ser incluidos en la lista de la UE. Estos requisitos deben integrarse formalmente en el Código para que haya una plena coherencia entre los criterios aplicados dentro de la UE y aquellos relacionados con terceros países.

Reuniones del Grupo Código de Conducta

Durante el segundo semestre de 2020, el Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas) prosiguió su labor sobre diversas cuestiones de su competencia, en particular la lista de la UE

¹² <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/residence-citizenship-by-investment/>

de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, teniendo en cuenta las limitaciones debidas a la pandemia mundial de COVID-19²⁰.

En concreto, el mantuvo videoconferencias informales del Grupo principal el 8 de julio, el 13 de octubre y el 13 de noviembre de 2020; también videoconferencias informales del subgrupo de cuestiones internas los días 23 de octubre y 3 de noviembre de 2020¹³. Asimismo, los agregados fiscales se reunieron el 15 de julio y el 7 y 21 de septiembre de 2020 para debatir documentos EU-RESTREINT relacionados con la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales. El Consejo adoptó la segunda revisión anual de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales mediante procedimiento escrito el 6 de octubre de 2020, y se publicó en el Diario Oficial el 7 de octubre de 2020¹⁴.

La presidencia del Grupo «Código de Conducta» participó en la reunión virtual del Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales los días 19 y 20 de octubre de 2020 e intervino para ofrecer un resumen de la labor reciente de dicho Grupo.

La Presidencia alemana inició debates sobre la revisión del mandato del Grupo en coordinación con la presidencia de dicho Grupo

2.3. Fiscalidad de la economía digital

Ámbito internacional

El informe del Consejo ECOFIN al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales de 27 de noviem-

13 <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13151-2020-INIT/en/pdf>

<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13151-2020-ADD-1/en/pdf>

<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13151-2020-ADD-2/en/pdf>

<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13151-2020-ADD-3/en/pdf>

<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13151-2020-ADD-4/en/pdf>

<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13151-2020-ADD-5/en/pdf>

14 [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020XG1007\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020XG1007(01)&from=EN)

bre explica que, a pesar de la pandemia de COVID-19, han proseguido las labores en el Marco Inclusivo del G-20 y de la OCDE para buscar soluciones a los desafíos que plantea la fiscalidad de la economía digitalizada.

En particular, en la reunión celebrada los días 8 y 9 de octubre de 2020 por el Marco Inclusivo sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) de la OCDE y el G-20, se aprobó presentar a consulta pública dos informes sobre los Planes relativos a los dos pilares. Dichos informes muestran, entre otras cuestiones, que el Pilar 1 se centra en la asignación de beneficios y del nexo, mientras que el Pilar 2 (también denominado propuesta mundial contra la erosión de la base imponible, o propuesta GloBE, por sus siglas en inglés) se ocupa de un impuesto mínimo mundial destinado a abordar las cuestiones pendientes en materia de erosión de la base imponible y traslado de beneficio.

En la reunión virtual del G-20 de ministros de Economía y Hacienda y gobernadores de los bancos centrales celebrada los días 12 a 14 de octubre de 2020 se reconoció que la pandemia de COVID-19 ha tenido repercusiones en la lucha contra los desafíos que plantea la fiscalidad de la digitalización de la economía, y se acogieron con satisfacción los informes sobre los Planes del Pilar 1 y del Pilar 2 aprobados para su consulta pública. A partir de esta sólida base, los ministros del G-20 reiteraron su compromiso de seguir avanzando en los trabajos en torno a ambos pilares e instaron al Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y del G-20 a abordar las cuestiones restantes con objeto de desarrollar una solución mundial y consensuada para mediados de 2021.

Ámbito de la UE

La Presidencia alemana debatió los desafíos que plantea la fiscalidad de la economía digital en la reunión informal del ECOFIN celebrada los días 11 y 12 de septiembre de 2020 y en las reuniones virtuales del Grupo de Alto Nivel de los días 4 de septiembre, 22 de octubre y 20 de noviembre de

2020, y del Grupo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad Directa) de los días 6, 12 y 18 de noviembre de 2020.

La presidencia del Grupo de Alto Nivel celebró la comparecencia del representante de la OCDE en la reunión del 6 de julio de 2020 para proporcionar un resumen de los últimos acontecimientos. A raíz de esta intervención, la presidencia del Grupo de Alto Nivel remitió una carta a la OCDE en la que manifestaba el apoyo de los Estados miembros al proceso de la OCDE.

La Presidencia alemana hizo balance de la situación de los trabajos en materia de fiscalidad digital nacional. El Grupo de Alto Nivel tomó nota de un cuadro elaborado como resultado de dicho ejercicio y acordó mantenerlo actualizado periódicamente. En este contexto, en la reunión del Grupo de Alto Nivel del 6 de julio de 2020 también se celebró un cambio de impresiones sobre las investigaciones comerciales de los EE. UU. acerca de la fiscalidad digital en la UE.

Tras la publicación de los informes de los Planes y del comunicado ministerial del G-20, la Presidencia alemana preparó unas Conclusiones exhaustivas que contienen apartados sobre la fiscalidad de la economía digital (Conclusiones sobre una fiscalidad equitativa y eficaz en tiempos de recuperación, sobre los desafíos fiscales vinculados a la digitalización y sobre la buena gobernanza en el ámbito fiscal en la UE y fuera de ella, apartado 1.3.3. de este informe). El Consejo adoptó dichas Conclusiones mediante procedimiento escrito el 27 de noviembre de 2020.

Concretamente, en las Conclusiones, el Consejo celebra los importantes avances realizados en lo concerniente al Marco inclusivo sobre BEPS de la OCDE para actualizar el marco internacional de fiscalidad de las empresas y reafirma su compromiso con los dos pilares de dicho proceso. Aco-ge con satisfacción los informes sobre los Planes Generales del Pilar 1 y del Pilar 2 y apoya la continua-ción de los trabajos para llegar a un acuerdo definitivo sobre ambos pilares en el contexto del Marco inclusivo sobre BEPS de la OCDE.

Asimismo, expresa la voluntad de la UE y de sus Estados miembros de estudiar las posibilidades de aplicar, por los medios jurídicos adecuados y tan pronto como sea posible, el acuerdo general que debe alcanzarse en torno al Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE, recuerda que el Consejo Europeo evaluará la cuestión en marzo de 2021, y solicita a la Comisión que participe sobre esta base en los trabajos preparatorios pertinentes del Consejo sobre el camino a seguir en consonancia con el Derecho de la UE, con el fin de abordar los retos fiscales de la economía digital, incluso en ausencia de consenso interna-cional para mediados de 2021.

3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

En lo que respecta al IVA, el Consejo adoptó en 2016 dos documentos de Conclusiones: en mayo de 2016¹⁵, 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 no-viembre 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 operacio-nes transfronterizas¹⁶.

Consecuentemente a su Plan de acción sobre el IVA, la Comisión propuso un número conside-rable de propuestas legislativas en materia de IVA. En su conjunto, dichas propuestas están en-caminadas a modernizar el sistema del IVA para adaptarlo a la economía digital y a las necesi-dades de las pyme, 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 anteriores¹⁷, la Presidencia alemana ha seguido trabajando en los expedientes legislativos en el ámbito del IVA.

En particular, durante el mandato de la Presi-dencia alemana, los expedientes legislativos con

15 Doc. 9494/16.

16 Doc. 14257/16.

17 Véase, por ejemplo, el doc. 15082/18, apartados 30 a 111; Doc. 10322/18, apartados 56 a 100.

distintos niveles de progreso 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 sobre el IVA del comercio electrónico;
- identificación de los sujetos pasivos en Irlanda del Norte;
- medidas temporales en relación con el impuesto sobre el valor añadido para vacunas contra la COVID-19 y productos sanitarios para diagnóstico in vitro en respuesta a la pandemia de COVID-19.

A continuación, se proporciona información más detallada sobre cada expediente en el ámbito del IVA.

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 etapas¹⁸.

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 legislativos¹⁹ destinados

18 Doc. 12617/17.

19 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

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)²⁰.

En la segunda parte de la primera etapa legislativa, en mayo de 2018, la Comisión presentó la propuesta legislativa sobre las medidas técnicas 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 «Cuestiones Fiscales» 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.

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).

20 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.

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 principales²¹:

- 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 centró en actualizar los puntos de vista de los Estados miembros en relación con los elementos principales de la propuesta y el camino a seguir. La Presidencia alemana prosiguió los debates sobre las medidas de acompañamiento que podrían resultar eficaces tanto al amparo del régimen actual del IVA como al amparo de un régimen definitivo futuro, y abordó las cuestiones de la notificación basada en las operaciones y la ampliación de la facturación electrónica, medidas que forman parte del Plan de Acción Fiscal de la Comisión.

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 ECOFIN²², 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 anali-

zarse 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 detectar 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 «Cuestiones Fiscales». 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.

Deben continuar los trabajos sobre el sistema definitivo del IVA, sin que se impidan o ralenticen los esfuerzos por mejorar el sistema actual.

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 añadido²³. 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 estudio de la propuesta de la Comisión se realizó durante los mandatos de las Presidencias búlgara, rumana y finlandesa.

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.

Los debates técnicos prosiguieron durante la Presidencia croata, y se realizaron nuevos estudios sobre la opción de una lista positiva, el empleo de

23 Doc. 5335/18

códigos NC²⁴ (cuando sea posible) para bienes y de códigos CPA²⁵ para servicios, y los principios y condiciones de la aplicación de tipos reducidos de IVA. También se sugirió impulsar el Pacto Verde Europeo mediante la introducción de un tratamiento a efectos del IVA más beneficioso para aquellos suministros con bajas emisiones de CO₂²⁶.

Los debates técnicos prosiguieron durante la Presidencia alemana, y se centraron en la estrategia básica para los próximos pasos y en posibles principios para la elaboración de una lista positiva.

3.3. Paquete sobre el IVA del comercio electrónico

A petición de varios Estados miembros y asociaciones empresariales, el 8 de mayo de 2020 la Comisión presentó propuestas²⁷ en relación con un aplazamiento del inicio de la aplicación del paquete relativo al IVA aplicable al comercio electrónico. Tras los trabajos preparatorios, el Consejo adoptó los actos legislativos el 20 de julio 2020²⁸.

3.4. Identificación de los sujetos pasivos en Irlanda del Norte

A partir del 1 de enero de 2021, la legislación de la UE sobre el IVA dejará de aplicarse al Reino

24 Reglamento de Ejecución (UE) 2019/1776 de la Comisión, de 9 de octubre de 2019, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.

25 Reglamento (UE) n.º 1209/2014 de la Comisión, de 29 de octubre de 2014, por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 451/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establece una nueva clasificación estadística de productos por actividades (CPA) y se deroga el Reglamento (CEE) n.º 3696/93 del Consejo.

26 Véanse también las Conclusiones del Consejo de diciembre de 2019 sobre fiscalidad de la energía, doc. 14861/19.

27 Doc. 7886/20.

28 Decisión (UE) 2020/1109 del Consejo de 20 de julio de 2020 por la que se modifican las Directivas (UE) 2017/2455 y (UE) 2019/1995 en lo que respecta a las fechas de transposición y de aplicación en respuesta a la pandemia de COVID-19, DO L 244 de 29.7.2020, p. 3. Reglamento (UE) 2020/1108 del Consejo de 20 de julio de 2020 por el que se modifica el Reglamento (UE) 2017/2454 en lo que respecta a las fechas de aplicación en respuesta a la pandemia de COVID-19, DO L 244 de 29.7.2020, p. 1.

Unido. No obstante, sobre la base del Protocolo sobre Irlanda/Irlanda del Norte, que forma parte del Acuerdo de Retirada, Irlanda del Norte seguirá estando sujeta a la legislación de la UE sobre el IVA en lo que respecta a las mercancías. Resultará indispensable identificar a los sujetos pasivos que realicen transacciones en Irlanda del Norte. En este contexto, el 7 de agosto de 2020 la Comisión presentó una propuesta de modificación de la Directiva del IVA²⁹. Tras los trabajos preparatorios, el Consejo adoptó el acto legislativo el 19 de noviembre de 2020.

3.5. Medidas temporales en relación con el IVA para hacer frente a la COVID-19

Con objeto de responder a los desafíos de la pandemia de COVID-19, bajo la Presidencia alemana se debatió y adoptó³⁰ una propuesta de prestaciones temporales. De esta manera se pueden reducir en los presupuestos correspondientes los costes relacionados con los beneficiarios.

Desgravación temporal del IVA sobre las vacunas COVID-19 y los kits de prueba

La Comisión propuso el 28 de octubre de 2020 que los hospitales y el personal médico no deberían tener que pagar el IVA por las vacunas y los kits de prueba utilizados en la lucha contra el coronavirus.

Hasta ese momento, los Estados miembros podían aplicar tipos reducidos de IVA a las ventas de vacunas, pero no podían aplicar tipos nulos. Y además, los kits de prueba no podían beneficiarse ni siquiera de tarifas reducidas.

El 7 de diciembre de 2020, el Consejo ha adoptado enmiendas³¹ a la Directiva sobre el IVA para permitir a los Estados miembros eximir temporalmente del IVA las vacunas y kits de prueba COVID-19, así como los servicios estrechamen-

29 Doc. 10109/20.

30 Doc. 13249/20.

31 <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12946-2020-INIT/es/pdf>

te relacionados. Los Estados miembros también pueden aplicar un tipo de IVA reducido a los kits de prueba y los servicios estrechamente relacionados, si así lo deciden. Esta posibilidad ya está disponible para las vacunas.

Las medidas decididas solo se refieren a vacunas COVID-19 autorizadas por la Comisión o por los Estados miembros y kits de prueba COVID-19 que cumplen con la legislación de la UE aplicable. Se aplicarán hasta el 31 de diciembre de 2022.

Exención del IVA y aranceles aduaneros sobre equipos médicos vitales

La Comisión Europea ya había publicado en abril de 2020 una decisión que ayudaba a los Estados miembros afectados por la pandemia de coronavirus a suspender temporalmente los derechos de aduana y el IVA sobre equipos de protección, kits de prueba o dispositivos médicos como ventiladores. Esto facilitó financieramente la obtención del equipo médico que el personal sanitario y pacientes necesitan desesperadamente. La medida inicial se aplicó por un período de seis meses y se amplió aún más. El 28 de octubre de 2020, una nueva decisión³² de la Comisión prorrogó la exención sobre las importaciones a los Estados miembros de la UE-27 hasta finales de abril de 2021. Para el Reino Unido, la exención se prolonga únicamente hasta el 31 de diciembre de 2020.

Una lista indicativa de los productos que entran en el ámbito de la decisión de la Comisión está disponible en la siguiente dirección:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/eu_indicative_list_decision_covid19-c2020_491_02-12-2020.pdf.

Información de contexto

La legislación actual de la UE dispone de herramientas excepcionales para ayudar a las vícti-

³² https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/201028_commission_decision_customs_vat_covid-19.pdf

mas de catástrofes, que pueden utilizarse para afrontar la crisis sanitaria sin precedentes provocada por el coronavirus.

La legislación aduanera de la UE³³ prevé la posibilidad de conceder desgravación arancelaria en beneficio de las víctimas de catástrofes. Puede ser aplicada a las importaciones por organizaciones estatales u organizaciones benéficas o filantrópicas aprobadas por los Estados miembros. Para conceder una exención, se requiere una decisión de la Comisión, que actúa a petición de los Estados miembros interesados.

Del mismo modo, la legislación de la UE sobre el IVA³⁴ tiene disposiciones similares en lo que respecta a la exención del IVA en la importación final de determinados bienes.

El 28 de octubre de 2020, la Comisión Europea decidió prolongar la desgravación temporal de derechos de aduana e IVA sobre la importación de dispositivos médicos y equipos de protección de terceros países hasta el 30 de abril de 2021. Esto permite que las importaciones realizadas durante la fase incipiente del brote también puedan beneficiarse de la exención.

La importación libre de impuestos y de IVA se aplica a:

- organizaciones estatales (organismos estatales, organismos públicos y otros organismos de derecho público, incluidos hospitales, organizaciones gubernamentales, comunas / ciudades, gobiernos regionales, etc.)
- organizaciones benéficas o filantrópicas aprobadas por las autoridades competentes de los Estados miembros.

4. IMPUESTOS ESPECIALES

En lo que respecta a los impuestos especiales, atendiendo a las Conclusiones del Consejo de

³³ Reglamento (CE) nº 1186/2009 del Consejo

³⁴ Directiva del Consejo 2009/132 / CE

2016 sobre la Directiva 92/83/CEE³⁵, y de 2017, sobre la Directiva 2008/118/CE³⁶, 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 alemana, 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:

- estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

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

En respuesta a las Conclusiones del Consejo de 6 de diciembre de 2016³⁷, 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 alcohólicas³⁸.

En el transcurso de las negociaciones³⁹, 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.

El Consejo alcanzó un acuerdo político sobre este expediente el 24 de junio de 2020 (al final del mandato de la Presidencia croata⁴¹). El 29 de julio de 2020, el Consejo adoptó la Directiva (UE) 2020/1151

del Consejo de 29 de julio de 2020 por la que se modifica la Directiva 92/83/CEE relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas⁴².

5. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

El 14 de febrero de 2013 la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece una cooperación reforzada en el ámbito 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»).

Los aspectos principales de las negociaciones en curso en este expediente se resumieron en el informe anterior del Consejo ECOFIN sobre cuestiones fiscales⁴³. Cabe indicar que 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. Dicho debate inclusivo entre todos los Estados miembros tendrá que celebrarse una vez se hayan realizado los necesarios trámites del procedimiento mencionados en el anterior informe del Ecofin al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales.

Procede señalar que el Consejo Europeo indicó en sus Conclusiones de su reunión del 17 al 21 de julio de 2020 que «en el transcurso del próximo MFP, la Unión trabajará para instaurar otros recursos propios, entre los que podría hallarse un impuesto sobre las transacciones financieras»⁴⁴.

35 Doc. 15009/16.

36 Doc. 14481/17.

37 Doc. 15009/16.

38 Doc. 9570/18 + ADD 1, ADD 2.

39 Doc. 14863/19, apartados 85 a 91.

40 Doc. 9347/19, apartado 5.

41 Doc. 8946/20.

42 DO L 256 de 5.8.2020, p. 1.

43 Véase el documento 8891/20, apartados 67 a 70, y el doc. 14863/19, apartados 104 a 110.

44 Doc. EUCO 10/20, apartado A29.

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 2016⁴⁵, 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. Modificación de la Directiva de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DCA 7)

El Consejo de 29 de mayo de 2020 aprobó unas Conclusiones sobre la evolución futura de la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad en la UE⁴⁶, en respuesta a la evaluación de la Comisión⁴⁷, de 12 de septiembre de 2019, de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

En estas Conclusiones, el Consejo solicitó a la Comisión que, teniendo en cuenta dichas Conclusiones del Consejo y los objetivos establecidos en la Directiva 2011/16/UE, llevara a cabo todos los estudios pertinentes y, tras realizar los correspondientes análisis técnicos, consultas públicas y evaluaciones de impacto, presentara al Consejo una propuesta legislativa tan pronto como fuera posible. El Consejo invitó además a la Comisión a estudiar de forma prioritaria las cuestiones más urgentes, como los retos derivados de la economía de plataformas digitales y, a tal fin, a considerar la introducción gradual de las propuestas legislativas para facilitar el progreso legislativo.

45 Doc. 15254/16, apartado 45.

46 <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8482-2020-INIT/es/pdf>

47 <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12173-2019-INIT/en/pdf>
<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12174-2019-INIT/en/pdf>

En respuesta a las citadas Conclusiones, y en el marco de las medidas para promover la equidad y la simplicidad tributarias con vistas a respaldar la recuperación de la UE, el 15 de julio, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DCA 7)⁴⁸.

La propuesta legislativa persigue dos objetivos principales:

- ampliar el alcance de los intercambios automáticos de información con arreglo a la DCA a la información comunicada por los operadores de plataformas digitales. El reforzamiento de la cooperación administrativa en este ámbito persigue ayudar a los Estados miembros a hacer frente a los desafíos que plantea la digitalización de la economía, habida cuenta de que las características de la economía de plataformas digitales dificulta enormemente la trazabilidad y detección de los hechos imponibles por parte de las autoridades tributarias y conlleva un déficit en los ingresos fiscales de los Estados miembros;
- modificar una serie de disposiciones existentes en la DCA en materia de intercambio de información. Concretamente, la propuesta tiene por objeto mejorar la noción de pertinencia previsible de la información y las disposiciones sobre grupos de contribuyentes, así como la normativa para realizar controles simultáneos y para permitir la presencia de funcionarios de un Estado miembro durante una investigación en otro Estado miembro. Además, la propuesta aspira a

48 <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9753-2020-INIT/es/pdf>
<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9753-2020-ADD-1/es/pdf>
<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9753-2020-ADD-2/en/pdf>
<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9753-2020-ADD-3/es/pdf>
<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9753-2020-ADD-4/en/pdf>
<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9753-2020-ADD-5/en/pdf>

introducir disposiciones que establezcan el marco para que las autoridades competentes de dos o más Estados miembros lleven a cabo auditorías conjuntas.

Tras los trabajos preparatorios a nivel técnico, el Comité de Representantes Permanentes refrendó el texto transaccional de la propuesta de Directiva⁴⁹ y se informó de ello a los ministros de Economía y Hacienda en la videoconferencia informal del 1 de diciembre⁵⁰. El Consejo adoptará la Directiva en una fase posterior, una vez que se hayan recibido los dictámenes del Parlamento Europeo y del Comité Económico y Social Europeo y se haya llevado a cabo la revisión por parte de los juristas lingüistas.

6.2. Programa Fiscalis para la cooperación en el ámbito de la fiscalidad

El 8 de junio de 2018, la Comisión Europea presentó una propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el programa Fiscalis para la cooperación en el ámbito de la fiscalidad⁵¹.

El programa Fiscalis permite a las administraciones tributarias nacionales crear e intercambiar información y experiencia, así como desarrollar y operar conjuntamente los principales sistemas de tecnologías de la información transeuropeos, así como establecer redes reuniendo a funcionarios nacionales de toda Europa.

La propuesta de Reglamento fija los objetivos, el presupuesto y las modalidades y normas de financiación para el período 2021-2027 del programa Fiscalis.

49 <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13130-2020-REV-1/en/pdf>

50 https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/ ecofin/2020/12/01/?utm_source=dsms-auto&utm_medium=email&utm_campaign=Video+conference+on+economics+and+finance+ministers

51 <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9932-2018-INIT/es/pdf>
<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9932-2018-ADD-1/es/pdf>
<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9932-2018-ADD-2/en/pdf>

Una vez estudiada la propuesta en el grupo de trabajo sobre cuestiones fiscales, el 28 de noviembre de 2018, el Comité de Representantes Permanentes acordó una orientación general parcial con el fin de poder entablar las negociaciones con el Parlamento Europeo. En el Parlamento Europeo, el informe en comisión fue votado en la Comisión de asuntos económicos y monetarios el 4 de diciembre de 2018 y confirmado en el Pleno en enero de 2019.

Posteriormente, el 23 de enero y el 21 de marzo de 2019 se mantuvieron dos diálogos tripartitos (entre la Comisión, el Parlamento y el Consejo) y, entremedias, se celebraron varias reuniones técnicas. El resultado de las negociaciones se presentó al Comité de Representantes Permanentes el 27 de marzo de 2019 para hacer un balance del estado de los trabajos. El texto contiene disposiciones entre corchetes que se siguen estudiando y que forman parte de las negociaciones horizontales sobre el próximo presupuesto comunitario o marco financiero plurianual 2021-2027.

El Parlamento Europeo sometió a votación su posición en primera lectura el 17 de abril de 2019. En los asuntos en los que los colegisladores no alcanzaron un acuerdo (tales como los actos delegados y de ejecución o el presupuesto), el Parlamento Europeo adoptó su propia posición para la primera lectura.

La Presidencia alemana reanudó los contactos informales con el Parlamento Europeo para estudiar la manera de avanzar en las cuestiones pendientes que no se tratan en los debates horizontales.

Se ha previsto que las negociaciones se reanuden en 2021, una vez que los colegisladores hayan resuelto cuestiones pendientes.

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 Es-

tados 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

30 octubre 2020 – La Comisión pide a Luxemburgo que ajuste al Derecho de la Unión sus normas relativas a la reducción de los impuestos sobre la herencia

La Comisión decidió enviar una carta de emplazamiento a Luxemburgo en la que solicita que modifique sus normas en materia de fiscalidad de las sucesiones que incluyen acciones de sociedades. El impuesto sobre sucesiones se reduce actualmente para las acciones de sociedades establecidas en Luxemburgo, que están sujetas al impuesto de suscripción, pero no para las acciones de sociedades extranjeras comparables. La Comisión considera que estas normas vulneran la libertad de establecimiento (artículo

49 del TFUE y artículo 31 del Acuerdo EEE) y la libre circulación de capitales (artículo 63 del TFUE y artículo 40 del Acuerdo EEE). En ausencia de una respuesta satisfactoria en un plazo de dos meses, la Comisión podría enviar un dictamen motivado.

30 octubre 2020 – La Comisión pide a Bélgica que ajuste sus normas sobre exención del impuesto de los depósitos de ahorro al Derecho de la Unión

La Comisión decidió enviar una carta de emplazamiento a Bélgica en la que le pide que modifique su normativa relativa a la exención del impuesto de los depósitos de ahorro. Con arreglo a la legislación belga, una cantidad determinada de los intereses procedentes de los depósitos de ahorro está exenta del impuesto sobre la renta si el depósito se ajusta a ciertos criterios. El Tribunal de Justicia consideró que estos criterios no son conformes a lo dispuesto en el artículo 56 del TFUE ni en el artículo 36 del Acuerdo EEE en el asunto C-580/15, Van der Weegen y otros. En ausencia de una respuesta satisfactoria en un plazo de dos meses, la Comisión podría enviar un dictamen motivado.

30 octubre 2020 – La Comisión pide a Bélgica que deje de gravar en mayor medida los dividendos de acciones de compañías de seguros de vida en el extranjero que los dividendos recibidos por compañías de seguros belgas

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento a Bélgica pidiéndole que modifique su normativa en virtud de la cual las compañías de seguros de vida belgas están, de facto, exentas, o casi totalmente exentas, del impuesto por los ingresos procedentes de dividendos, intereses y bienes inmuebles, incluidas las plusvalías. Sin embargo, los intereses y los dividendos salientes, o los ingresos abonados a compañías de seguros de vida en otros países de la UE o el EEE están sujetos a retenciones de impuestos que generalmente oscilan entre un 15 % y un 30 %, y los ingresos salientes procedentes de bienes inmuebles están sujetos al impuesto sobre sociedades. De forma análoga a los casos C-342/10 Comisión

contra Finlandia y C-641/17 College Pension Plan of British Columbia, la Comisión considera que una imposición más elevada a las compañías de seguros extranjeras es incompatible con la libre circulación de capitales garantizada por el artículo 63 del TFUE y el artículo 40 del Acuerdo EEE. Bélgica dispone ahora de dos meses para facilitar una respuesta satisfactoria; de no hacerlo, la Comisión podría optar por enviar un dictamen motivado.

30 octubre 2020 – La Comisión pide a Luxemburgo que modifique su normativa relativa a la imposición de los intereses recibidos por particulares

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento a Luxemburgo pidiéndole que modifique su legislación fiscal en lo que se refiere a los intereses recibidos por particulares. De conformidad con estas normas, los intereses de los contribuyentes particulares no residentes que optaron por recibir un tratamiento como residentes se gravan a un tipo impositivo progresivo del 42 % o más, mientras que los contribuyentes residentes pueden optar por que sus intereses se gravan en forma de retención a cuenta final a un tipo fijo del 20 %. La Comisión considera que estas normas podrían vulnerar la libre circulación de personas y la libre circulación de los trabajadores por cuenta ajena o por cuenta propia (artículos 21, 45 y 49 del TFUE y artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE). Luxemburgo dispone de dos meses para responder a la argumentación planteada por la Comisión; de no hacerlo, la Comisión podría optar por enviar un dictamen motivado.

30 octubre 2020 – La Comisión pide a Francia que modifique su legislación sobre la imposición de las plusvalías derivadas de fondos de inversión extranjeros

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento a Francia pidiéndole que adapte su legislación sobre la imposición de las plusvalías derivadas de los fondos de inversión extranjeros. Cuando un fondo de inversión extranjero vende su participación en una empresa francesa, las plusvalías son imponibles, siempre que la partici-

pación haya sido superior al 25 % de la empresa en cualquier momento durante los últimos cinco años. No obstante, las plusvalías derivadas de los fondos de inversión franceses están exentas del pago de este impuesto. Esto es discriminatorio e infringe el Derecho de la Unión (artículo 49 del TFUE sobre el derecho de establecimiento y artículo 63 del TFUE sobre la libre circulación de capitales), ya que disuade a los fondos de inversión extranjeros de invertir en empresas francesas. Francia debe responder a la carta de emplazamiento, y enviar una respuesta satisfactoria, en el plazo de dos meses; de no hacerlo, la Comisión podría enviar un dictamen motivado.

30 octubre 2020 – La Comisión emprende una nueva acción contra el Reino Unido por incumplir las normas de la Unión Europea sobre el IVA para la negociación de instrumentos financieros en determinados mercados de terminales

La Comisión ha decidido, con arreglo al artículo 260 del TFUE, enviar una carta de emplazamiento al Reino Unido por no aplicar correctamente las normas de la Unión Europea sobre el IVA por lo que se refiere a la negociación de instrumentos financieros en determinados mercados de terminales, y por no ejecutar una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia el 14 de mayo de 2020 (Comisión contra Reino Unido, asunto C-276/19). En su sentencia, el Tribunal estableció que el Reino Unido, al ampliar el alcance de una excepción relativa al IVA, introducida originalmente en 1977, por la que se aplica un tipo del 0 % a las operaciones realizadas en determinados mercados de terminales en el Reino Unido sin presentar una solicitud a la Comisión Europea a fin de obtener la autorización del Consejo de la Unión Europea, había incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a las normas de la Unión Europea sobre el IVA (artículo 395, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo). En consecuencia, el Reino Unido ha aplicado la excepción incorrectamente al comercio de productos básicos distintos de los contemplados inicialmente. La excepción al requisito ordinario de llevar registros a efectos del IVA también se ha ampliado. Las autoridades del Reino Unido disponen ahora de dos meses para responder a

la carta de emplazamiento.

3 diciembre 2020 - La Comisión pide a Grecia que modifique sus normas sobre el impuesto de sucesiones en relación con los depósitos en cuentas bancarias y las participaciones en fondos de inversión de los que sean titulares conjuntamente los cónyuges

La Comisión ha enviado a Grecia una carta de emplazamiento en la que la insta a modificar su legislación sobre el impuesto de sucesiones en relación con los depósitos en cuentas bancarias y las participaciones en fondos de inversión de los que sean titulares conjuntamente los cónyuges. Grecia concede actualmente una exención del impuesto sobre sucesiones a estas herencias. Sin embargo, limita esta exención únicamente a las cuentas bancarias y participaciones en fondos de inversión de titularidad conjunta que ofrecen las entidades financieras griegas. La Comisión considera que estas normas vulneran la libertad de circulación de capitales (artículo 63, apartado 1, del TFUE y artículo 40 del Acuerdo EEE). Grecia dispone de dos meses para responder a las alegaciones presentadas por la Comisión; de no hacerlo, la Comisión podría optar por enviar un dictamen motivado.

7.3. Dictámenes motivados

30 de octubre 2020 – La Comisión insta a España a transponer la Directiva sobre las prácticas de elusión fiscal relativas a las asimetrías híbridas

La Comisión ha enviado un dictamen motivado en el que recuerda a España que debería haber incorporado al Derecho nacional, a más tardar el 31 de diciembre de 2019, la Directiva contra la elusión fiscal relativa a las asimetrías híbridas [Directiva (UE) 2017/952 del Consejo por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164, conocida como «DEF 2»]. El objetivo de dicha Directiva es garantizar que las empresas multinacionales no puedan reducir artificialmente su obligación de pagar el impuesto sobre sociedades aprovechando las diferencias entre los sistemas fiscales de los Estados miembros y los de terceros países (las llamadas «asimetrías híbridas»). Si España no actúa en los próximos dos meses, la Comisión

podría remitir el asunto al Tribunal de Justicia y pedirle que imponga sanciones por no haber incorporado la Directiva a su legislación nacional a su debido tiempo.

7.4. Remisiones al Tribunal de Justicia de la UE

30 octubre 2020 – La Comisión Europea ha decidido llevar a Grecia ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea debido a su normativa relativa al impuesto sobre la renta para las empresas con sucursales en el extranjero⁵²

La Comisión ha decidido llevar a Grecia ante el Tribunal de Justicia por su legislación relativa al impuesto sobre la renta, que otorga un trato fiscal diferente a las pérdidas de negocios sufridas en el mercado nacional y las incurridas en otro Estado miembro de la UE o del EEE. Al mismo tiempo, las ganancias empresariales de ambas categorías están sujetas a impuestos en Grecia. Esta diferencia en el trato fiscal es contraria al artículo 49, apartado 1, del TFUE (en relación con su artículo 54) y al artículo 31, apartado 1, del Acuerdo EEE (en relación con su artículo 34), y constituye una restricción al derecho de establecimiento.

30 octubre 2020 – La Comisión Europea ha decidido remitir a los Países Bajos al Tribunal de Justicia de la Unión Europea debido a su normativa sobre la transferencia transfronteriza de capital en concepto de pensiones y el pago transfronterizo de pensiones⁵³

La Comisión ha remitido a los Países Bajos al Tribunal de Justicia por sus normas sobre la transferencia transfronteriza de capital en concepto de pensiones y el pago transfronterizo de pensiones. La remisión se refiere a tres normas diferentes del régimen fiscal de pensiones transfronterizo de los Países Bajos. Según la Comisión, estas condiciones suponen restricciones a la libre circulación de ciudadanos y trabajadores, a la libertad de establecimiento, a la libre prestación de servicios y a la libre circulación de capitales.

⁵² https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es_ip_20_1898

⁵³ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es_ip_20_1678

30 octubre 2020 – La Comisión Europea ha decidido llevar a Bélgica ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea debido a su normativa sobre la deducibilidad fiscal de las pensiones alimenticias a los no residentes⁵⁴

La Comisión ha remitido a Bélgica al Tribunal de Justicia en relación con su legislación sobre la deducibilidad de las pensiones alimenticias de la renta imponible a los no residentes. En la actualidad, la legislación belga rechaza la deducción de las pensiones alimenticias de la renta imponible de los no residentes que obtienen menos del 75 % de sus ingresos mundiales en Bélgica. Esta negativa penaliza a los contribuyentes no residentes. Por lo tanto, la legislación mencionada es contraria al artículo 45 del TFUE y al artículo 28 del Acuerdo EEE.

30 octubre 2020 – La Comisión Europea ha decidido llevar a Polonia ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por las normas internas que privan a los fabricantes de medicamentos de exenciones de impuestos especiales⁵⁵

La Comisión ha decidido llevar a Polonia ante el Tribunal de Justicia por no adaptar su legislación a las normas de la UE sobre exención del alcohol importado utilizado en la producción de medicamentos. Las normas de la UE en materia de impuestos especiales prevén una exención obligatoria del impuesto especial para las importaciones de alcohol etílico utilizado en la fabricación de medicamentos. Sin embargo, las prácticas nacionales polacas no conceden esta exención obligatoria. Esta práctica es contraria a las disposiciones del Derecho de la Unión en la materia y al principio de proporcionalidad (Directiva 92/83/CEE).

3 diciembre 2020 – La Comisión decide llevar al Reino Unido ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por su incumplimiento de las normas de la UE sobre el combustible marcado⁵⁶

⁵⁴ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es_ip_20_1897

⁵⁵ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es_ip_20_1898

⁵⁶ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es_ip_20_2107

La Comisión ha decidido llevar al Reino Unido ante el Tribunal de Justicia de la UE y solicitar al Tribunal que ordene el pago de sanciones financieras por el incumplimiento por parte del Reino Unido de las normas de la UE sobre el combustible marcado. En su sentencia de 17 de octubre de 2018 (Comisión / Reino Unido, C-503/17), el Tribunal establecía que el Reino Unido, al permitir el uso de combustible marcado para la propulsión de embarcaciones de recreo privadas, incluso en casos en que dicho combustible no esté sujeto a ninguna exención o reducción del impuesto especial, había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de las normas de la UE sobre el mercado fiscal del gasóleo y del queroseno (Directiva 95/60/CE del Consejo). A día de hoy, el Reino Unido todavía no ha modificado sus normas para cumplir el Derecho de la UE según lo establecido en la sentencia. El 15 de mayo de 2020, la Comisión envió al Reino Unido una carta de emplazamiento en virtud del artículo 260, apartado 2, del TFUE. Sin embargo, el Reino Unido no ha tomado las medidas adecuadas para ejecutar la sentencia del Tribunal. Por consiguiente, y como parte de la decisión del 3 de diciembre, la Comisión también pide al Tribunal de Justicia de la UE que imponga sanciones financieras.

8. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE

8.1. Conclusiones de la Abogada General

3 diciembre 2020 - Conclusiones de la Abogada General en el asunto C-337/19 P Comisión/Bélgica y Magnetrol International NV⁵⁷

Según la Abogada General Kokott, en este caso sobre *tax rulings*, la Comisión Europea consideró acertadamente que la práctica belga de ajuste a la baja de los beneficios de empresas de un grupo multinacional constituye un régimen de ayudas incompatible con el mercado interior y que además había sido aplicado de forma ilegal, al no haberse cumplido la obligación de informar a la Comisión.

⁵⁷ <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-12/cp200153es.pdf>

La Abogada General opina que, al no haberlo entendido así el Tribunal General, su sentencia debe ser anulada y dicho Tribunal deberá resolver de nuevo sobre los recursos de Bélgica y Magnetrol International.

8.2. Sentencias del Tribunal de Justicia y del Tribunal General

23 septiembre 2020 - Sentencia en los asuntos T-515/13 RENV España/Comisión y T-719/13 RENV Lico Leasing, S. A., y Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, S. A./Comisión⁵⁸

En 2006, la Comisión Europea recibió varias denuncias acerca de la aplicación del «sistema español de arrendamiento fiscal» (en lo sucesivo, «SEAF») a determinados contratos de arrendamiento financiero, en la medida en que permitían que las empresas navieras adquirieran buques construidos por astilleros españoles con un descuento de entre un 20 % y un 30 % de su precio. Según la Comisión, el objetivo del SEAF consistía en hacer que agrupaciones de interés económico (en lo sucesivo, «AIE») y los inversores que participan en la misma se beneficiaran de determinadas medidas fiscales y en permitir que estos trasladaran posteriormente parte de esas ventajas a las empresas navieras que adquirían un nuevo buque.

En una Decisión, adoptada en julio de 2013, la Comisión consideró que el SEAF constituía una ayuda estatal que revestía la forma de ventaja fiscal selectiva parcialmente incompatible con el mercado interior. Dado que este régimen de ayudas se había ejecutado desde el 1 de enero de 2002 incumpliendo la obligación de notificación, la Comisión ordenó a las autoridades nacionales que recuperaran estas ayudas de los inversores, esto es, los miembros de las AIE.

En septiembre de 2013, España, Lico Leasing, S. A., y Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, S. A., (en lo sucesivo, «demandantes») interpusieron recursos de anulación contra

⁵⁸ <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-09/cp200116es.pdf>

la Decisión de la Comisión. En su sentencia de 17 de diciembre de 2015, España y otros/Comisión (T-515/13 y T-719/13), el Tribunal General resolvió que la ventaja percibida por los inversores de las AIE no tenía carácter selectivo y que la motivación acerca de los criterios de distorsión de la competencia y de la afectación de los intercambios era insuficiente. En consecuencia, la Decisión de la Comisión fue anulada sin que se estimara procedente pronunciarse sobre los demás motivos y argumentos formulados por los demandantes. A raíz del recurso de casación interpuesto por la Comisión, el Tribunal de Justicia, mediante su sentencia de 25 de julio de 2018, Comisión/España y otros (C-128/16 P), anuló la sentencia del Tribunal General. En efecto, el Tribunal de Justicia consideró que el Tribunal General, al realizar su análisis del carácter selectivo de las medidas fiscales, había hecho una aplicación errónea de las disposiciones del Tratado relativas a las ayudas estatales y que, en contra de sus conclusiones, la Decisión de la Comisión no adolecía de un defecto de motivación. Tras señalar que el Tribunal General no se había pronunciado sobre la totalidad de los motivos formulados ante él, el Tribunal de Justicia consideró que el estado del litigio no permitía resolverlo y, por lo tanto, devolvió los asuntos al Tribunal General.

En su sentencia dictada tras la devolución del asunto de 23 de septiembre de 2020, España y otros/Comisión (T-515/13 RENV y T-719/13 RENV), el Tribunal General ha desestimado los recursos presentados por los demandantes. La sentencia del Tribunal General establece que el régimen fiscal español aplicable a determinados acuerdos de arrendamiento financiero celebrados por astilleros constituye un régimen de ayudas. Asimismo, las ayudas de Estado ilegales concedidas en virtud de este régimen deben recuperarse de sus beneficiarios.

6 octubre 2020 - Sentencia en los asuntos acumulados C-245/19 Estado Luxemburgoés/B y C-246/19 Estado Luxemburgoés/B y otros⁵⁹

Este caso surge a raíz de dos solicitudes de intercambio de información formuladas por la Administración tributaria española a Luxemburgo en el marco de una investigación relativa a F. C., una persona física residente en España.

La sentencia señala que el derecho a la tutela judicial efectiva garantizado por la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea impone que a las personas que posean información cuya comunicación se solicite por la Administración nacional, en el marco de un procedimiento de cooperación entre Estados miembros, se les permita interponer un recurso directo contra dicha solicitud. En cambio, los Estados miembros pueden privar de esa vía de recurso directo al contribuyente sometido a la investigación tributaria y a los terceros afectados por la información en cuestión, siempre que existan otras vías de recurso que permitan a estos últimos obtener uncontrol incidental de la referida solicitud.

Por otra parte, una solicitud de información puede tener válidamente por objeto un tipo de información en vez de información precisa, si ese tipo de información está delimitado por medio de criterios que determinen su carácter «previsiblemente pertinente».

28 octubre 2020 - Sentencia en el asunto C-321/19 BY y CZ/Bundesrepublik Deutschland⁶⁰

La sentencia establece que los costes de la policía de tráfico no pueden tenerse en cuenta para calcular los peajes aplicados a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de la red transeuropea de carreteras. Estos costes no forman parte de los costes de infraestructura sobre cuya base debe calcularse el importe de dichos peajes.

9. INFORMES Y PUBLICACIONES

9.1. Informe de la brecha del IVA 2020⁶¹

Este informe presenta las conclusiones del "Estudio para cuantificar la brecha del IVA en los Estados miembros de la UE" de 2020, que es la séptima publicación después del Estudio original realizado por Barboney otros en 2013.

Los resultados del análisis econométrico muestran que la brecha del IVA está influenciada por un conjunto de factores relacionados con las condiciones económicas actuales, el entorno institucional y la estructura económica, así como con las medidas y acciones de las administraciones tributarias. De un amplio conjunto de variables probadas, el crecimiento del PIB y el equilibrio de la gobernanza general parecieron explicar un conjunto sustancial de variación de la brecha del IVA a lo largo del tiempo y los países.

Entre los países de la UE-28, las brechas más pequeñas se observaron en Suecia (0,7 por ciento), Croacia (3,5 por ciento) y Finlandia (3,6 por ciento), y las mayores en Rumanía (33,8 por ciento), Grecia (30,1 por ciento) y Lituania (25,9 por ciento). En general, la mitad de los Estados miembros de la EU-28 registró una brecha superior al 9,2%. En términos nominales, las brechas más importantes se registraron en Italia (35 400 millones EUR), el Reino Unido (23 500 millones EUR) y Alemania (22 000 millones EUR).

Dado que la recesión del COVID-19 probablemente tendrá un impacto nefasto en las economías de la UE, se prevé que la brecha del IVA en 2020 aumente. Si la economía de la UE se contrae un 7,4 por ciento en 2020 y el déficit de las administraciones públicas aumenta como se prevé en el pronóstico de primavera de la Comisión Europea, la brecha podría aumentar en

4,1 puntos porcentuales anuales hasta el 13,7 por ciento y 164 000 millones de euros en 2020. El aumento en el año 2020 podría ser más pronunciado que la disminución gradual de la brecha observada en los tres años anteriores. Además, volver a los niveles de brecha del IVA observados en 2018 y 2019 llevará tiempo y requerirá una acción significativa por parte de las administraciones tributarias.

9.2. Otros

The TaxCompEU. Modernising taxation through competency-based human resource management. Directorate-General for Taxation and Customs Union (European Commission) - Noviembre 2020.

<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/4111e6f0-32ba-11eb-b27b-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-178313182>

Customs action plan. Directorate-General for Taxation and Customs Union (European Commission) - Octubre 2020.

<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/aa732495-1813-11eb-b57e-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-178313524>

Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States. CASE (Center for Social and Economic Research, Varsovia); Directorate-General for Taxation and Customs Union (European Commission); Economisti Associati - Septiembre 2020.

<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/48f32ee9-f3dd-11ea-991b-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-178313812>

Report on public finances in EMU 2019. Directorate-General for Economic and Financial Affairs (European Commission). - Agosto 2020

<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/35e864ac-dd0c-11ea-adf7-01>

61 VAT gap report 2020. Directorate-General for Taxation and Customs Union (European Commission) - Septiembre 2020.

<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/48f32ee9-f3dd-11ea-991b-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-178313929>

[aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-178314230](https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/7d8e3880-dd0c-11ea-adf7-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-178314230)

The 2020 stability and convergence programmes. An overview, with an assessment of the euro area fiscal stance. Directorate-General for Economic and Financial Affairs (European Commission). - Agosto 2020

<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/7d8e3880-dd0c-11ea-adf7-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-178314444>

Tax Policy Reforms 2020. OCDE. - Septiembre 2020

<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-policy-reforms-26173433.htm>

Consumption Tax Trends 2020. VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. OCDE. - Septiembre 2020

<https://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-19990979.htm>

Ageing and Fiscal Challenges across Levels of Government. OCDE. - Octubre 2020

<https://www.oecd.org/tax/federalism/ageing-and-fiscal-challenges-across-levels-of-government-2bbfbda8-en.htm>



ASPECTOS CONTROVERTIDOS EN LOS CONFLICTOS ENTRE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. LA RELEVANCIA SUBYACENTE DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Luis J. IZQUIERDO PÉREZ (*)

1.- INTRODUCCIÓN

El presente trabajo trata de perifilar algunas cuestiones controvertidas referidas al ámbito de actuación de los conflictos competenciales entre Administraciones Públicas en materia tributaria. Inevitablemente se aludirá a la Junta Arbitral del Concierto Económico como referencia sobre las cuestiones tratadas y, además, se aprovechará la ocasión para mencionar, a su vez, aspectos relativos a la Junta del Convenio Económico¹ que pudieran resultar de interés en los temas analizados, dada la cercanía en la literalidad de los dos textos legales, como bien señala F. De La Hucha Celador².

Asimismo, a lo largo del documento se expondrá la relevancia que subyace en el seno de la actividad desarrollada por la Junta Arbitral. Añadidas a aquellas funciones reguladas en el art. 66 del Concierto Económico e inherentes a su génesis, el órgano arbitral ostenta de igual manera otras de no menor importancia que le confieren

mayor relevancia si cabe, en el rol que ocupa y le corresponde en el desarrollo y consolidación del texto concertado.

Las opiniones vertidas en este artículo se fundamentan, como no podía ser de otra forma, desde un punto de vista personal, con *ars bene dicenci*.

La Exposición de Motivos de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprobaba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, anunciaba con casi dos décadas de antelación uno de los mayores caballos de batalla a los que se iba a enfrentar dicho cuerpo legal.

Así la citada Ley afirmaba:

“El nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco que se aprueba en virtud de la presente Ley, dada la experiencia acumulada en estos últimos veinte años, sigue los mismos principios, bases y directrices que el Concierto de 1981, reforzándose los cauces o procedimientos tendentes a conseguir una mayor seguridad jurídica en su aplicación.”

La seguridad jurídica en la aplicación del Concierto Económico, al igual que en el Convenio entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, resulta ser la finalidad que los operadores jurídicos buscan en un territorio donde coexisten cinco sistemas tributarios propios, dotados de autonomía en su configuración jurídica, aunque

1 “Doctrina de la Junta Arbitral de Navarra”. E. Simón Acosta. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Ex Presidente de la Junta Arbitral del Convenio Económico. Revista Jurídica de Navarra. Enero-Junio de 2011, Nº 51, pags 179-201.

2 “Las relaciones entre las Juntas Arbitrales del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra”. F. De la Hucha Celador. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la UPNA. Año 2015, nº 49. págs. 71-92. Gaceta Tributaria del País Vasco-Zergak.

(*) Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

sujetos a colaboración y coordinación entre otras tantas Administraciones Públicas. Todo ello, sin perjuicio de aquellas otras entidades públicas de carácter territorial con tributos cedidos que exaccionan y gestionan su recaudación bajo el paraguas de la Administración tributaria del Estado, aspecto que no ocupará tiempo en este trabajo.

De hecho, ya señalaba el Defensor del Pueblo en territorio común hace más de 20 años en su Informe anual³, la falta de coordinación entre la Hacienda Estatal y las autonómicas, considerando “poco razonable que la falta de coordinación obligue al contribuyente a soportar los costes derivados hasta la resolución”. Si a esto añadimos la multiplicidad de sistemas tributarios, cada Administración tributaria soberana de sus propias actuaciones en su territorio, la complejidad en la situación particular de los obligados tributarios se incrementa notablemente.

Desde la implementación material y efectiva de la Junta Arbitral del Concierto Económico allá por el año 2008, existen aún hoy conflictos que, por ejemplo iniciados ya hace más de 7 años, todavía se encuentran pendientes de resolución por aquél órgano que dirime las controversias planteadas. En tales discrepancias tributarias, cuando versan sobre cantidades ya ingresadas en una de las Administraciones implicadas, el obligado tributario queda relativamente al margen de la cuestión litigiosa. En cambio, al referirse a otros casos, como devoluciones del IVA por ejemplo, pudiera ocurrir que éstas quedaran paralizadas. Estos casos suceden excepcionalmente, procurando las Administraciones Públicas en sus actuaciones tributarias evitar perjuicios a los contribuyentes en cumplimiento del principio de neutralidad en el IVA, como ya han dejado patente los Tribunales de Justicia en diferentes sentencias (véase la STS de 11 de abril de 2013, en Rec. nº 17/2012).

³ Informe del año 1998 del Defensor del Pueblo, en cumplimiento de la obligación establecida tanto en el artículo 54 de la Constitución española como en el artículo 32 de la Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, de rendir cuentas ante las Cortes Generales de la gestión realizada durante el año 1998, como Alto Comisionado para la defensa de los derechos fundamentales recogidos en la Constitución.

La mencionada resolución judicial citaba las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07, las cuales consideraban improcedente exigir requisitos suplementarios impeditivos, de forma absoluta, en el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado. La misma apuntaba así:

“Por tanto, siendo indiscutible el derecho de devolución -al menos sobre el papel y sin perjuicio de las comprobaciones a las que haya lugar- que corresponde al sujeto pasivo, vieniendo una u otra Administración obligada a atender a dicho derecho del sujeto pasivo conforme a los criterios predeterminados normativamente, dichas normas y su interpretación no pueden convertirse en obstáculo insuperable para negar al sujeto pasivo su derecho a la devolución, cuando consta, además, que ejercitó dicho derecho ante una y otra Administración.”

En la actualidad, la actividad de la Junta Arbitral del Concierto se encuentra suspendida desde hace más de dos años, no así su homóloga en territorio navarro. El motivo obedece a la falta de nombramiento de dos de sus tres vocales, a causa del cese voluntario de los mismos por razones de diferente naturaleza. La presencia de los tres vocales resulta necesaria al ser requisito imprescindible para la válida constitución de la misma, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 8 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

A fecha del presente artículo, los nombramientos de los vocales y sus suplentes se encuentran pendientes de acordar entre las Instituciones del País Vasco y la Administración General del Estado, según lo prevenido en el art. 65.Uno del Concierto. Esta falta de previsión, carecer de vocales suplentes, hubiera sido fácilmente subsanable de haber tenido la perspectiva del importante papel que desempeña la Junta, en cualquiera de las diferentes reuniones mantenidas por la Comisión Mixta del Concierto Económico hasta la fecha, con las consecuencias que esa inactividad lleva aparejadas.

Con fecha 16 de octubre del presente se publicaron en Boletín Oficial del Estado dos leyes que incorporaban sendos tributos. La primera de ellas, la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y, la segunda, la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, con la consiguiente previsión de la obligada adaptación del Concierto Económico, así como del Convenio. A efectos de su concertación, se ha otorgado plazo hasta el 16 de enero de 2021 para articular los acuerdos correspondientes en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico, en el caso vasco, y de la Comisión Coordinadora, en la Comunidad Foral de Navarra.

Ciertamente, no entender la necesidad de nombrar no solo vocales titulares sino también suplentes, sería una ocasión perdida en detrimento de las funciones propias que la Junta Arbitral efectúa en la expansión real y efectiva del contenido y espíritu del Concierto Económico en materia tributaria.

En la Comunidad Foral de Navarra, la Junta Arbitral del Convenio Económico mantiene su actividad ordinaria, resolviendo actualmente conflictos. Sus resoluciones se dictan en un plazo comprendido entre un año y dos, aproximadamente, habiendo resuelto 8 conflictos⁴ durante el año 2020, excepcionalmente anómalo por la Covid-19.

Y es que además de las funciones atribuidas a estas Juntas, detalladas en los art. 66 del Concierto Económico, y 51 del Convenio Económico, el resto de tareas desempeñadas no resultan menos relevantes. La experiencia acumulada en estos últimos 12 años indica que, además de las funciones formalmente atribuidas, las Juntas Arbitrales integran y completan el texto concertado y convenido, cuando se detectan lagunas o situaciones a las cuales la ley formal no ofrece respuesta desde su literalidad. Este es el origen de la cuestión conflictiva en el ámbito competencial, en no pocos casos.

⁴ Referencia obtenida de los datos contenidos en la página web de la Hacienda Foral de Navarra, a fecha de redacción del artículo.

A título ilustrativo, las Resoluciones de 15 de mayo de 2009 y de 19 de junio de 2009 de la Junta Arbitral del Concierto, ratificadas por las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2010, en Rec. nº 378/2009, y de 17 de junio de 2010, en Rec. nº 529/2009, respectivamente, resolvieron la cuestión del traslado de saldos de IVA entre diferentes Administraciones tributarias, cuando los contribuyentes, en concreto personas jurídicas en el conflicto analizado, trasladaban su domicilio fiscal de territorio común a foral, ostentando saldos de IVA a compensar devengados frente a la Administración tributaria de origen previamente al traslado.

En estos asuntos denominados "mochila de IVA" no hubo modificación del cuerpo legal del Concierto tras la resolución del conflicto. Sin embargo, la Junta Arbitral resolvió, con ratificación del Tribunal Supremo, una situación que entendía vulneraba el texto concertado causando un enriquecimiento ilícito de una Administración sobre otra, incluso superando el sentido de la normativa sustantiva del propio Impuesto en cuestión. Ante la falta de regulación expresa que diera respuesta al conflicto suscitado, la Junta Arbitral efectuó una labor de exégesis del Concierto, por medio de una interpretación lógica y sistemática del mismo, sin alterar la literalidad del cuerpo legal.

En otros casos, apreciada la laguna normativa, la Junta insta implícitamente con sus resoluciones a las Administraciones Públicas concernidas a modificar el propio texto concertado para regular los presupuestos de hecho que originan los conflictos.

Baste recordar, en definitiva, que las Juntas Arbitrales del Concierto Económico y del Convenio en opinión de la doctrina mayoritaria,⁵ no son stricto sensu órganos arbitrales, sino que constituyen una vía especial de recurso administrativo con la finalidad de solventar conflictos competenciales en materia tributaria entre Administraciones.

⁵ "¿Qué tiene de arbitral la Junta Arbitral?". C. Palao Taboada. Catedrático de Dº Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid. Gaceta Tributaria del País Vasco-Zergak.

ciones discrepantes. Es la vía previa al previsto recurso jurisdiccional ante el Tribunal Supremo, tal y como disponen el segundo párrafo del art. 67 del Concierto y el art. 51.3 del Convenio Económico, párrafo in fine.

Para cerrar este apartado, señalar que a lo largo del presente trabajo se citarán resoluciones de ambas Juntas Arbitrales, vasca y navarra, teniendo en cuenta la proximidad gramatical, aunque no en todas las cuestiones, en la redacción de sus respectivos articulados. Esta circunstancia permite, la utilización en gran medida de criterios emanados de cualquiera de estas dos Juntas, en forma de precedente⁶.

2.- LA LEY 10/2017 DE MODIFICACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Tras la promulgación de la Ley 12/2002, reguladora del vigente Concierto Económico, fue objeto de diversas reformas legislativas. Así, se dictaron la Ley 28/2007, la Ley 7/2014 y hace aproximadamente tres años la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, que adaptaba el texto concertado a las modificaciones legales operadas en la normativa estatal (grupos fiscales, Impuesto sobre la Electricidad, opción de los no residentes para tributar por el IRPF y adaptación de la regulación del delito fiscal de conformidad con el novedoso régimen establecido en el Código Penal), la concertación en diferentes Impuestos (Impuesto sobre el valor de la extracción del gas, petróleo y condensados) y otras cuestiones tributarias.

Esta “continua” reforma legislativa del aspecto tributario del Concierto aprobado en 2002, permite apreciar la sustancial relevancia que supone mantener “actualizado” dicho texto. Y ahí la Junta Arbitral tiene qué decir y no poco, en los estadios previos de “lege ferenda”, al detectar aquellas cuestiones no resueltas e identificadas conceptualmente como “lagunas normativas”,

⁶ “Competencia para la exacción del IVA en el caso de operaciones de emisión de tarjetas de pago de combustible”. I. Zapirain Torrecilla. Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa. Revista Forum Fiscal, nº 233, Sección Actualidad fiscal, CISS.

confirmadas a posteriori por el Tribunal Supremo, en algunas de sus resoluciones sobre el particular.

El presente trabajo únicamente se va a centrar en dos preceptos del Concierto modificados por la Ley 10/2017: por un lado, el art. 7 relativo a la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo; y por otro, el novedoso y complejo art. 47 ter enfocado a la coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras que ejercitan las diferentes Administraciones tributarias.

2.1.- Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo

Uno de los cambios introducidos por la Ley 10/2017 se refiere a la modificación del art. 7 de la Ley 12/2002 al concretar la regla de exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo. Dicho precepto clarifica el criterio determinante para localizar el lugar donde se prestan los trabajos o servicios en determinadas situaciones que, con anterioridad a la reforma, no se encontraban expresamente regulados, constituyendo un incesante e ininterrumpido foco de conflictos entre Administraciones, a efectos de atribuirse la competencia de exacción de las retenciones aplicadas sobre las retribuciones abonadas a los prestadores de tales servicios.

Tal cambio normativo en el mencionado precepto del Concierto, sobrevino como consecuencia de la actividad ordinaria de la Junta Arbitral, como órgano resolutario de controversias en materia competencial. La Resolución nº 6/2018, de 28 de junio, puso de manifiesto dos cuestiones de gran relevancia.

Por una parte, la referida Resolución afirmaba la existencia de lagunas legales en el Concierto y estimaba que aquellas situaciones que no fueran solventadas por el propio articulado del Concierto, en ningún caso atribuían competencias por defecto, a favor de la Administración tributaria del Estado. En estos casos, apuntaba la citada resolución, se debía acudir a las reglas

generales del Concierto Económico para subsanar el vacío legislativo.

Así lo reconoce el Alto Tribunal, en la sentencia de fecha 4 de octubre de 2019, en Rec. nº 411/2018, que confirmaba la Resolución de la Junta Arbitral, cuando afirmaba:

"Es indiscutible que la regulación anterior a la reforma de 2017 presentaba una laguna que, necesariamente, debe ser llenada por el intérprete o por el aplicador del Derecho.

Y los argumentos empleados por la Junta Arbitral para efectuar esa labor integradora no solo son absolutamente lógicos, sino que -a nuestro juicio- son los que mejor se atemperan a nuestro ordenamiento jurídico, tributario y laboral."

Expresamente reconocía a la Junta Arbitral esa labor integradora del Concierto.

Y por otra parte, sin duda alguna, estaba sentando las bases de una forma "sui generis" de efectos retroactivos -aunque de facto no lo sean- por el efecto derivado de las reformas operadas a posteriori en el propio texto del Concierto, esto es, la aplicación de las modificaciones normativas posteriores a conflictos anteriores aún pendientes de resolver, siempre que los presupuestos de hecho abrigasen una identidad sustancial.

La resolución judicial, palmaria en sus términos, resulta meridiana en su argumentación al considerar la reforma posterior del Concierto un criterio válido, fundamentado en una interpretación auténtica, fruto del acuerdo de las únicas Administraciones con facultades modificativas del Concierto, las Instituciones del País Vasco y Estado, para determinar la Administración tributaria competente en el conflicto interpuesto. Señalaba lo siguiente:

"En todo caso, bien puede colegirse -como señalan las Diputaciones demandadas- que lo que ha hecho la Ley de 2017 era llenar la laguna que hemos identificado y ofrecer una interpretación auténtica sobre la cuestión, que se proyecta hacia el futuro, cierto es, pero que puede perfecta-

mente constituir el parámetro interpretativo -respecto de períodos anteriores- de un extremo que puede ofrecer alguna duda sobre su resolución."

Fruto de aquella Resolución de la Junta Arbitral, confirmada íntegramente por el Tribunal Supremo, se incorporó por la Ley 10/2017 una nueva redacción del art. 7 al texto concertado, siendo su literalidad:

"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.

b) Los procedentes de pensiones, haberes pasivos y prestaciones percibidas de los Regímenes Públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas, Instituto Nacional de Empleo, Montepíos, Mutualidades, fondos de promoción de empleo, planes de pensiones, entidades de previsión social voluntaria así como las prestaciones pasivas de empresas y otras entidades, cuando el perceptor tenga su residencia habitual en el País Vasco.

c) Las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los

Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y de otros órganos representativos, cuando la entidad pagadora tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

Tratándose de entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigibles por el Estado y las Diputaciones Forales, las retenciones corresponderán a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios y empleados de los Organismos autónomos y entidades públicas empresariales, Sociedades mercantiles estatales, Consorcios de adscripción estatal, Fundaciones estatales, Universidades públicas no transferidas, Autoridades Portuarias de los puertos que se encuentran en territorio vasco."

Por lo que a este artículo le ocupa, se hará un comentario sobre la letra a) del apartado Uno del párrafo, ya que el resto del contenido del precepto, por ejemplo el apartado Dos, es causa de numerosos conflictos ante la Junta Arbitral

aún en la actualidad, cuyo análisis bien permitiría otro artículo más extenso.

La Ley 10/2017 introdujo una modificación normativa en la redacción del art. 7 más detallada, al incorporar supuestos nuevos anteriormente no recogidos a los que se aplicaba (teletrabajo, trabajos o servicios prestados en el extranjero, en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar) y alteró significativamente la fórmula constitutiva de la regla de cierre. La citada reforma legal amplía sustancialmente los supuestos objeto de aplicación al extender tal criterio no solo a los casos en que los trabajos o servicios se prestasen en territorio común y vasco, sino también cuando no se pudiera determinar el lugar en donde se realizasen los mismos. En ambos supuestos, resultaría competente la Administración tributaria del territorio donde se localizara el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.

A fecha de hoy, un elevado número de conflictos referidos a esta problemática siguen residenciados y pendientes de resolución por parte de la Junta Arbitral. Esta controversia ya ha sido superada en base al resultado de combinar la modificación normativa operada por la Ley 10/2017, el certero actuar conforme a Derecho de la Junta Arbitral y la confirmación argumental desplegada por el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 4 de octubre de 2019.

Lo único que impide a la Junta Arbitral del Concierto Económico resolver de oficio, acumulando todos los conflictos referidos a esta controversia, es el nombramiento de vocales integrantes de la misma por parte de las Administraciones competentes.

2.2.- Coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras

La citada reforma de 2017 introdujo un nuevo precepto en el texto concertado: el art. 47 ter. Bajo este artículo no subyace la búsqueda de una solución ante una situación conflictiva en el ámbito competencial, más bien se trata dar contenido a los art. 2.Uno.Tercero y 4.Tres del

Concierto Económico, al referirse a los principios de coordinación y colaboración entre las Diputaciones Forales y el Estado. En mayor medida regula cuestiones procedimentales, cuya falta de regulación generaba controversias.

La actividad económica que desarrollan los operadores implica numerosas relaciones comerciales entre entidades diversas. Si, además, aquellas se encuentran vinculadas, pero sujetas a diferente competencia tributaria de exacción e inspección por razón del territorio, afloran ciertas incidencias derivadas de las disfunciones en la coordinación y colaboración entre las diferentes Administraciones tributarias. Según la interpretación que se pueda atribuir a la operación por parte de cada Hacienda competente sobre su respectivo contribuyente, las discrepancias en el ámbito tributario, se residenciarán en primera instancia ante la Junta Arbitral para su resolución, según dispone el Concierto y también el Convenio Económico.

En 2009 se originó un conflicto (DFG-AEAT) en relación a un supuesto de entidades vinculadas sometidas a diferente régimen competencial de exacción e inspección, a causa de un procedimiento de comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas. El objeto de aquel se originaba por la actuación inspectora de una de las Administraciones implicadas (AEAT), al generar un mayor ingreso ante dicha Administración Pública por parte de la sociedad inspeccionada. A su vez, esta actuación inspectora provocaba por la vinculación un ajuste bilateral en la otra mercantil vinculada, reduciendo la tributación frente a la Administración tributaria afectada (DFG). Las consecuencias fiscales derivadas del procedimiento inspector sobre el primer contribuyente llevadas a cabo por la AEAT repercutían en el ámbito competencial de la Hacienda Foral, competente sobre el segundo obligado tributario, aunque no hubiera participado ni tenido acceso a la información en el procedimiento llevado a cabo por la AEAT, el cual afectaba a ambas entidades sujetas a vinculación.

Esencialmente, y así lo supo manifestar la Junta Arbitral, la cuestión debatida aludía a la capa-

cidad de actuación que la Administración tributaria no interviniente ostentaba en el procedimiento de comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas, llevado a cabo por la primera de las Administraciones. La discusión se centraba en entender si resultaba ajustado al Concierto, o no, la fijación unilateral a la segunda de las Haciendas afectadas -al mermar la cuantía depositada en sus arcas- sin permitir su participación en el procedimiento, cuando cada una de las Administraciones, foral y común, ejercía sus propias competencias inspectoras sobre las respectivas sociedades vinculadas afectadas por este conflicto.

No se discutía una cuestión competencial. La discrepancia se sustentaba en el procedimiento a emplear en este tipo de situaciones, puesto que la competencia de exacción y de inspección sobre cada una de las empresas no era objeto de controversia, a la luz de los puntos de conexión recogidos en el texto concertado.

Este precepto vino a colmar otra laguna legal -una más- que atinadamente detectó la Junta Arbitral en su Resolución 8/2012, de 2 de julio, por medio de la cual trataba de resolver, aunque lo hizo tan sólo en la medida de sus posibilidades. La problemática consistía, evidentemente, en la ausencia de respuesta a la cuestión por la normativa del Concierto. Cabe considerar que tal decisión arbitral, aunque no resolvía el conflicto de forma definitiva, sí construía los cimientos sobre los que se asentaría la futura reforma del Concierto acaecida en 2017, que establecería las bases y el procedimiento para llenar una laguna normativa que mantenía hasta la fecha la situación irresoluble.

Así, la citada Resolución acordaba que las dos Administraciones tributarias implicadas “están obligadas a intercambiarse la información relativa a la valoración de las operaciones realizadas entre” las entidades afectadas por el asunto “vinculadas a la anterior, y esforzarse, de buena fe y en un espíritu de colaboración, en resolver sus eventuales discrepancias, a fin de evitar un exceso de imposición en el conjunto de dichas entidades.”

Conviene recordar que esta situación causaba un perjuicio, en su conjunto, a los operadores económicos sujetos a vinculación, ya que el aumento recaudatorio que soportaba una de las mercantiles vinculadas sujeta por mor del territorio ante una de las Haciendas en disputa, se traducía en un gasto de la otra mercantil en la Hacienda tributaria no actuante. En caso de discrepancia por parte de la Hacienda no actuante, se ocurría una paradoja tributaria que contribuía a la sobreimposición del grupo de entidades vinculadas en el cómputo total de gravamen respecto a las dos Haciendas implicadas.

Como puede observarse, los conflictos entre Administraciones tributarias derivadas del ejercicio de sus legítimas competencias, a tenor del sistema tributario implantado en el conjunto del territorio fiscal por la Constitución de 1978 y sus normas de desarrollo, han llegado para quedarse, a luz de las disfunciones derivadas de la aplicación de las normativas tributarias vigentes en cada ámbito territorial.

Posteriormente, en otros dos conflictos planteados por la DFB en 2013 y 2015, de gran similitud respecto a la cuestión competencial discutida, referida también a operaciones entre entidades vinculadas, la Junta Arbitral dictó la Resolución nº 15/2018, de 14 de septiembre.

Con anterioridad al dictado de la misma, las Administraciones implicadas adoptaron unilateralmente acuerdos con criterios coincidentes en la valoración de las operaciones objeto de conflicto. Tal y como recoge el propio texto, la Junta Arbitral señalaba:

- Que no podía darse un incumplimiento por parte de la Administración tributaria actuante, la AEAT, ya que no existían "normas procedimentales" aplicables a dicho caso, puesto que las mismas fueron objeto de incorporación al Concierto a partir de la publicación de la Ley 10/2017, vía art. 47 ter.
- Que en el procedimiento de comprobación e investigación llevado a cabo por la misma Administración tributaria no atendió ni tuvo

en cuenta la interpretación y la concreción del principio de colaboración efectuado en la Resolución 8/2012 dictada por la Junta Arbitral.

Ante tal situación, como ya apuntaba la Junta Arbitral en la Resolución 8/2012, no cabía otra alternativa en manos de las Administraciones Públicas signatarias del Concierto, que materializar el impulso normativo avanzado por aquella en un precepto. De esta manera, el art. 47 ter fue incorporado en el texto concertado por la Ley 10/2017, tal y como lo avanzó I. Zapirain Torrecilla⁷ en 2014, cuando señalaba la necesidad de arbitrar "un procedimiento de actuación a seguir en supuestos como el planteado de obligado cumplimiento por parte de las Administraciones interesadas".

Esta ha sido la última actualización del texto legal hasta la fecha, aunque en breve será nuevamente objeto de modificación con motivo de la concertación del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, anteriormente mencionados, prevista para primeros del próximo año 2021.

Dada la novedad del citado precepto, se procede a perfilar ciertos aspectos de su contenido. El art. 47 ter del Concierto Económico dispone la siguiente redacción:

"Artículo 47 ter. Coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras.

Uno. En los supuestos en los que conforme a los criterios establecidos en el presente Concierto Económico, corresponda a distintas Administraciones la competencia inspectora para regularizar las operaciones a que hace referencia el apartado Dos siguiente, deberán coordinar sus

⁷ "Notas sobre las modificaciones a incluir en el próximo Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco acordadas por la Comisión Mixta del Concierto Económico. Algunas otras cuestiones pendientes". I. Zapirain Torrecilla. Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa. Gaceta tributaria del País Vasco -Zergak, nº 47, año 2014, págs 109-132.

competencias de exacción o inspección con el resto de administraciones afectadas por la regularización conforme a lo previsto en el presente artículo.

Dos. La coordinación de competencias será procedente en relación con los siguientes supuestos:

a) Regularización de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas.

b) Calificación de operaciones de manera diferente a como las haya declarado el contribuyente cuando ello implique una modificación de las cuotas soportadas o repercutidas en los impuestos indirectos en los que se haya establecido el mecanismo de la repercusión.

Tres. En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, la Administración que esté ejercitando sus competencias en relación con alguno de esos supuestos, deberá comunicar, con anterioridad a formular propuesta de resolución al contribuyente o de formalizar la correspondiente acta de inspección, a las otras Administraciones afectadas los elementos de hecho y fundamentos de derecho de la regularización que entienda procedente.

En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución por parte de las otras Administraciones concernidas, ésta se entenderá aprobada y todas ellas quedarán vinculadas frente a los contribuyentes, a quienes deberán aplicar esos criterios.

De existir observaciones, se dará traslado de las mismas a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa donde podrá llegarse a un acuerdo sobre las observaciones planteadas.

En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un

mes, quien deberá resolver la controversia, previa audiencia del contribuyente, por medio del procedimiento abreviado previsto en el artículo 68 del presente concierto económico.

Cuatro. Una vez resuelta la controversia o en su defecto transcurridos los plazos previstos en el apartado dos del artículo 68 de este Concierto sin pronunciamiento de la Junta Arbitral, la Administración actuante podrá continuar las actuaciones y dictar los actos administrativos correspondientes, cuyos efectos entre administraciones se suspenderán hasta la resolución de la Junta Arbitral."

El precepto se estructura en cuatro apartados. El primero de ellos recoge, sin lugar a dudas, el mandato que la Junta Arbitral señalaba como necesario en su Resolución 8/2012, esto es, la obligación de cualquier Administración tributaria de coordinar las competencias de exacción o inspección con el resto de Administraciones afectadas por la regularización de la situación de un contribuyente, conforme a los casos recogidos en el precepto en cuestión.

Del análisis de citado apartado se infiere una reflexión, ¿la ausencia de utilización de este procedimiento, en aquellos casos a los que resultara aplicable, implicaría la nulidad de pleno derecho de las actuaciones tributarias llevadas a cabo por la Administración actuante? Vemos la opinión de la Junta y el Alto Tribunal, al respecto.

En el segundo apartado, como se observa en la transcripción, no solo se introdujo una solución normativa a la problemática de las operaciones vinculadas entre operadores económicos sometidos a diferente Administración tributaria territorial, sino que también se introdujo un nuevo supuesto: la calificación de operaciones de forma diferente a como las había declarado el contribuyente en el ámbito de la imposición indirecta, que con frecuencia generaba conflictos entre las diferentes Haciendas implicadas. De hecho, ya se han planteado por las Administraciones diferentes conflictos en relación con esta controversia.

El tercero recogía el procedimiento a seguir por parte de los actores públicos a efectos de llevar a buen término el principio de coordinación regulado en el art. 2.Uno del Concierto Económico, como uno de los principios generales en que se sustentan las relaciones entre los sistemas tributarios forales y de territorio común.

En el procedimiento descrito destaca la asimilación en la regulación de su tramitación, sustancialmente próxima a la contenida en el art. 64.b) del Concierto, referida a las consultas que se residencian en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. Asimismo, se atribuye competencia a la citada Comisión para resolver sobre las observaciones que se planteen relativas a las cuestiones del art. 47 ter, según dispone la letra c) del mismo art. 64, cuando las partes afectadas no alcancen un acuerdo de forma bilateral en el plazo de 2 meses. Incluso, cuando no se produce un acuerdo interadministrativo en el plazo marcado al efecto, este órgano o cualquier Administración concernida puede plantear el correspondiente conflicto de competencias ante la Junta Arbitral.

Sin intención de detenerme en exceso en este apartado, sí considero conveniente poner de manifiesto la complejidad que entraña otorgar tal función a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. Sin prejuzgar la positiva intencionalidad de tal atribución competencial, quizás provoque cierta dificultad de encaje la posibilidad de plantear conflicto en esos supuestos, con lo prevenido en el art. 66.Uno del Concierto Económico. Este precepto establece que el órgano arbitral conoce de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas, de forma bilateral, como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico, a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

En relación con este tema, el Tribunal Supremo ha manifestado en su Auto de 30 de abril de 2013, en relación al conflicto de competencias nº 21/2009 (HFN (con anterioridad HTN) vs AEAT), la falta de legitimación activa en vía judicial de

una Administración tributaria, con el argumento de que el criterio adoptado en la Resolución de la Junta Arbitral impugnada no afectaba a la esfera de los derechos o expectativas de dicha Administración, en relación con la tributación de un contribuyente determinado.

Y en base a tal motivo argumental, surge la pregunta ¿Este nuevo precepto instaura la multilateralidad en los conflictos planteados ante la Junta Arbitral, referidos a situaciones tributarias individuales, en aquellos supuestos tramitados vía art. 47 ter del Concierto Económico?

En caso de ser afirmativa la respuesta, ¿La Junta Arbitral puede resolver un conflicto entre dos Administraciones tributarias, en base a argumentaciones planteadas por una tercera Administración tributaria o la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, carentes todas ellas de competencia exaccionadora e inspectora en el caso particular discutido?

Por lo que parece, el adecuado encaje de este precepto en el texto concertado implicaría una modificación en algunos aspectos de su literalidad. En cualquier caso, habrá que esperar a las diferentes resoluciones y sentencias que se dicten sobre la materia.

En otro orden de cosas, señalar que si bien es cierto que la Ley 12/2002 determina la distribución competencial entre las Haciendas, común y forales, y la Junta Arbitral lo integra por medio de sus resoluciones tomando en consideración su articulado y los principios generales que lo inspiran, no es menos cierto que el Tribunal Supremo desempeña también su rol en la aplicación del texto concertado. Esta labor se materializa directamente mediante el dictado de sentencias en los recursos interpuestos frente a las resoluciones del órgano arbitral (art. 67 del Concierto). Y también indirectamente a través de los recursos de interés casacional objetivo, sobre asuntos planteados por los propios contribuyentes en demanda de la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos por ley a los mismos y que afecten a asuntos contenidos en el texto concertado.

Por ejemplo, en el caso de la letra a) del apartado Dos del art. 47 ter del Concierto, la regularización por diferentes Administraciones tributarias de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas, no se determinan todos los aspectos procedimentales.

Atendiendo a ello, la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020 establece, respecto de un caso particular que analiza la normativa vigente en territorio común (art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004 regulador del Impuesto sobre Sociedades y 21 del Real Decreto 1777/2004 que regula su Reglamento), que “para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculados al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido firmeza”, no siendo admisible, continúa la sentencia, “que por firmeza de la liquidación en el que se modifica el valor de la operación vinculada se refiera exclusivamente a la vía administrativa, pues ni ello se deriva de norma alguna, ni coincide con lo que se entiende por firmeza del acto”.

Si se entendiera extrapolable tal argumento, el principio general de coordinación en que se fundamenta el Concierto, se traduciría en la necesaria obtención de firmeza de la liquidación practicada frente al contribuyente con anterioridad a la realización del ajuste bilateral por parte de la otra Hacienda afectada.

Y en caso de desacuerdo entre Administraciones, y no habiendo resuelto la Junta Arbitral en plazo, la aplicación del apartado Cuatro del art. 47 ter del Concierto, que permite la continuación de las actuaciones con dictado de los actos administrativos correspondientes, generaría una situación cuando menos curiosa, puesto que ante la actuación administrativa el obligado tributario ostentaría el derecho a oponerse tanto en vía administrativa como en vía judicial, si lo considerase oportuno, quedando afectado el art. 66. Dos del Concierto. Este precepto dispone que “cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la

interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior”.

En cualquier caso, volviendo a la cuestión, el Tribunal Supremo con sus criterios interpretativos, puede incidir en la aplicación del contenido del texto concertado.

Otro botón de muestra es la sentencia de 17 de septiembre de 2020. En ella se enjuicia un caso de operaciones vinculadas referido a una liquidación practicada sobre el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2008, respecto de dos entidades sujetas una a competencia tributaria en territorio foral y otra en territorio común. El Tribunal concluye que “la AEAT tiene la obligación de notificar, conforme a la normativa vigente en territorio común, la realización de ajustes de valoración en materia de precios de transferencia a la entidad que tributa conforme a la normativa de los Territorios Históricos Vascos”, siendo la consecuencia jurídica de tal omisión, en aquel caso enjuiciado, la anulación de la liquidación tributaria derivada del acta correspondiente.

No sería extraño entender que las citadas resoluciones judiciales, y otras que se dicten, maticen aspectos del procedimiento regulado en el art. 47 ter del Concierto Económico, conforme a las argumentaciones jurídicas contenidas en las mismas.

Apuntar que el texto del Convenio Económico, a día de hoy, no recoge precepto de similares características al artículo del Concierto analizado en este apartado.

3.- PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA VERSUS PRESUPUESTARIA

El presente apartado versa sobre el instituto de la prescripción, aunque no en su vertiente adquisitiva sino como modo de extinción de derechos y acciones de cualquier clase.

Atendiendo a la materia que nos ocupa, quizás podría entenderse que a efectos de determinar la legislación aplicable a los conflictos competenciales entre Administraciones tributarias en

materia de prescripción sobre deudas, habría que acudir directamente a la Ley General Tributaria, a las normas forales generales tributarias de cada una de las Haciendas Forales vascas o a la Ley Foral General Tributaria en Navarra. Sin embargo, de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente no es exactamente así.

Una vez ingresada la deuda tributaria por parte de los contribuyentes a favor de la Hacienda pertinente, común o foral, puede surgir controversia sobre la correcta sujeción del gravamen a la Administración tributaria competente por razón del territorio. En ocasiones, la vulneración del punto de conexión aplicable a dicho tributo, motiva a las Administraciones Públicas afectadas a iniciar la tramitación del conflicto competencial oportuno.

En tal situación, la deuda ingresada por el operador económico se corresponde con la deuda tributaria definida en el art. 58 y siguientes de la Ley 58/2003 General Tributaria, en los preceptos equivalentes de las normas forales de los tres Territorios Históricos (art. 57 y ss NF 6/2005 GT del THA, art. 56 y ss NF 2/2005 GT del THB y art. 57 y ss NF 2/2005 GT del THG) y en el art. 50 y siguientes de la Ley Foral 13/2000 General Tributaria navarra. Por ello, a efectos de prescripción extintiva, en las mencionadas normativas vigentes en cada uno de los territorios citados se regula dicho régimen, el cual resulta atribuible e imputable a las relaciones jurídico-tributarias entre el contribuyente y la Administración competente.

En cambio, a efectos de los créditos públicos exigibles entre las propias Haciendas, derivadas de tributos percibidos de los contribuyentes, se atiende a otra normativa, como se expondrá a continuación. La discusión sobre la aplicación o no de la prescripción en estos conflictos afecta a un crédito de derecho público. En ningún caso se refiere a ejercicios o períodos impositivos referidos a un contribuyente en particular.

Llegados a este punto, resulta oportuno traer a colación la mención de dos conceptos, a efectos de aquellos conflictos de competencias interadministrativas: la prescripción tributaria y la

presupuestaria. La primera regulada en la Ley 58/2003 General Tributaria, en las normas forales generales tributarias de los tres Territorios Históricos y en Ley Foral 13/2000 General Tributaria de Navarra, mientras que la segunda se circunscribe a las normas reguladoras referidas al ámbito presupuestario en cada uno de los territorios citados.

Así, teniendo en cuenta que la normativa en los territorios forales (NF 3/2004 en el THA, DFN 5/2013 en el THB y NF 4/2007 en el THG) y en Navarra (Ley Foral 13/2007) resulta de contenido en gran parte similar, se reproduce el art. 15 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, vigente en territorio común, referido a la prescripción de los derechos de la Hacienda Pública estatal:

“1. Salvo lo establecido por las leyes reguladoras de los distintos recursos, prescribirá a los cuatro años el derecho de la Hacienda Pública estatal:

a) A reconocer o liquidar créditos a su favor, contándose dicho plazo desde el día en que el derecho pudo ejercitarse.

b) Al cobro de los créditos reconocidos o liquidados, a contar desde la fecha de su notificación o, si ésta no fuera preceptiva, desde su vencimiento.

2. La prescripción de los derechos de la Hacienda Pública estatal se interrumpirá conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria y se aplicará de oficio.

3. Los derechos de la Hacienda Pública estatal declarados prescritos deberán ser dados de baja en las respectivas cuentas, previa tramitación del oportuno expediente.

4. La declaración y exigencia de las responsabilidades a que, en su caso, haya lugar por la prescripción de créditos de la Hacienda Pública estatal se ajustará a lo prevenido en la normativa reguladora de la responsabilidad contable.”

De acuerdo con el precepto transcritto, en territorio común las facultades de la Hacienda esta-

tal a reconocer o liquidar créditos y al cobro de los mismos frente a otras Administraciones Públicas, quedan sujetas a la prescripción presupuestaria. Sin embargo, por expresa remisión, la regulación sobre la interrupción de la prescripción sobre dichos derechos se remite a la normativa tributaria, en concreto, a la Ley 58/2003 General Tributaria. De la misma forma, en cada territorio autónomo fiscal, la incidencia de la normativa presupuestaria sobre el particular resulta asimilable.

Hace más de 10 años, la Junta Arbitral del Convenio Económico, en el conflicto nº 22/2009, dictó Resolución el 16 de septiembre de 2010, con referencias a este tema. En ella establecía una clara distinción entre, por un lado, las deudas tributarias que exaccionan a los sujetos pasivos las Haciendas, común y navarra, y, por otro, los créditos de derecho público no tributarios que se reclaman las Administraciones entre sí, en orden a la distribución competencial tributaria determinados en base a los puntos de conexión contemplados en el Convenio Económico.

Así, con motivo de tal conflicto, la mencionada Resolución realizaba las siguientes consideraciones en torno a la prescripción de los créditos entre Administraciones en el orden tributario, aunque si bien referido a un caso de discrepancia en la domiciliación de contribuyentes:

“No hay duda de que los créditos que por esta causa puedan existir entre la Administración del Estado y a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, son créditos de derecho público no tributarios, pero hay que tener en cuenta que las consecuencias o efectos del cambio de domicilio no son única y exclusivamente los del nacimiento de un crédito entre Administraciones. Es obvio que las Administraciones en conflicto no podrán reclamarse créditos prescritos y que los créditos de esta naturaleza prescriben a los cuatro años desde que pudieron ejercitarse, pero esto no significa que hayan caducado o prescrito otras facultades, potestades o incluso derechos subjetivos que puedan corresponder a la Administración en cuya jurisdicción se ubique la residencia habitual de los contribuyentes”.

Atendiendo al texto reproducido, se advierten dos conclusiones en las controversias respecto al domicilio de los sujetos pasivos:

- 1º) Las Administraciones en conflicto no podrán reclamarse créditos prescritos.
- 2º) Incluso cuando la prescripción impida reclamárselo a la otra Administración afectada, cabe la posibilidad de ejercitar facultades, potestades o incluso derechos subjetivos propios de la Administración competente frente a los contribuyentes, en el caso de que aquellos no hayan caducado o prescrito.

En el presente documento nos centraremos en la primera de las conclusiones, aunque se hará una breve referencia a la segunda.

Respecto a la primera de ellas, se ha dictado doctrina jurisprudencial en materia de prescripción entre Administraciones en esa misma línea.

En el conflicto nº 25/2008 (DFG vs AEAT), la Junta Arbitral del Concierto resolvió la cuestión mediante la Resolución 11/2014, de 19 de diciembre, en la cual señalaba la aplicación del plazo de 5 años (hasta el 31 de diciembre de 2004) o de solo 4 (a partir del 1 de enero de 2005) en materia de prescripción a las obligaciones y derechos entre Administraciones públicas, recogido en Ley General Presupuestaria, Texto Refundido aprobado por RDL 1091/1998, de 23 de septiembre, vigente hasta el 31 de diciembre de 2004 y Ley 47/2003, en vigor desde el 1 de enero de 2005, y Norma Foral 17/1990, de 27 de diciembre, sobre Régimen Financiero y Presupuestario del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

A los efectos de lo que interesa en este artículo, la Junta consideró que dejar de ejercitar las propias competencias de comprobación de las autoliquidaciones presentadas por la entidad en aquel caso, no casaba con la pretensión de hacer recaer sobre la otra Administración en conflicto las consecuencias del no ejercicio de sus propias competencias. Además, añadía, que las comunicaciones realizadas a la mercantil afec-

tada efectuadas por la AEAT, no interrumpían el plazo de prescripción al no haber sido comunicadas a la DFG.

Fue objeto de recurso ante el Tribunal Supremo la Resolución 11/2014. La sentencia dictada el 15 de diciembre de 2015, sentó las bases del actual criterio jurisprudencial. En ella se recogían las siguientes aseveraciones en los Fundamentos de Derecho:

- a) En primer lugar disociaba la prescripción "tributaria" de la "presupuestaria", incardinando el conflicto en la segunda de ellas.

"SEGUNDO .- Para empezar, debe quedar claro que la prescripción que la Junta Arbitral declara no es la del derecho de la Administración a liquidar los tributos o a exigir su pago, ni del derecho de los administrados a solicitar y obtener devoluciones [artículos 66 de la Ley General Tributaria de 2003 y 65 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa], sino del derecho de la Diputación Foral para que le fuese reconocido el eventual crédito ante la Administración del Estado por razón de las cantidades que devolvió a [ENTIDAD] (artículos 40 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria de 1998 y 15 de la Ley 47/2003 y artículo 21 de la Norma Foral 17/1990)."

- b) Seguidamente reconocía la imposibilidad de interrumpir el plazo señalado para la prescripción presupuestaria por actuaciones referidas a un tercero, ajeno a las figuras del acreedor y deudor.

"Y no puede ser considerado tal porque se opone a la naturaleza misma del instituto de la prescripción el que su plazo pueda ser interrumpido en beneficio del acreedor (la Diputación Foral) por un acto del deudor (la Agencia Estatal de Administración Tributaria) dirigido a un tercero y que no incide directamente sobre el derecho de aquél. Es más, habida cuenta de esa naturaleza, que al servicio de la seguridad

jurídica presume que, quien no ejercita su derecho en un plazo determinado por el legislador, lo abandona, no tanto la decisión de 20 de mayo de 2004, sino su notificación el 31 del mismo mes a la Diputación Foral abunda en la idea de que el transcurso del tiempo produjo la prescripción del derecho de esta última a reclamar al Estado."

- c) Y por último, consideraba que la prescripción, al igual que pudiera serlo la extemporaneidad, resulta ser objeto de análisis previo a la cuestión de fondo del conflicto, ya que una vez advertida la misma, no cabe analizar ninguna otra pretensión planteada por las partes.

"En virtud de lo expuesto, la demanda debe ser desestimada al haber prescrito el derecho de la Diputación Foral de Gipuzkoa a reclamar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin que, por consiguiente, haya lugar a pronunciarse sobre el otro argumento de la demanda, relativo a la competencia para practicar las devoluciones del impuesto sobre el valor añadido ingresado durante 1998 por [ENTIDAD]".

De la misma forma, la Sección 2ª del Alto Tribunal recientemente sentó doctrina utilizando el mismo hilo argumental, incluso yendo más allá de la sentencia de 15 de diciembre de 2015, en el Recurso de Casación frente a la Resolución de 4 de febrero de 2019 dictada por la Junta Arbitral del Convenio Económico en el conflicto 98/2016 (AEAT vs HFN), en relación con la competencia para la exacción del IRPF correspondiente al ejercicio 2010.

La Junta en su Resolución, con voto particular del vocal J.A. Asián en la misma línea de lo apuntado ya por el Tribunal Supremo, resolvió favorablemente a las pretensiones de la AEAT. Respecto a la comunicación que la HFN hacía a la AEAT aceptando la domiciliación del contribuyente en cuestión, con la salvedad señalada "a los ejercicios no prescritos", consideró lo siguiente:

"18.-En lo que respecta al fondo del asunto, la discrepancia entre las Administraciones en conflicto radica en que la HTN alega que el crédito que le reclama la AEAT por el importe de los ingresos que realizó AAA por el IRPF de 2010 debe considerarse prescrito por tratarse de un crédito de derecho público no tributario y por haber transcurrido más de cuatro años "entre el período impositivo al que se imputan y el día en que se solicitó el cambio del domicilio fiscal del obligado tributario", mientras que la AEAT no admite esa prescripción porque considera que fue interrumpida por la presentación por AAA el 28-12-2012 de una autoliquidación complementaria ante la HTN.

19.-En la Resolución mediante la que aceptó la propuesta de cambio del domicilio fiscal de AAA, la HTN advirtió a la AEAT de que dicha aceptación afectaba únicamente "a los ejercicios no prescritos al 2 de octubre de 2015".

La prescripción a la que se refiere dicha advertencia no es, pues, la prescripción del derecho de crédito que ahora reclama la AEAT, sino la prescripción de determinados ejercicios tributarios.

Pues bien, entre "los ejercicios no prescritos al 2 de octubre de 2015", no estaba el de 2010 y, por tanto, hemos de entender que la HTN reconoció, mediante acto ya firme, el derecho de la AEAT a obtener la remesa de los fondos objeto del conflicto.

20.-La desestimación de la excepción de prescripción alegada por la HTN conlleva la estimación de la pretensión formulada por la AEAT."

Tal argumentación de la Junta Arbitral del Convenio Económico, según lo expuesto con anterioridad, contradecía la línea apuntada por el Tribunal Supremo. De aplicar el esquema diseñado por el órgano jurisdiccional en su sentencia de 15 de diciembre de 2015, la Junta se apartaba de la conclusión a la que, en base a los hechos probados, se debía haber llegado.

Y, como no podía ser de otra forma, el Tribunal Supremo enmendó la plana a la Junta Arbitral

de la Comunidad Foral de Navarra respecto a la Resolución emitida, ratificando la doctrina contenida en su propia sentencia anterior.

Así, la sentencia de 18 de mayo de 2020 consolidó los términos fundamentales en los que el Tribunal apoyaba su doctrina, en referencia al instituto de la prescripción interadministrativa. Establecía los elementos necesarios para solventar el conflicto debatido, incluso incorporando nuevos elementos a tener en cuenta para la aplicación de la prescripción presupuestaria.

En particular, en el Fundamento de Derecho Cuarto se establecen las premisas necesarias determinantes de la apreciación de esta modalidad de prescripción:

1) El día inicial del plazo de prescripción lo refiere al momento de presentación de la autoliquidación del IRPF por parte del sujeto pasivo, no a la fecha de vencimiento del plazo general de presentación de autoliquidaciones.

"El 14 de junio de 2011, don [PERSONA] ante la Hacienda Tributaria de Navarra la declaración del IRPF del ejercicio 2010, en la que figuraba una cuota a devolver de 4.997,66 euros, cantidad que fue devuelta el 10-01-2012. El 28 de diciembre de 2012 presentó el indicado una autoliquidación complementaria con una cuota a ingresar de 150,51 euros"

2) La finalización del plazo de la prescripción entre Administraciones se acota tras el transcurso de los 4 años, conforme a la normativa presupuestaria.

"2.2. No hay duda de que, en las relaciones entre Administraciones, nos hallamos ante un crédito de derecho público no tributario que, en el caso, ostenta la Agencia Estatal de la Administración Tributaria frente a la Hacienda Tributaria Navarra y que cuenta con un plazo de prescripción de cuatro años como se sigue, ineluctablemente, del artículo 25 de la Ley General

Presupuestaria y del artículo 25 de la Ley Foral de la Hacienda Pública Navarra."

- 3) A efectos únicamente de la interrupción de la prescripción, de acuerdo con la normativa presupuestaria, se acude por remisión a la normativa tributaria aunque referida a las actuaciones de las propias Administraciones entre sí, quedando ajeno a tal situación el obligado tributario.

"Y debe adelantarse desde ahora que ese plazo no puede interrumpirse por el acto de un tercero (el contribuyente, en este caso) ajeno a la relación de derecho público entre ambas Administraciones."

- 4) Las actuaciones frente a los contribuyentes efectuadas por cada una de las Administraciones carecen de eficacia interruptiva, por razón del desconocimiento por parte de cada institución de lo actuado por las demás.

"2.4. Entre el 14 de junio de 2011 y el 2 de octubre de 2015 han transcurrido cuatro años (los de prescripción) y la única cuestión que enervaría la aplicación de ese instituto -extremos en el que coinciden todas las partes- es la presentación por el contribuyente el 28 de octubre de 2012 de una declaración-autoliquidación complementaria del IRPF de 2010.

Pero esa declaración complementaria -como muy bien dice el voto particular- no interrumpe la prescripción del crédito en cuestión por cuanto, habida cuenta de su naturaleza no tributaria, resultaría ilógico que dicha prescripción pueda ser interrumpida en beneficio del acreedor (la Agencia Estatal de la Administración Tributaria) por la actuación de un tercero (don [PERSONA]) con el deudor (la Hacienda Tributaria Navarra), pues solo interrumpen la prescripción los actos del deudor que impliquen reconocimiento de su deuda con el acreedor"

Para finalizar este apartado se plantea un inciso desde la perspectiva jurídica, en referencia a la conexión prescripción "tributaria" y "presupuestaria". La Junta Arbitral del Convenio Económico citaba en su Resolución, de 16 de septiembre de 2010, que una vez acreditada la prescripción interadministrativa ello "no significa que hayan caducado o prescrito otras facultades, potestades o incluso derechos subjetivos que puedan corresponder a la Administración en cuya jurisdicción se ubique la residencia habitual de los contribuyentes".

Esta afirmación, se refiere a la posibilidad de interrupción del instituto de la prescripción extintiva en el ámbito tributario, relación jurídico-tributaria contribuyente-Hacienda competente. Ello implicaría amparar actuaciones de la Administración tributaria finalmente competente frente al contribuyente, a pesar de estar vedada la reclamación frente a la otra Administración vía prescripción presupuestaria. No obstante, tal posibilidad se sujetaría, por lógica jurídica, a dos límites: el primero, la propia prescripción tributaria, en su caso, que impediría dictar actos administrativos por parte de la Administración competente frente al sujeto pasivo; el segundo, la posible sobreimposición en sede del contribuyente, ante un gravamen múltiple por parte de diferentes Administraciones tributarias por el mismo impuesto y ejercicio, que supondría una actuación vulneradora del ordenamiento jurídico sancionable por los Tribunales de Justicia.

En conclusión, considerando el instrumento de la prescripción como última razón de la protección del principio de seguridad jurídica, cabe manifestar que la doctrina sentada por el Alto Tribunal en las dos sentencias analizadas, aporta seguridad jurídica en las controversias competenciales interadministrativas.

4.- INTERESES POR DEMORA EN EL PAGO ENTRE ADMINISTRACIONES

El título de este apartado por novedoso resulta complejo de abordar desde la perspectiva de lo público. Como bien es conocido, en los conflictos de competencias las Administraciones tri-

butarias no se giran intereses de demora entre las mismas.

Sin embargo quién hubiera dicho hace más de una década que las entidades financieras, en su actividad propia de otorgar préstamos hipotecarios, se verían envueltas en una situación tan negativa para sus cuentas de resultados como consecuencia de las diferentes sentencias dictadas por los Tribunales internos y comunitarios, adjetivando como abusivas cláusulas, por ejemplo relativas al tipo suelo o a la atribución íntegra al prestatario de todos los gastos hipotecarios, consideradas hasta aquel momento socialmente aceptadas, sin alegato alguno en contrario por parte de los ciudadanos en su calidad de clientes (véase la STJUE de 21 de diciembre de 2016). O el caso de los funcionarios interinos, no hace muchos años privados de la remuneración en concepto de trienios y actualmente incluso en la tesis de generar una situación equivalente al funcionario de carrera, por el abuso generalizado en el sector público por la utilización de esa figura, a juicio de los Tribunales de Justicia (léase la STJUE de 19 de marzo de 2020).

Las Administraciones Públicas, entes de derecho público de carácter territorial sin entrar en disquisiciones del vasto conglomerado de entes, organismos y empresas públicas conformados al amparo de la vigente legislación específica sectorial, son partícipes a diario en operaciones económicas que afectan a los administrados, personas físicas o jurídicas u otro tipo de entidades que actúan en el mercado mediante la entrega de bienes o prestación de servicios. Asimismo, también se interrelacionan con otras Administraciones Públicas, siendo el ámbito tributario uno más de los sectores donde ello ocurre, parcela en la que se va a centrar este apartado.

El Código Civil se ocupa de señalar en su ámbito la procedencia de sufragar intereses por el retraso en el cumplimiento de las obligaciones que corresponden a las partes. En esencia, obedece a una compensación por el transcurso del tiempo desde que el deudor incumplió su obligación, con el consiguiente perjuicio económico del acreedor al depreciar su derecho.

Así, pues, su art. 1100 establece las consecuencias de la mora respecto del incumplimiento de las obligaciones:

"Incurren en mora los obligados a entregar o a hacer alguna cosa desde que el acreedor les exija judicial o extrajudicialmente el cumplimiento de su obligación. No será, sin embargo, necesaria la intimación del acreedor para que la mora exista:

1.º Cuando la obligación o la ley lo declaren así expresamente.

2.º Cuando de su naturaleza y circunstancias resulte que la designación de la época en que había de entregarse la cosa o hacerse el servicio, fue motivo determinante para establecer la obligación.

En las obligaciones recíprocas ninguno de los obligados incurre en mora si el otro no cumple o no se allana a cumplir debidamente lo que le incumbe. Desde que uno de los obligados cumple su obligación, empieza la mora para el otro."

Tal concepto en el marco de las Administraciones del Sector Público puede sugerir, al considerar sujetas las actuaciones tributarias a normativa especial, que los entes públicos de facto también pueden incurrir en mora. En efecto, las relaciones interadministrativas derivadas de los conflictos competenciales surgidos en aplicación del Concierto y del Convenio Económico, puede generar consecuencias que impliquen por parte del ente territorial incompetente compensar a otra Administración, esta vez sí competente, por aquellos perjuicios derivados por la falta de ingreso de las deudas tributarias a cargo de los contribuyentes, conforme establece la normativa tributaria aplicable a cada caso.

Siendo ello así, la misma situación puede apreciarse en supuestos de devoluciones de impuestos como en el caso del IVA. Ante discrepancias en materia de competencia exaccionadora, puede ocurrir que ninguna Administración fiscalizadora asuma la responsabilidad de tal merma recaudatoria, provocando la orfandad fiscal so-

brevenida del contribuyente, al no disponer de Hacienda propia que proceda a la devolución del importe correspondiente a las cuotas soportadas por el Impuesto.

Esta cuestión, sin duda alguna particularmente compleja, se aborda desde la óptica judicial analizando un supuesto de hecho particular.

Actualmente, las resoluciones dictadas por parte de la Junta Arbitral en los diferentes conflictos no abordan esta cuestión en profundidad. Sin embargo, en el ámbito civil, tributario y judicial, por citar algunos recintos del derecho, los intereses por demora en el cobro de las deudas resulta ser el principio general atendiendo a su naturaleza indemnizatoria (por todas, la STS de 24 de octubre de 1998). Esta circunstancia queda amparada bajo la explicación de vulnerar el principio de Justicia, cuando se obtiene un beneficio o ventaja derivado de un incumplimiento contrario al ordenamiento jurídico de un acto (STS de 25 de febrero de 2010).

Veamos un caso singular consistente en la devolución del IVA solicitado por un contribuyente mediante autoliquidación ante una Administración tributaria aparentemente competente. El asunto se refiere a una solicitud de devolución del IVA por el ejercicio 2001, presentada el 29 de enero de 2020 ante la AEAT por una sociedad. Ante la solicitud efectuada por el contribuyente, la AEAT se negó a efectuar la devolución esgrimiendo su incompetencia. La oportuna devolución se llevó a cabo pasados varios años a cargo de otra Administración tributaria, desnocedora inicialmente de su competencia, la DFB, que advirtió dicha competencia de forma sobrevenida por la comunicación recibida de la AEAT el 7 de noviembre de 2002. Finalmente, la devolución de las cuotas soportadas del IVA a favor de la entidad solicitante conllevó intereses de demora en una cuantía elevada, al ser efectuada trascurridos más de 6 meses desde la autoliquidación presentada ante la AEAT.

La Administración tributaria del Estado notificó su incompetencia para efectuar la devolución el 7 de noviembre de 2002 a la DFB, con inhibición

a favor de ésta última. Ante la también negativa de la DFB a proceder a la devolución por el Impuesto, alegando que no se encontraba domiciliada la entidad en su territorio, derivó en el planteamiento del oportuno conflicto ante la Junta Arbitral. Este órgano determinó, a efectos de domiciliación, la competencia de la DFB y, consecuentemente, la obligación de abonar las cuotas soportadas solicitadas por el contribuyente.

El conflicto surge en el momento de identificar la fecha inicial del plazo para determinar el abono de intereses de demora al obligado tributario. La DFB considera que al tener conocimiento de la solicitud el 7 de noviembre de 2002, el “dies a quo” a efectos de calcular los intereses a abonar sería a partir de los seis meses posteriores desde la presentación de la autoliquidación ante la DFB, tal y como establece la normativa vigente en el IVA (art. 115 NF IVA THB). La mercantil se opone y entiende que debe abonarse desde el trascurso de los seis meses pero teniendo en cuenta el día de presentación ante la AEAT.

Una vez declarada la competencia de la DFB, la mercantil recurre ante el TEAF del THB, el cual dicta resolución desestimatoria el 22 de octubre de 2010, fundamentada, básicamente, en la falta de negligencia de la DFB. No le faltaba razón en cuanto a la diligencia de la DFB.

Por su parte, recurrida la anterior resolución ante el TSJPV por el sujeto pasivo, vuelve a ser desestimada. En esta ocasión, el órgano judicial va más allá e imputa, sin ambages, la negligencia a la propia mercantil recurrente, al sentenciar el 15 de marzo de 2013 de la siguiente forma:

“Tampoco la neutralidad del Impuesto se ve afectada ya que esta se encuentra sometida a trámites formales necesarios y razonables tales como la reclamación al obligado, la reclamación en plazo, la utilización de los impresos correspondientes, etc, que dotan de seguridad jurídica y razonabilidad a los distintos supuestos. En el caso son la necesidad de reclamar a la Administración competente, el transcurso del plazo sin reintegrar y la ausencia de negligencia por

parte de la Administración los factores que condicionan razonablemente el reintegro, y ya hemos visto que ninguno de ellos se ha observado por quien debía atenerse a ellos para obtener la devolución, es decir, ha sido la propia recurrente quien no ha actuado conforme a las normas que determinan la devolución de las cuotas.”

Llegados a este punto se requiere un análisis preliminar de la cuestión.

Según el TEAF del THB, la ausencia de negligencia en el actuar de una Administración territorial resulta motivo suficiente para alterar el día inicial en el plazo de pago de los intereses de demora, retrasándolo hasta la fecha de notificación a la Administración tributaria competente. El TSJPV, además, añade que si la negligencia resulta imputable al obligado tributario, la argumentación resulta más sólida.

Tales argumentos carecían de virtualidad resolutoria para el caso enjuiciado, como a continuación se expondrá. De hecho, el TEAF del THB en Resolución de 24 de octubre de 2017 cambió su criterio y adoptó la posición contraria. Y el TSJPV hizo lo propio ya en sentencia de 30 de mayo de 2014.

Como bien cita I. Zapirain Torrecilla⁸, la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas, concluyó en el conflicto 2/1999 (resolución de fecha 14 de diciembre de 1999) a favor de la exoneración al sujeto pasivo del deber de soportar perjuicios sobre esta situación, de la siguiente forma:

“Este precepto subroga a la Administración competente en la titularidad de los actos dictados por otra Administración. La liquidación definitiva dictada por la Administración incompetente se transforma *ex lege*, y a los solos efectos de su ulterior tramitación, en un acto administrativo de

la Administración competente: este es el significado de la atribución de «plenos efectos» a tales liquidaciones definitivas. La razón de esta asunción de los actos por parte de una Administración que no los ha dictado es evidente: el sujeto pasivo no tiene que soportar las consecuencias molestas de una actividad administrativa irregular, derivada de la articulación competencial entre distintos niveles de gobierno. Una cuestión interna entre administraciones no puede obligar al contribuyente a padecer la retrotracción del procedimiento administrativo.”

Y el Tribunal Supremo, en el caso ahora estudiado, se ratifica en esa misma línea argumental, si acaso con mayor claridad, al manifestar en su sentencia de 31 de marzo de 2014 la causa generadora del pago de los intereses de demora: la indisponibilidad temporal de las cuantías correspondientes por parte de los obligados tributarios.

Así, señala:

“No se puede cargar al sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido con las consecuencias financieras desfavorables del debate jurídico sobre la Administración obligada a la devolución del impuesto soportado en exceso sobre el devengado, la Agencia Estatal de Administración Tributaria o la Hacienda Foral vizcaína, aunque fuera él quien lo suscitara.

Si así se hiciera, se estaría desconociendo que la exigencia de intereses en la devolución del impuesto sobre el valor añadido no quiere retribuir el comportamiento moroso de la Administración, sino compensar al sujeto pasivo por la indisponibilidad temporal de las sumas correspondientes, lo que hace irrelevante que el retraso no haya sido causado por la Administración tributaria que a la postre era competente para recibir la autoliquidación con resultado a devolver y, en su caso, satisfacer la devolución solicitada”

A mayor abundamiento, la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha confirmado la defensa del derecho a la devolución a favor del contribuyente, sin que pue-

⁸ “Algunas cuestiones pendientes de resolver en relación con el procedimiento de la Junta Arbitral del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco”. I. Zapirain Torrecilla. Gaceta Tributaria del País Vasco-Zergak.

da argumentarse en contrario, a excepción de determinados supuestos como la apreciación de fraude fiscal que no ocurría, al parecer, en el caso aquí examinado. Así, señala que el obligado tributario tiene derecho al abono a partir los seis meses desde la presentación de la auto-liquidación del IVA, de acuerdo a la normativa vigente, al amparo del principio de neutralidad que afecta a los operadores económicos en este Impuesto.

El Tribunal comunitario, en virtud de la sentencia dictada el 27 de octubre de 2013, en el asunto C-431/12, Rafinaria Steaua Romana, indica que el principio de neutralidad del IVA exige que “las pérdidas económicas así generadas [por la demora en la devolución más allá de un plazo razonable], en perjuicio del sujeto pasivo, por la indisponibilidad de las cantidades de dinero controvertidas, sean compensadas mediante el pago de intereses de demora”.

Europa dixit.

Retornando a la sentencia de 31 de marzo de 2014 que estimaba la pretensión del recurrente en el caso concreto, cabe señalar que la argumentación expuesta por el Alto Tribunal en torno a la posición del obligado tributario, resulta palmaria. No cabe imputar al contribuyente el retraso en la devolución del Impuesto, incluso aunque fuera él mismo quien lo causase.

Sin embargo, el orden jurisdiccional no resolvió definitivamente la cuestión suscitada. Sí solventó el caso desde la perspectiva del obligado tributario, aunque sigue pendiente el aspecto relativo a la parte interinstitucional.

Para explicarlo, se ha de partir de los motivos esgrimidos por la DFB al oponerse en el procedimiento contencioso-administrativo. De forma resumida, las alegaciones de la DFB obedecían a las siguientes premisas:

- 1º) Las normas del IVA no habilitan a gestionar el Impuesto ante una Administración incompetente.

2º) La demora causante de los intereses debe originarse por causa imputable a la propia Administración.

3º) El Concierto Económico establece que los sujetos pasivos han de presentar sus declaraciones-liquidaciones ante la Administración competente.

4º) La Norma Foral 3/1986 General Tributaria del THB dispone que carece de efectos la actuación de los particulares ante una Administración distinta de la competente.

5º) La ausencia de negligencia por parte de la DFB en su actuación, con pleno cumplimiento de los plazos administrativos establecidos en la normativa tributaria vigente, tras recibir la solicitud de devolución.

Los cuatro primeros razonamientos son fulminados por el Tribunal Supremo en base a la normativa y jurisprudencia comunitaria. Sin embargo, respecto del último pasa de puntillas y sin rebatirlo, queda huérfano de réplica de adverso.

En cualquier ámbito, asumir los costes de una carga financiera, es decir, el abono de los intereses de demora en un período temporal en el cual se desconocía la competencia de que se dispone frente al contribuyente, implicaría a todas luces un actuar administrativo difícil de materializar, por no decir imposible.

Traducido al ámbito de la fiscalidad, carece de sentido “imponer” en el caso analizado, la carga financiera a la DFB de abonar los intereses de demora al contribuyente, por el período comprendido entre la fecha de presentación de la autoliquidación ante la AEAT y hasta el momento en que la propia Administración tributaria del Estado traslada “con retraso” la solicitud a la DFB. Todo ello, sin respetar los principios de colaboración y coordinación recogidos en el propio Concierto Económico.

Según los motivos indicados, la actuación llevada a cabo por parte de la AEAT genera una carga tributaria que, incluso siendo extremada-

mente diligente por parte de la institución foral, como al parecer lo fue, no resulta posible evitar su pago a cargo de las arcas forales, por la obligación de satisfacer al obligado tributario el perjuicio sufrido durante ese tiempo, en forma de abono de intereses de demora. Otro planteamiento posible hubiera sido que dicha responsabilidad hubiera recaído parcialmente sobre la Hacienda Estatal, desde la presentación ante la AEAT y hasta el momento de la remisión a la DFB de aquella solicitud de devolución, vía asunción compartida del pago de los intereses de demora.

No se trata stricto sensu de una cuestión tributaria, sino más bien presupuestaria. La misma deriva de las relaciones interadministrativas entre entes, sujetas a responsabilidad procedente no solo de los principios contenidos en el Concierto Económico, sino también de aquellos otros principios generales recogidos en el art. 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (principio de buena fe, confianza legítima y lealtad institucional, responsabilidad por la gestión pública y cooperación, colaboración y coordinación entre las Administraciones Públicas). Esta vulneración implicaría hacer recaer de forma compartida las consecuencias financieras de un retraso en la actuación tributaria de la Administración competente, cuando concurriera en la otra Administración interviniente, no competente in fine, falta de diligencia por inacción u otra causa.

No se trata aquí de incorporar a la escena un debate sobre una cuestión terminológica (intereses de demora, responsabilidad patrimonial, compensación, indemnización, ...), derivado de las consecuencias de la falta de diligencia por parte de las Administraciones Públicas. Esa no es la intención. Este apartado versa sobre la nítida apreciación de incoherencia en la asunción de cargas financieras por una Administración competente al actuar de forma diligente, respecto a otra entidad pública incompetente que no actúa del mismo modo. Planteando, por lo expuesto, que ésta última debería quedar sujeta a responsabilidad al no ajustar sus actuaciones a los principios señalados.

Llegados a este punto, conviene traer a colación el art. 66.Tres del texto concertado, de similar redacción al art. 51.5 del Convenio Económico. El precepto señalado resulta de interés en la cuestión tratada, ya que dispone lo siguiente:

"Tres. Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral."

El Concierto Económico, al igual que el Convenio, dispone el gravamen permanente sobre los contribuyentes, con atribución provisional de la misma distribución competencial ejercida hasta el planteamiento del conflicto por las Administraciones tributarias afectadas. Ello obedece a la finalidad de evitar una parálisis recaudatoria en perjuicio de aquellas. Por ende, el precepto indicado determina la Administración Pública responsable, cuyo actuar debería ser tenido en cuenta a efectos de responsabilidad si la misma generase cargas financieras a otra Administración, al ser declarada posteriormente competente, en el supuesto de no haber observado los principios anteriormente enunciados de la Ley 40/2015.

En el asunto objeto de estudio, la AEAT acreditaba suficiente responsabilidad en su actuación con respecto a la remisión con retraso de la solicitud de devolución del IVA a la DFB, siendo ajustado a Derecho el razonamiento alegado por el ente foral, que no fue otro, que su actuación diligente en el pronto y debido cumplimiento de la normativa tributaria, una vez ya tomada razón de la solicitud y, por ende, en el ejercicio de la competencia.

Al objeto de argumentar tal cuestión, en relación con las garantías y derechos que ostentan los contribuyentes, se reproduce parcialmente la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 27 de febrero de 2018, cuando apunta certeramente:

"Las consecuencias adversas de ese proceder indebido debe afrontarlas la Administración con arreglo al principio jurídico general que impide a los sujetos de derecho beneficiarse de sus propias torpezas o incumplimientos, condensado en el aforismo latino *allegans turpitudinem propriam non auditur*."

En cualquier caso, las Administraciones Públicas se encuentran sujetas a los art. 14, decisiones sobre la competencia, y 33 de la Ley 40/2015, responsabilidad concurrente de las Administraciones Públicas.

Respecto del primero, en aquellos supuestos como el analizado, cualquier ente público que estime su propia incompetencia para la resolución de un asunto deberá remitir directamente las actuaciones al órgano que considere competente, con notificación de esta circunstancia a los interesados.

Por su parte, sobre el segundo precepto citado, interesa remarcar el apartado 2 del art. 33 de la citada Ley, que regula las relaciones interadministrativas en aras a compartir la responsabilidad cuando se acredita concurrencia en la producción de daño a terceros.

Quizás, en los próximos lustros, pueda ocurrir un giro inesperado en el devenir sobre el particular, de igual modo que ha acontecido respecto de las cláusulas abusivas frente a los consumidores en el otorgamiento de los préstamos hipotecarios por determinadas entidades financieras, o en relación a la evolución experimentada en las condiciones de trabajo de los funcionarios interinos contratados por las Administraciones Públicas.

5.- EXTEMPORANEIDAD EN EL PLANTEAMIENTO DE CONFLICTOS COMPETENCIALES

El penúltimo de los temas a tratar en este artículo se refiere a la extemporaneidad en el planteamiento de los conflictos de competencias, consecuencia inevitable del carácter preclusivo de los plazos señalados en los asuntos interpuestos ante la Junta Arbitral del Concierto y del Con-

venio Económico. Este requisito procesal formal, por razón del plazo, impide acceder a la Junta como vía para dirimir la controversia, suponiendo un obstáculo en la resolución del fondo de la cuestión, y, en consecuencia, revelándose causa impeditiva ante el orden jurisdiccional posterior.

Para contextualizar este tema, la extemporaneidad en los primeros años de funcionamiento del órgano arbitral, no fue objeto de examen en las resoluciones dictadas por parte de la Junta Arbitral durante numerosos conflictos (nº 14/2008, 17/2008, 1/2009, 12/2010, 29/2010, 6/2014, 13/2014, entre otros).

Posteriormente, en aquellos conflictos que las partes alegaron esta causa de inadmisibilidad (nº 25/2008, 43/2008, 21/2010, 23/2010, 100/2011, por citar algunos) fue analizado previamente al fondo del conflicto por el órgano arbitral, a instancia de parte.

Sin embargo, y a este punto se quería llegar, en los conflictos nº 30/2012 y 19/2014 a la hora de acordar la resolución oportuna, la Junta adoptó la doctrina jurisprudencial obrante sobre el particular, véase las sentencias del Tribunal Supremo de 28 de junio y 15 de noviembre, ambas de 2013, llegando a considerar que tal alegación, además de un motivo de inadmisibilidad, albergaba una cuestión de orden público apreciable siempre de oficio.

Hubo que esperar ciertos años y algunos conflictos para apreciar esta evolución. Posteriormente, ya la propia Junta Arbitral en sus Resoluciones 5/2017 y 1/2018 eleva la extemporaneidad al grado de cuestión revisable de oficio, al igual que debería serlo la prescripción interadministrativa, aunque las partes interviniéntes en la controversia adolezcan de su mención entre los motivos anudados a sus respectivas pretensiones.

Según lo expuesto, ante la automática revisión de oficio de las dos cuestiones referidas en relación a cualquier conflicto planteado por parte de la Junta Arbitral, extemporaneidad y prescripción, las Administraciones tributarias se en-

cuentran obligadas a adaptar sus actuaciones a estas circunstancias impeditivas, so pena de ver inadmitidos los planteamientos de sus discusiones competenciales contaminados por alguno de los citados vicios y, por tanto, sus pretensiones rechazadas de inicio por cuestiones formales.

Hay que reconocer que, en materia de presentación intempestiva del conflicto, la redacción contenida en los Reglamentos de la Junta Arbitral, vasca y navarra, carece de concreción, siendo un concepto temporal abierto, sujeto a interpretación, ante una extensa casuística apreciable en cada controversia suscitada por las diferentes Administraciones tributarias, la propia Junta Arbitral y, en última instancia, los Tribunales de Justicia.

La discrepancia interpretativa surge en la determinación del momento inicial del plazo de 2 meses, periodo de que disponen las Haciendas para requerir de inhibición o declarar su incompetencia.

Al poco tiempo de iniciarse la andadura de la actual Junta Arbitral del Concierto, se planteó el conflicto nº 41/2008 (Xunta de Galicia vs DFG), acerca de la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento de un contribuyente. La Resolución 19/2011 acordó la competencia del ente autonómico gallego para la exacción del citado Impuesto. Se fundamentaba la misma en la consideración de que el principal centro de intereses del causante se encontraba en Galicia y, por tanto, la residencia habitual de aquel se encontraba en territorio gallego, a juicio de la Junta.

Sin embargo, tal resolución fue recurrida judicialmente, por parte de la DFG y los propios herederos del interfector. En el procedimiento judicial fue planteada la excepción por extemporaneidad por una de las partes recurrentes, solicitando la inadmisión del mismo por planteamiento fuera del plazo reglamentariamente señalado, sin que ninguna de las Administraciones implicadas incorporase entre los motivos de las pretensiones ante el órgano arbitral tal pedimento.

Finalmente, el Tribunal Supremo dictaminó, por medio de sentencia de fecha 26 de abril de 2013, la estimación del recurso interpuesto por los herederos del causante, declarando “*mal admitido el conflicto planteado por la Xunta de Galicia, al no haberse efectuado el requerimiento previo en plazo*”. Se refería a aquél dispuesto por el art. 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto y en territorio navarro su equivalente recogido en el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral en Navarra, su art. 14.1.

Esta resolución recoge la interpretación en sede judicial que se atribuye a los citados artículos cuando establecen el plazo de dos meses para requerir a la otra Administración en discordia la competencia que pretende ejercitarse. Se circunscribe el inicio del cómputo al momento en que se tuviera conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos, en este caso, en el Concierto Económico. Afirmaba el Tribunal que bastaba tener conocimiento formal y fehaciente de actuaciones de gestión por parte de otra Administración tributaria para iniciar el cómputo de dicho plazo.

Centrada la cuestión, en el ambiguo segundo párrafo del art. 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral vasca, éste dispone:

“El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico.”

Tal literalidad sigue produciendo incertidumbre jurídica en la fijación del día inicial a efectos del cómputo del plazo. El origen de la referida indefinición pudiera encontrarse en el solapamiento de los plazos referidos a dos procedimientos diferentes, que a continuación se explicará, aunque con el mismo objetivo: resolver la cuestión competencial conflictiva.

En ocasiones, pueden darse dos procedimientos utilizados por las Administraciones tributarias. Por un lado, de origen convenido, aquel del que en ocasiones se dotan aquellas a modo de negociación amistosa, previa a la notificación del requerimiento reglamentario, y, de otro, atendiendo a la configuración reglamentaria, el plazo establecido en el art. 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral, que acota temporalmente la posibilidad de requerir a la otra Administración en el plazo de 2 meses, desde que se aprecia la vulneración contenida en el citado precepto.

Ambos plazos, efectivamente, resultan compatibles en caso de que coexistan. No obstante, en caso de existir el procedimiento amistoso previo al requerimiento formal, debería quedar comprendido dentro del plazo reglamentario de 2 meses, puesto que el procedimiento amistoso convenido entre Administraciones no parece que, por su naturaleza pactada, pueda alterar el plazo señalado en el art. 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral.

La Resolución 5/2017, de 6 de febrero, de la Junta Arbitral del Concierto se fundamenta en esa línea y cita doctrina del Tribunal Supremo, la cual despeja cualquier duda en ese sentido. Por el interés al caso, se transcribe parcialmente la sentencia de 5 de mayo de 2014:

"Como se ha indicado el artº 45.9, es categórico, iniciada la tramitación para el cambio de domicilio, esta debe concluir en el período de dos meses; ya se ha indicado que cuando en 16 de octubre de 2006, se rechazó la propuesta por la Diputación Foral de Bizkaia, habían transcurrido dos meses, por lo que en cumplimiento del artº 43.9 no cabía más que seguir el procedimiento indicado en el artº 43.6, dentro del plazo de un mes, sin embargo se sigue un procedimiento llamado "Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Cambios de Domicilio", elaborado por Grupo de Trabajo AEAT-Diputaciones Forales y Gobierno Vasco, sin fuerza normativa alguna -carece de los mínimos requisitos para considerarse una disposición con carácter reglamentario- y sin más efectos que los puramente internos, con el que las Administraciones implicadas acuerdan

un modo de relacionarse amistosamente en el procedimiento de cambios de domicilio previsto en el artº 43.9, y en el que a pesar de que se fija el plazo de dos meses para responder a la solicitud de cambio de domicilio, ya se prevé en las "Conclusiones" que no se termine en dicho plazo y se fija comunicaciones semestrales para intercambiar información entre las Administraciones afectadas sobre los expedientes que han sobrepasado el plazo de dos meses; en las Conclusiones se añaden trámites ajenos a las previsiones del artº 43.9, e incluso teleológicamente contrarios en cuanto sobrepase el plazo de dos meses, por lo que si nada habría que objetar como modo de relacionarse internamente para solventar los debates entre las Administraciones, carece de virtualidad jurídica, ni puede subvertir las normas sobre los actos administrativos ni de su comunicación, ni desde luego puede justificar ni solventar extemporaneidades ya producidas por el transcurso de los citados dos meses. La afirmación, pues, del acuerdo impugnado, ratificado por el Sr. Abogado del Estado, de que el procedimiento acabó el 22 de abril de 2008 (folio 928 del expediente), no se sostiene, ni lo términos ni el contenido se entiende más que dentro de lo que son reglas internas de comunicación entre administraciones para relacionarse en los procedimientos de cambio de domicilio, ajenas a las determinaciones legales, dentro de las reglas fijadas entre ellas en las anteriormente citadas "Conclusiones", y sin fuerza revocatoria alguna para revisar y dejar sin efectos pronunciamientos anteriores producidos, pues como se ha dicho la propuesta ya había sido rechazada con el visto bueno del Director General; ..."

En el supuesto de transcender la extensión del plazo del primer procedimiento amistoso, convenido entre las Administraciones afectadas, más allá del lapso temporal formal regulado en el Reglamento de la Junta, pudiera apreciarse la inadmisión del conflicto, en la instancia arbitral o jurisdiccional, por causa de extemporaneidad.

Con la intención de tratar de afrontar esta cuestión de inadmisibilidad aportando certeza en la determinación del día inicial a efectos de su cómputo, se hace la siguiente reflexión en re-

lación al segundo párrafo, ahora examinado. Este mismo análisis bien pudiera extrapolarse al artículo equivalente del Reglamento arbitral de Navarra, vista su prácticamente coincidente redacción.

Por una parte, del análisis del precepto se deriva un factor subjetivo a tener en cuenta. En el mismo se concreta que la apreciación de la vulneración de los puntos de conexión establecidos en el Concierto corresponde a la Administración tributaria promotora del conflicto. Una vez apreciada la vulneración, la Administración promotora del conflicto notifica a la Administración afectada una solicitud de remesa, en el seno del procedimiento amistoso señalado anteriormente, consecuencia de la apreciación de la invasión competencial. La solicitud remitida identifica sucesivamente el impuesto, ejercicio, importe y motivo de la solicitud.

Dicho esto, prosiguiendo con el examen de la cuestión, la solicitud de remesa efectuada se fundamenta, con carácter general, en algún documento emitido por los órganos correspondientes de la Administración promotora, ante los hechos o actos que haya tenido conocimiento, originadores del informe, acta inspectora u otra documentación derivada de la normativa tributaria vigente a la que quede sujeta tal Administración.

Como ya se ha expuesto, la solicitud de remesa es consecuencia directa, y posterior en el tiempo, al documento soporte sobre el que se fundamenta tal petición a la Administración tributaria afectada. Si la fecha del documento soporte y de la solicitud son cercanas en el tiempo, carece de pragmatismo alguno cualquier discusión al respecto.

Ahora bien, si tal dilación temporal entre fechas resultara significativa, entendería más acorde a la interpretación literal del precepto fijar el *dies a quo* del plazo preclusivo en la fecha de emisión del documento soporte, ya que en el mismo se recoge con más detalle y profundidad los hechos acreditados y argumentos jurídicos explicativos de la vulneración advertida, que en

la propia solicitud de remesa comunicada a la Administración tributaria afectada. Pudiera darse la circunstancia de un excesivo lapso de tiempo transcurrido desde la emisión del documento soporte (informe, Acta u otra documentación) y la solicitud de remesa notificada a la Administración afectada, con extensión del plazo hasta el período de prescripción. Esta indefinición del plazo, *sine die* en la práctica, no resultaría conciliador con el espíritu y finalidad del precepto reglamentario.

Sin embargo, no hay que confundir la actuación de "conocer" la vulneración imputable a la Administración promotora con la respuesta manifestada por la otra Administración afectada, receptora de la solicitud remitida por la primera.

Interpretando el precepto reglamentario en base a este criterio, computar el día inicial de los 2 meses al recibir la respuesta, quedaría en el aire determinar aquel momento inicial para requerir en aquellos supuestos de ausencia de contestación a la solicitud de la Administración promotora. Incluso, si fuera años después, volvería a dilatarse el plazo reglamentario hasta, prácticamente, el plazo de prescripción. La naturaleza preclusiva del plazo dista mucho de esta interpretación.

Precisamente, esa circunstancia es la que distingue el plazo atribuido a las controversias por la domiciliación de contribuyentes con el resto de conflictos competenciales regulados en el Concierto Económico. No obstante, la interpretación sobre el citado artículo no resulta única, circunstancia que será objeto de análisis por la Junta Arbitral en cada conflicto y, en su caso, por el orden jurisdiccional.

Expuesto lo que antecede, en aquellos casos que confluyen ambos procedimientos, es probable que la problemática surja por la brevedad del plazo de 2 meses contemplado en el precepto reglamentario señalado, por cuanto resulta insuficiente a efectos de subsumir en dicho lapso temporal el procedimiento de negociación amistosa previa, en caso de que la hubiere, entre las Administraciones concernidas.

Una posible solución que arroje seguridad jurídica ante esta amalgama de criterios aplicables, se sustanciaría con la reformulación de la duración del plazo reculado por el art. 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto. Ahora bien, la extensión del plazo mencionado debería abordarse por las Administraciones implicadas en función de la concreción, en su caso, de sus procesos de negociación amistosa.

Por apuntar un antecedente, en las controversias sobre domiciliación de contribuyentes este plazo previo al planteamiento del conflicto fue objeto de ampliación en 2014 en el propio Concierto (art. 43.9), de dos a cuatro meses, desde la fecha de comunicación de la propuesta remitida por la Administración actuante.

Advertido lo anterior, surge el interrogante, ¿es posible aplicar el mismo criterio referido a las controversias por la domiciliación de los obligados tributarios a los demás conflictos?

Quizás la respuesta no radique en una cuestión interpretativa, sino más bien en una solución normativa, de lege ferenda.

Entre los principios sobre los que se sustenta el ejercicio de la iniciativa normativa, se encuentra el principio de seguridad jurídica, el cual implica que la misma se ejercerá de manera coherente con el resto del ordenamiento jurídico, nacional y de la Unión Europea, a fin de generar un marco normativo estable, predecible, integrado, claro y de certidumbre, a nivel de ley y reglamento.

Ya lo decía en el artículo “La Junta Arbitral del Concierto Económico: pasado, presente y futuro”, publicado en 2009, resultaría oportuno incrementar el plazo de dos meses en relación a la limitación procesal con efectos preclusivos, contemplada en el art. 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral.

A tal efecto, un planteamiento podría ser que el dies a quo del citado plazo quedase determinado por la fecha de emisión del informe, la incoación del Acta inspectora correspondiente u otra documentación justificativa de la solicitud de remesa. En virtud de aquella, es el momento

en el cual se advierte por parte del ente público promotor que, en efecto, se acreditan hechos o actos que implican tener conocimiento de una vulneración de los puntos de conexión recogidos en el Concierto Económico o el Convenio. Este criterio se apoya en la naturaleza del plazo, su finalidad y diferentes pronunciamientos judiciales dictados en relación al mismo.

Por otra parte, dicho documento acompañaría a la solicitud de remesa, a efectos de que la Administración tributaria, tuviera conocimiento de los razonamientos en que se funde la vulneración de los puntos de conexión, a juicio de la entidad promotora del conflicto.

Esta hipotética modificación del Reglamento dotaría al procedimiento a seguir para el planteamiento del conflicto ante la Junta de la suficiente seguridad jurídica, en línea con la doctrina emanada de la Junta Arbitral y los Tribunales sobre el particular.

Y, sin duda, despejaría cualquier obstáculo que impida residenciar asuntos relevantes ante el órgano arbitral, tanto por mor de su cuantía como por razón del criterio discutido, eliminando esa espada de Damocles sobre las pretensiones de las Administraciones Públicas, ante la factible causa de inadmisión que supone la extemporaneidad del requerimiento efectuado, más si cabe una vez que la Junta Arbitral ha adoptado el criterio de su análisis de oficio, sin necesidad de alegación por las partes.

6.- RELEVANCIA DE LA JUNTA ARBITRAL EN EL DESARROLLO DEL CONCIERTO ECONÓMICO

En público reconocimiento a la labor de la Junta Arbitral vasca, por su relevante función resolutiva de conflictos y el papel tan decisivo como garante y protagonista en el desarrollo de su contenido y principios que lo inspiran, resulta oportuno mencionar la cita de J. Muguruza Arrese⁹,

⁹ “Antecedentes, génesis y evolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico”. J. Muguruza Arrese. Muguruza & Gometza Abogados. Vocal de la Junta Arbitral del Concierto Económico. Zergak-Gaceta tributaria del País Vasco, nº 49, año 2015, pp 15-28.

en un artículo publicado con anterioridad a su nombramiento como vocal de la misma. El autor afirma que “los conflictos, como fuentes de resoluciones y de sentencias, se han convertido en un elemento de consolidación del Concierto Económico gracias a la Junta Arbitral”.

Sin embargo, en la actualidad la Junta Arbitral del Concierto Económico se encuentra inactiva en su actividad resolutoria. Esta circunstancia genera un notable perjuicio en la implementación del contenido del texto concertado por su inactividad. Ello afecta a la demora, si ya de por sí no escasa, en la resolución de controversias competenciales entre Administraciones tributarias, provocando la queja de los obligados tributarios ante los asuntos que les afectan. Probablemente, también, sembrando el desconcierto de los órganos de gestión e inspección de las propias Administraciones tributarias ante su irremediable acumulación.

La problemática se torna más compleja cuando se aprecia, además, la necesidad de dotar de medios, no solo personales sino también materiales, en labores de auxilio técnico y administrativo a los miembros de la Junta. Tal aportación significaría alcanzar un logro a nivel de estándares razonables en la resolución de las controversias planteadas ante la misma, no siendo aceptable como carta de presentación en el siglo XXI un plazo de varios años, como los hay de más de un lustro, en la resolución de conflictos de competencias entre Administraciones Públicas.

Retomando la intencionalidad de este apartado, se aprecia que las funciones reales y efectivas de la Junta Arbitral, al margen de las señaladas en el art. 66 del Concierto Económico, van más allá.

En primer lugar, evidenciar la labor de análisis del Concierto, procediendo a detectar e integrar lagunas apreciadas en sus cuerpos legales. Para ello utiliza como herramienta la interpretación que de su propio articulado y contenido en su conjunto pudieran derivarse, junto con los principios generales inspiradores de aquellos que sean objeto de aplicación, a efectos de completar e

implementar el régimen tributario establecido en el País Vasco.

Asimismo, como órgano integrado en la legislación interna y respetuoso con el ordenamiento jurídico comunitario y su respectiva jurisprudencia, la Junta Arbitral se erige, también, frente a los contribuyentes en garante de sus derechos en el ámbito de la fiscalidad, ya que el sistema tributario actual con distintos regímenes y diferentes Administraciones tributarias no puede constituir obstáculo alguno generador de perjuicios a aquellos, por disfunciones en la aplicación del texto concertado. Las incidencias advertidas en la coordinación y colaboración entre las Administraciones Públicas implicadas en los conflictos suscitados no es razón suficiente que lo justifique.

Conforme dispone el art. 13.3 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto, incluso de oficio, el órgano arbitral se revela como actor protagonista en la esfera administrativa al tomar la iniciativa en el planteamiento de conflictos negativos. La inactividad de las Administraciones tributarias implicadas no parece que pueda ser un obstáculo en el ejercicio de los derechos de los contribuyentes. A su vez, mediante las causas de extemporaneidad y prescripción apreciadas de oficio, contribuye a mejorar la eficacia de las actuaciones administrativas.

Por otra parte, como ya se ha desarrollado a lo largo de este artículo de opinión, la Junta Arbitral detecta las imperfecciones en la coordinación de los diferentes regímenes tributarios en el ejercicio de las competencias por las diferentes Administraciones tributarias implicadas, no solo integrando el texto concertado al colmar aquellas lagunas sobrevenidas en los diferentes conflictos que así lo permitan (v.g. mochila de IVA), sino que también impulsan a las instituciones públicas regidoras del texto concertado a legislar oportunamente, siendo un ejemplo de ello la modificación del art. 7 y la incorporación ex novo del art. 47 ter, ambos del Concierto Económico.

En otro orden de cosas, sin duda, la actuación de la Junta, órgano revisor previo al orden jurisdiccional, a la luz del número de resoluciones

dictadas que no han sido objeto de recurso ante el Alto Tribunal, ha contribuido a la minoración cuantitativa de litigios en vía judicial entre las diferentes Administraciones tributarias. Cuestión no baladí a destacar. Este factor positivo en la consolidación del texto concertado, con una Junta Arbitral del Concierto, por supuesto, activa y dotada adecuadamente de medios personales y materiales, sin duda impulsaría el desarrollo del contenido tributario regulado por el mismo.

Un elemento coadyuvante más en la relevancia del órgano arbitral, radica en la competencia implícita esgrimida en la resolución de controversias competenciales al analizar cuestiones jurídicas previas¹⁰, con antelación a la aplicación del punto de conexión necesario a efectos de determinar la competencia discutida en el conflicto. En ese sentido, la Junta Arbitral ha dilucidado cuestiones en relación a la apreciación de conceptos jurídicos, por ejemplo como el referido a supuestos de existencia o no de establecimiento permanente, primera entrega en el IVA o circunstancias que rodean al concepto de empresario, entre otros.

Al objeto de resaltar su importancia, otro factor más, en cuanto a las consecuencias derivadas de sus resoluciones, consiste en poner de relieve los efectos derivados de la ejecución de las mismas. Incluso, entre los efectos de las resoluciones se advierte la anulación de aquellos actos administrativos dictados por las diferentes Haciendas Públicas, común o forales, incompatibles con la determinación de la competencia fiscal atribuida a una u otra Administración tributaria. Ello consecuencia directa, en un elevado número de casos, de lo prevenido por el art. 217 de la Ley 58/2003 General Tributaria y sus equivalentes en las normas forales y la ley navarra.

De hecho, existen diferentes autores que ponen en valor el órgano arbitral regulado en el texto

10 "Alcance de las competencias de la Junta Arbitral del Concierto Económico del País Vasco. Competencia de la Junta Arbitral para analizar la calificación jurídica de una determinada operación a efectos de IVA". I. Zapirain Torrecilla. Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa. Bitopus CISS.

concertado y convenido actualmente vigente, entendiendo que la falta de constitución efectiva de las Juntas Arbitrales, aproximadamente hasta 2008, generó una situación "perjudicial para la aplicación adecuada de los regímenes tributarios del Concierto y del Convenio Económico", según J.M Utande San Juan¹¹.

Y concluyendo, en palabras de I. Merino Jara¹², "no tenemos ninguna duda, el tiempo lo dirá, que existen otros muchos problemas escondidos a los que habrá que dar solución en el futuro". Y no le falta razón. Uno de ellos radica en identificar erróneamente la figura de la Junta Arbitral del Concierto Económico con el infortunado peón de las blancas en el gambito de dama. En definitiva, desde mi perspectiva, no advertir la relevancia subyacente de la Junta Arbitral en la aplicación, perfeccionamiento y consolidación del Concierto Económico, es no comprender la efectiva significación del propio texto concertado.

11 "Las Juntas Arbitrales del Concierto y del Convenio como vía de resolución de conflictos tributarios forales". J.M Utande San Juan. Licenciado en Derecho y en Ciencias Económicas y Empresariales. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid. Impuestos, nº 6, Sección Doctrina, Quincena del 16 al 31 de marzo de 2010, Año XXVI, pag. 221, tomo I, Editorial La Ley.

12 "La Junta Arbitral del Concierto Económico desde la perspectiva procedimental" I. Merino Jara. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario UPV/EHU. Zergak-Gaceta tributaria del País Vasco.

DE LAS PRESTACIONES ECONÓMICAS Y LAS DEDUCCIONES EN EL IRPF POR DESCENDIENTES A CARGO

JOSÉ LUIS ESPAÑA GUZMÁN (*)

Como resultado de una sentencia del Tribunal Supremo se ha consolidado un nuevo tratamiento tributario para las familias con descendientes a cargo. Un nuevo tratamiento, inicialmente no querido, que no es fruto del análisis y la evaluación de la política de familia o del funcionamiento de las prestaciones económicas públicas y las deducciones tributarias por descendientes, ... del debate tributario, sino de las controversias jurídicas y el oportunismo.

Este nuevo tratamiento de las prestaciones por maternidad y paternidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), bien vía exenciones bien deducción en cuota, junto con las deducciones por descendientes y el tratamiento de la tributación conjunta en el Impuesto, así como las prestaciones económicas por nacimiento y descendientes a cargo, además de otras ayudas, configuran una política de familia un tanto atípica y desordenada en comparación con los países de nuestro entorno cercano.

Esta situación no permite visualizar y poner en valor el esfuerzo social que realmente se realiza para ayudar a las familias con descendientes a cargo, perdiéndose oportunidades para una mejor gestión de la política de familia, y también en su relación con las políticas de género y para incentivar la natalidad.

Me propongo al menos cuantificar las repercusiones, para distintas situaciones familiares, de la confluencia de medidas tributarias reguladas en el IRPF y de ayudas por descendientes a cargo en vigor en el País Vasco, reguladas en el Decreto 30/2015, de 17 de marzo, de las ayudas económicas de apoyo a las familias con hijos e hijas a cargo.

Al análisis no se incorporan, entre otras, las prestaciones familiares no contributivas y las pensiones y haberes pasivos de orfandad de la Seguridad Social, las ayudas a la conciliación de la

vida familiar y laboral¹ y aquellas ayudas que tienen que ver con la inclusión o emergencia social², que atienden a situaciones específicas. Tampoco se tienen en cuenta los tratamientos en el IRPF del abono de anualidades por alimentos en favor de los descendientes o el acogimiento de menores. Con ello, se trata de poner el foco sobre las circunstancias más generalizables entre los contribuyentes, sin incurrir en una complejidad innecesaria que dificultaría alcanzar conclusiones claras y comprensibles.

1. UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

El Tribunal Supremo estableció, mediante sentencia de 3 de octubre de 2018, que las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social quedaban exentas de tributación en el IRPF. De esta forma el Alto Tribunal dirimía una cuestión sobre la que existían fallos discrepantes de varios Tribunales Superiores de Justicia.³

Estas prestaciones son abonadas a las madres por el Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) para compensar la pérdida de ingresos como consecuencia del periodo en que el contrato de trabajo queda en suspenso tras el nacimiento de una hija o un hijo.

La Administración General del Estado defendió la no aplicación a este supuesto de la exención regulada y una vez conocida la sentencia procedió a rectificar las declaraciones del IRPF de

1 Decreto 164/2019, de 22 de octubre, sobre ayudas para la conciliación de la vida familiar y laboral.

2 Ley 18/2008, de 23 de diciembre, para la Garantía de Ingresos y para la Inclusión Social, y Decreto 147/2010, de 25 de mayo, de la Renta de Garantía de Ingresos, y Decreto 2/2010, de 12 de enero, de la prestación complementaria de vivienda, así como el Decreto 4/2011, de 18 de enero, de las Ayudas de Emergencia Social.

3 En la STS se señala que a estos subsidios les es aplicable la exención prevista en la Ley del IRPF, normativa de territorio común, en el párrafo tercero de su artículo 7.h: "Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad".

(*) Jefe del Servicio de Administración Tributaria del Dpto. de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco.

ejercicios anteriores, al tiempo que se modificaba la redacción de la controvertida exención. Este modo de proceder y la nueva regulación también fueron adoptados en el País Vasco por la normativa foral del IRPF⁴, con efectos a partir del 1 de enero de 2019, de forma que, a modo de resumen⁵, quedaban exentas las siguientes prestaciones y retribuciones:

- a) Por maternidad de la Seguridad Social.
- b) Por paternidad de la Seguridad Social.
- c) Por maternidad y por paternidad reconocidas a profesionales (no integrados en el régimen especial de autónomos) por las mutualidades de previsión social, y a cooperativistas por entidades de previsión social voluntaria.
- d) Las retribuciones percibidas por los permisos de maternidad y paternidad por los empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no de derecho a percibir la prestación por maternidad o paternidad.⁶

Sin embargo, en Navarra⁷ se optó por una deducción por prestaciones por nacimiento y cui-

4 Apartado 12 del artículo 9 de las Normas Forales del IRPF.

Araba/Álava, Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del IRPF.

Bizkaia, Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del IRPF.

Gipuzkoa, Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del IRPF del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

5 Además de las prestaciones familiares no contributivas y las pensiones y haberes pasivos de orfandad y a favor de (...) de la Seguridad Social, las retribuciones percibidas por el personal funcionario por permiso de cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave, y las prestaciones públicas por maternidad y paternidad percibidas de las CC.AA. y entes locales, así como las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple, adopción, adopción múltiple, hijos e hijas a cargo y orfandad.

6 En los casos señalados en las letras c) y d), la exención alcanza hasta el límite del importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por tal concepto.

7 Artículo 68.quater del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio.

dado del menor en la cuota del IRPF. De forma que una vez fijada la cuota diferencial, el contribuyente con rentas inferiores a 30.000 euros que perciba una prestación pública por nacimiento y cuidado de menor de la Seguridad Social, puede deducirse el 25% del importe de la prestación, modulándose el importe de la deducción para contribuyentes con rentas superiores.⁸

2. PACTO VASCO POR LAS FAMILIAS Y LA INFANCIA

Conviene recordar brevemente nuestro marco de referencia. En la Ley 13/2008, de 12 de diciembre, de Apoyo a las Familias, se recogen los valores y objetivos de la política familiar de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Más tarde, en enero de 2018, se suscribió el Pacto Vasco por las Familias y por la Infancia por el Gobierno Vasco, Diputaciones Forales y Eudel. Los firmantes constatán “con preocupación que algunos de esos objetivos se están viendo particularmente amenazados en el actual contexto socioeconómico”, por lo cual se “busca articular un paquete coordinado de políticas que dé respuesta a dos fenómenos que tienen un carácter estructural:

- Las bajas tasas de natalidad y, sobre todo, la persistencia de los obstáculos que dificultan que las personas puedan iniciar su proyecto familiar y tener el número de hijos e hijas deseado.
- Las mayores dificultades económicas de las familias con hijos e hijas –uno de cuyos principales exponentes es el crecimiento de la pobreza infantil– y las crecientes dificultades

8 Para contribuyentes con rentas superiores a 30.000 euros, la deducción asciende al 25% de la prestación menos el resultado de multiplicar por 10 la proporción que represente el exceso de rentas del sujeto pasivo sobre 30.000 euros respecto de esta última cantidad. Esta deducción también se extiende a los contribuyentes navarros profesionales y cooperativistas, así como los empleados y las empleadas públicas.

También se dice que: “Para la aplicación de lo establecido en este artículo habrán de tenerse en cuenta todas las rentas del sujeto pasivo incluidas la prestación por nacimiento y cuidado de menor y las rentas exentas”. “El porcentaje que resulte se expresará redondeando con dos decimales. En el caso de que el resultado sea negativo el porcentaje será cero”.

para romper la transmisión intergeneracional de las desigualdades, lo que cuestiona el principio de igualdad de oportunidades".

En el Pacto se reconoce que, "pese a los esfuerzos realizados en los últimos años, las políticas de apoyo a las familias con hijos e hijas tienen todavía en Euskadi (...) un margen de mejora importante, al menos si se comparan con las que se desarrollan en otros países de Europa o con las que se han ido desarrollando en relación a otros grupos o necesidades sociales. (...) –pese a los incontestables avances realizados– no ha sido posible hasta la fecha desarrollar una política familiar de suficiente articulación y alcance en Euskadi. Tampoco ha sido hasta el momento posible avanzar suficientemente en el cumplimiento del mandato de la Ley 13/2008 de Apoyo a las Familias de la CAPV que, en su artículo 10.5, establece que las administraciones públicas vascas procederán a extender progresivamente las prestaciones referentes a ayudas económicas directas por hijos e hijas menores de edad a cargo con el fin de alcanzar la convergencia con la Unión Europea en el horizonte del año 2020".

Los objetivos básicos del Pacto son:

- Permitir la realización de las expectativas reproductivas de mujeres y hombres y contribuir a reducir los obstáculos que dificultan el inicio del proyecto familiar.
- Materializar el enfoque europeo de inversión en la infancia, con la articulación de medidas que garanticen la igualdad de oportunidades.
- Prevenir la transmisión intergeneracional de la desigualdad y reducir al máximo las situaciones de pobreza de las familias con hijos e hijas.

Respecto de la combinación de servicios de atención directa y prestaciones económicas en el Pacto se dice que "(...), cabe pensar que, más que dinero, lo que las personas necesitan para hacer realidad su deseo de tener hijos e hijas, y para poder garantizar su bienestar, es fundamentalmente tiempo –es decir, una estructuración de

los tiempos y horarios sociales más acorde a sus necesidades– y servicios adecuados de apoyo". De este modo, las actuaciones que se derivan del Pacto "habrán de hacer hincapié en la mejora de los servicios sociales, educativos, sanitarios y de cuidado infantil, así como de las prestaciones para el cuidado de hijos e hijas, en el marco de una conciliación corresponsable. Al mismo tiempo, sin embargo, este Pacto parte también del reconocimiento del papel que las prestaciones económicas juegan en la reducción de la pobreza infantil y, en general, en la compensación de los costes que genera la crianza, recogiéndose por tanto medidas orientadas a la extensión y universalización de esas prestaciones".

En el Pacto se recuerda que "numerosos trabajos han puesto de manifiesto que una de las bases del éxito de los modelos de apoyo a las familias radica en su carácter universal, en la medida en que gozan de mayor apoyo popular, garantizan cuantías más elevadas, están menos expuestos a los recortes y son más fáciles de gestionar". Por otra parte, se reconocen los argumentos a favor de la inversión pública proactiva dirigida a la infancia. "(...) el gasto público en infancia ya no representa un coste social, sino el eje principal de una inversión social productiva, orientada hacia el futuro", de forma que bajo este nuevo paradigma se reclama intensificar los esfuerzos para combatir la pobreza infantil, apoyar la conciliación de la vida familiar y laboral, o incentivar la participación en la educación preescolar en familias con bajos recursos. "Invertir en infancia es justo, es rentable, beneficia a todos y es un elemento fundamental para la transformación de las sociedades".

También se recoge el compromiso de los firmantes del Pacto para profundizar en las actuaciones que vienen desarrollándose. En el ámbito fiscal destacan:

"a) Garantizar unos recursos económicos mínimos a todas las familias con hijos e hijas y prevenir la pobreza infantil.

Frente al actual modelo de apoyo económico a las familias –relativamente eficaz, pero atípico en Europa, como se ha señalado an-

tes, por su carácter dual-, es preciso avanzar en Euskadi hacia un modelo universal y más amplio de prestaciones económicas, que llegue a todas las familias con hijos e hijas y que resulte más eficaz en lo que se refiere a la prevención de la pobreza infantil.

Las entidades y organismos que suscribimos este Pacto nos comprometemos a avanzar en esa línea mediante el análisis y, en su caso adecuación, tanto de las políticas tributarias como de las políticas públicas de gasto a fin de que ambas contribuyan de manera armónica a la consecución de los objetivos de este Plan. Apostamos en ese sentido por mantener la universalidad del modelo vasco de protección a las familias con hijos e hijas, como herramienta de reconocimiento social y de compensación del gasto que comporta la crianza, por reforzar de forma específica la protección económica a las familias en situación de mayor vulnerabilidad, y por avanzar en una mayor integración, en este ámbito, de las prestaciones económicas y las medidas tributarias.

b) Facilitar que los padres y las madres puedan dedicar a sus hijos e hijas todo el tiempo necesario, fomentando una organización del tiempo social más adecuada de cara a las necesidades de las familias, y favoreciendo una organización social corresponsable.

(...) A partir de esa idea, en lo que se refiere a las ayudas económicas a la conciliación, partimos del convencimiento de que las medidas para la reducción del tiempo de trabajo son necesarias, pero secundarias frente a la opción de la atención infantil en centros, y que las ayudas económicas destinadas a facilitar la adecuación de los tiempos de trabajo y de cuidado deben por tanto focalizarse en unas etapas y tipos de familia determinados. (...), consideramos necesario avanzar en la reorientación de las actuales prestaciones, reforzando las ayudas económicas para las excedencias en el caso de niños

y niñas menores de 12 meses, y las ayudas por reducción de jornada en el caso de familias con necesidades especiales (numerosas, monoparentales y/o con personas con discapacidad). En ambos casos, consideramos esencial fomentar la utilización de las ayudas por parte de los dos progenitores, elevando sustancialmente la cuantía de la prestación en tales casos. De esta forma se consigue que los progenitores que deseen dejar de trabajar para poder cuidar de sus hijos tengan un apoyo económico importante durante el primer año de vida del niño/a, y focalizar las ayudas por reducción de jornada, ampliando su cuantía, en las familias que precisan de más apoyos para la crianza. (...)

c) Favorecer la emancipación juvenil y los proyectos de vida autónomos, para facilitar la formación de nuevas unidades familiares que puedan, si lo desean, tener descendencia.

No cabe duda de que sólo las políticas que modifican la estructura social que rodea la formación de una familia –situación ante el empleo y ante la vivienda, expectativas de estabilidad económica, etc. – pueden resultar plenamente efectivas para fomentar el inicio de la formación familiar. (...), esta estrategia plantea la necesidad de aplicar medidas dirigidas a favorecer la emancipación de los jóvenes, reducir la pobreza encubierta y favorecer la consolidación de proyectos de vida autónomos, mediante la adopción de medidas específica en el ámbito del empleo y la vivienda.

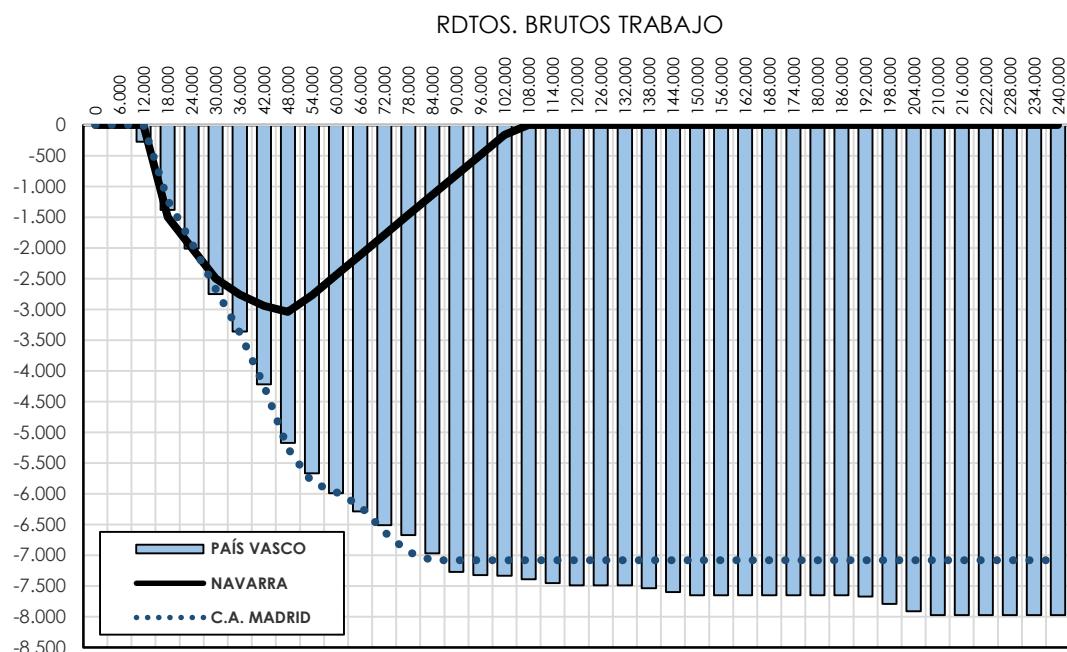
(...), consideramos esencial que el desarrollo normativo y la planificación que se desarrollen en el ámbito de las políticas de empleo, de vivienda o de juventud establezcan como objetivo prioritario el de fomentar la emancipación de las personas jóvenes, garantizando, en la medida de lo posible, una cierta seguridad residencial y laboral para todas aquellas personas que han iniciado proyectos de vida autónoma".

3. EXENCIÓN DE LAS PRESTACIONES POR MATERNIDAD Y POR PATERNIDAD

Reconocida la prestación por maternidad de la Seguridad Social en 16 semanas, en el Real Decreto-ley 6/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes para garantía de la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres en el empleo y la ocupación, se prevé para las prestaciones por paternidad su implantación de forma progresiva: 8 semanas en 2019, 12 semanas en 2020 y 16 semanas a partir de 2021. Estas prestaciones, a partir de 1 de abril de 2019, fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 6/2019, se unifican en una única prestación denominada nacimiento y cuidado de menor.

Recientemente, en noviembre de 2020, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha reconocido el derecho de una madre soltera a disfrutar de 24 semanas de permiso por nacimiento y cuidado de hijo, sumando a las 16 semanas por maternidad las 8 semanas que, en su día, habrían correspondido por paternidad. En la sentencia, recurrida en casación, se condena al INSS y a la Tesorería de la Seguridad Social a abonar la prestación económica.

Minoración en cuota del IRPF 2020 de los tratamientos en País Vasco, Navarra y Madrid de la prestación por nacimiento y cuidado de menor en tributación individual (euros)



La prestación económica por nacimiento y cuidado de menor es un subsidio equivalente al 100% de la base reguladora establecida para la prestación de incapacidad temporal, derivada de contingencias comunes. Esta base reguladora está directamente relacionada con la base mensual de cotización, que se construye según al salario bruto global mensual a percibir (incluidas horas extra, pagas extraordinarias prorrateadas y vacaciones retribuidas). Cada año se establecen unos máximos y mínimos para estas bases de cotización. Así en el año 2020, la base de cotización mensual máxima alcanza los 4.070,10 euros, que se corresponden con unos rendimientos anuales brutos del trabajo de 48.841,20 euros, en el caso general.⁹

Los efectos en cuota de los tratamientos como exención en el País Vasco y, por ejemplo, en la Comunidad de Madrid, en territorio común, así como deducción en Navarra, se muestran en el gráfico siguiente, para declaraciones individuales del IRPF. En los cálculos se ha tenido en cuenta una prestación de 4 meses (16 semanas),

⁹ En el Anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, se mantiene el importe de la base de cotización máxima en 4.070,10 euros.

que puede llegar a alcanzar los 16.280,40 euros a partir de los 48.841,20 euros (base máxima de cotización anual).

La minoración en la cuota del IRPF depende del nivel de renta y del volumen de la prestación, cuantía relacionada con la base de cotización y, por tanto, con el nivel de renta del contribuyente. Así, los efectos en la cuota crecen con el nivel de renta del contribuyente, llegando a tener un impacto en el caso del País Vasco de casi 8.000 euros para los contribuyentes con rentas del trabajo muy altas, superiores a 200.000 euros, mientras en las rentas medias y bajas los efectos en cuota de la exención son notablemente más reducidos.

En la Comunidad de Madrid, los resultados son similares a los obtenidos en el País Vasco. Las diferencias son consecuencia de las diferencias en los tipos marginales de la escala del Impuesto. En cuanto a Navarra, la deducción del 25% del importe de la prestación, modulada a partir de los 30.000 euros, recorta los beneficios fiscales de los contribuyentes en la deducción respecto a la exención a partir de los 19.000 euros de base liquidable, donde el tipo impositivo marginal está señalado en el 28%.

Los efectos de la exención pueden ser incluso más significativos si la prestación la perciben los dos progenitores (por maternidad y por paternidad), pudiendo llegar a doblarse.

4. IRPF, DEDUCCIONES EN CUOTA POR DESCENDIENTES

En la normativa foral del IRPF se prevén deducciones en cuota por descendientes hasta los 30 años de edad que convivan con el contribuyente, que no tengan rentas anuales superiores al salario mínimo interprofesional (SMI), sin incluir las exentas, y que no presenten o estén obligados a presentar autoliquidación por el IRPF.

Por cada descendiente es posible practicar las siguientes deducciones:

- a) 603 euros anuales por el primero.

- b) 747 euros anuales por el segundo.
 - c) 1.261 euros anuales por el tercero.
 - d) 1.490 euros anuales por el cuarto.
 - e) 1.946 euros anuales por el quinto y cada uno de los sucesivos.
- Además, por cada descendiente menor de 6 años, 347 euros anuales.

En Araba/Álava se regula también una deducción adicional de 54 euros anuales para descendientes entre 6 y 16 años y se establece que las deducciones calculadas pueden incrementarse en un 15 % cuando las personas contribuyentes fijen su residencia habitual en un término municipal alavés de menos de 4.000 habitantes.

En Navarra, por su parte, se prevén deducciones por descendientes menores de 30 años en la cuota del Impuesto:

- a) 433 euros anuales por el primero.
- b) 460 euros anuales por el segundo.
- c) 657 euros anuales por el tercero.
- d) 880 euros anuales por el cuarto.
- e) 998 euros anuales por el quinto.
- f) 1.155 euros por el sexto y siguientes.

Además, por cada descendiente menor de 3 años, 578 euros anuales, 678 euros cuando el contribuyente no tenga rentas superiores a 30.000 euros, excluidas las exentas (60.000 euros en tributación conjunta).

También en Navarra se prevé que el importe de la deducción por descendientes (antes de aplicar las correspondientes a menores de 3 años) se incremente en un 40%, para aquellos contribuyentes con rentas que no superen los 20.000 euros (excluidas las exentas). En el caso de contribuyentes con rentas entre 20.000 y 30.000 eu-

ros este incremento va disminuyendo hasta no poder ser aplicado para los contribuyentes con rentas superiores a 30.000 euros.

En territorio común se regula el mínimo familiar por descendiente, para menores de 24 años:

- a) 2.400 euros anuales por el primero.
- b) 2.700 euros anuales por el segundo.
- c) 4.000 euros anuales por el tercero.
- d) 4.500 euros anuales por el cuarto y cada uno de los siguientes.

Cuando el descendiente sea menor de 3 años, el mínimo aumenta en 2.800 euros anuales.

Para el cálculo de la cuota del Impuesto se aplica la tarifa general del Impuesto, y en su caso la tarifa del ahorro, a la cuantía del mínimo personal y familiar. El importe así obtenido minora la cuota del Impuesto. Se trata, por tanto, de una deducción en cuota con dos componentes variables: el importe acumulado por los mínimos y la configuración de los primeros tramos de la tarifa de Impuesto (diferente según cada Comunidad Autónoma). De esta forma, la repercusión en cuota del tratamiento de los descendientes puede ser diferente según el territorio de residencia y la configuración de la renta del contribuyente.

En el siguiente cuadro se muestran las repercusiones en cuota IRPF de los tratamientos por descendientes, incluyéndose en el análisis las Comunidades de Madrid, Cataluña, Andalucía, Galicia y Comunidad Valenciana. Para ello se ha tenido en cuenta que:

- En Madrid han regulado sus propios mínimos por descendientes, aumentando en 400 euros el mínimo para el tercer descendiente y en 450 euros el mínimo para el cuarto y siguientes, quedando en 4.400 y 4.950 euros, respectivamente.
- En las Comunidades de Madrid y Valencia-

na se prevé, para contribuyentes con 2 o más descendientes y bases imponibles no superiores a 24.000 euros, una deducción del 10% del importe resultante de minorar la cuota íntegra autonómica en el resto de deducciones autonómicas aplicables y la parte de deducciones estatales aplicadas sobre la cuota íntegra autonómica. Para calcular la suma de bases imponibles (general y del ahorro) se adicionan las de los contribuyentes con derecho a la aplicación del mínimo familiar correspondiente y las de los propios descendientes.

- En la Comunidad Valenciana se permite una deducción por familia numerosa o familia monoparental de 300 euros cuando se trate de categoría general y la base imponible total no sea superior a 25.000 euros en tributación individual (40.000 en tributación conjunta). Esta deducción es de 600 euros para familias numerosas o monoparentales de categoría especial con bases imponibles no superiores a 30.000 euros en tributación individual (50.000 en tributación conjunta).

También hay una deducción de 153 euros por la realización por uno de los cónyuges de la unidad familiar de labores no remuneradas en el hogar, para contribuyentes en tributación conjunta con dos o más descendientes y con sólo uno de los miembros de la pareja perceptor de rendimientos del trabajo o de las actividades económicas, siempre y cuando la base liquidable total no sea superior a 25.000 euros y ninguno de los miembros de la unidad familiar obtenga ganancias patrimoniales, rendimientos integros del capital mobiliario o inmobiliario, que, en conjunto, superen los 357 euros, ni le sean imputadas rentas inmobiliarias.¹⁰

- En Andalucía se prevén 100 euros de deducción para familias monoparentales, cuando la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 100.000 euros.

¹⁰ En ambas deducciones se prevé una graduación de sus importes antes de alcanzar los límites establecidos.

	Descendientes en IRPF 2020 y Comunidades Autónomas *									(euros)
	Repercusión en cuota del tratamiento por descendientes			1 hijo/a			2 hijos/as (1)			
	> 6 años	6-3 años	< 3 años	> 6 años	6-3 años	< 3 años	> 6 años	6-3 años	< 3 años	
País Vasco (3)	603,00	950,00	950,00	1.350,00	2.044,00	2.044,00	2.611,00	3.305,00	hasta 3.305,00	
Navarra (4)	433,00 606,20	433,00 606,20	1.011,00 1.284,20	893,00 1.250,20	893,00 1.250,20	2.049,00 2.606,20	1.550,00 2.170,00	1.550,00 2.170,00	hasta 3.426,00	
Madrid (5)	444,00	444,00	962,00	943,50 1.200,00	943,50 1.200,00	2.158,10 2.410,00	1.879,70 2.135,00	1.879,70 2.135,00	hasta 3.254,20	
Cataluña	516,00	516,00	1.096,50	1.096,50	1.096,50	2.395,50	2.011,50	2.011,50	hasta 3.407,86	
Andalucía (6)	456,00	456,00	988,00	969,00	969,00	2.223,00	1.839,00	1.839,00	hasta 3.186,00	
Galicia (7)	456,00	456,00	988,00	969,00	969,00	2.213,50	2.083,50	2.083,50	hasta 3.416,88	
C. Valenciana (8)	468,00	468,00	1.014,00	994,50 1.150,00	994,50 1.150,00	2.219,50 2.375,00	2.151,00 2.305,00	2.151,00 2.305,00	hasta 3.688,25	
TC base ahorro (9)	504,00	504,00	1.092,00	1.071,00	1.071,00	2.247,00	1.911,00	1.911,00	hasta 3.087,00	

* No se consideran exenciones u otros tratamientos relacionados con el cuidado o la conciliación de la vida familiar y laboral.

- (1) Para el cálculo se estima que ambos descendientes cumplen los requisitos de edad.
- (2) Para el cálculo se estima que solo 2 de los descendientes cumplen los requisitos de edad.
- (3) En Álava se regula para descendientes 6-16 años una deducción complementaria de 54 euros y un incremento de las deducciones del 15% en el caso de contribuyentes arraigados.
- (4) Para descendientes < 3 años, los contribuyentes con rentas no superiores a 30.000 euros (60.000 en tributación conjunta), incluidas las exentas, pueden aplicar una deducción añadida de 100 euros por cada descendiente. Además, se regula un incremento del 40% de las deducciones para rentas inferiores a 30.000 euros.
- (5) La Comunidad de Madrid cuenta con sus propios mínimos familiares, con 4.400 euros para el 3º y 4.950 para el 4º y ss. Además, cuenta con una deducción en cuota para familias con dos o más descendientes e ingresos reducidos.
- (6) En Andalucía las familias monoparentales pueden deducir en cuota 100 euros, para contribuyentes en los que la suma de la base imponible general y del ahorro no sea superior a 100.000 euros en tributación conjunta.
- (7) En Galicia las familias numerosas pueden deducir 250 euros en el caso de categoría general y 400 euros en categoría especial.
- (8) La C. Valenciana cuenta con una deducción para familias con dos o más descendientes e ingresos reducidos, similar a Madrid, y con una deducción de 153 euros por la realización de labores no remuneradas en el hogar.
- (9) Calculado pasando por la tarifa del ahorro los mínimos familiares. En el caso de Madrid y la C. Valenciana los importes serían algo superiores por la existencia de mínimos superiores en Madrid para el 3º y ss. y de la deducción comentada en (5) y (8).

- En Galicia, las familias numerosas de categoría general pueden deducir de la cuota íntegra autonómica 250 euros y las de categoría especial 400 euros.

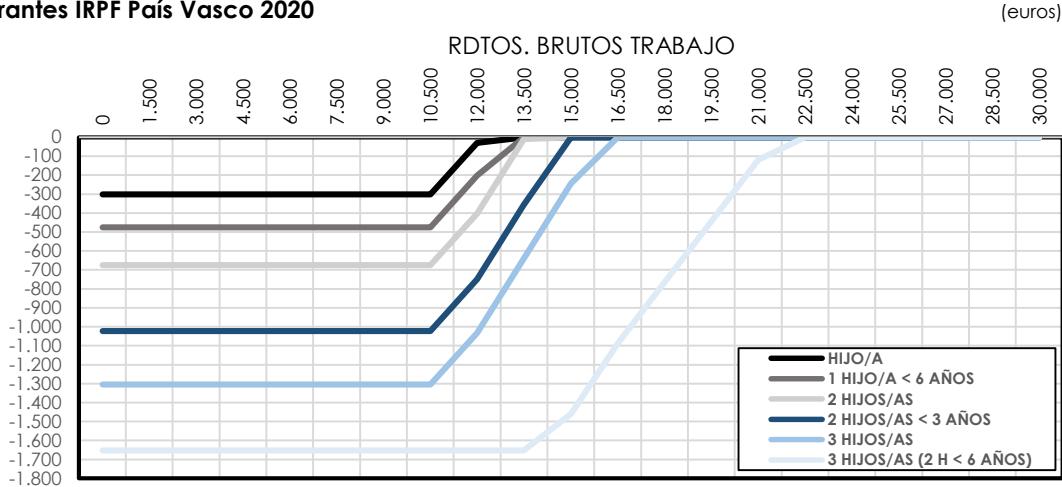
Se pueden apreciar diferencias significativas en algún caso, particularmente en el tratamiento de los descendientes entre 3 y 6 años en el País Vasco, así como para los descendientes entre 24 y 30 años en el País Vasco y Navarra respecto de territorio común, dada su distinta regulación.

Estas diferencias dependen de la configuración de las distintas tarifas en territorio común, pero

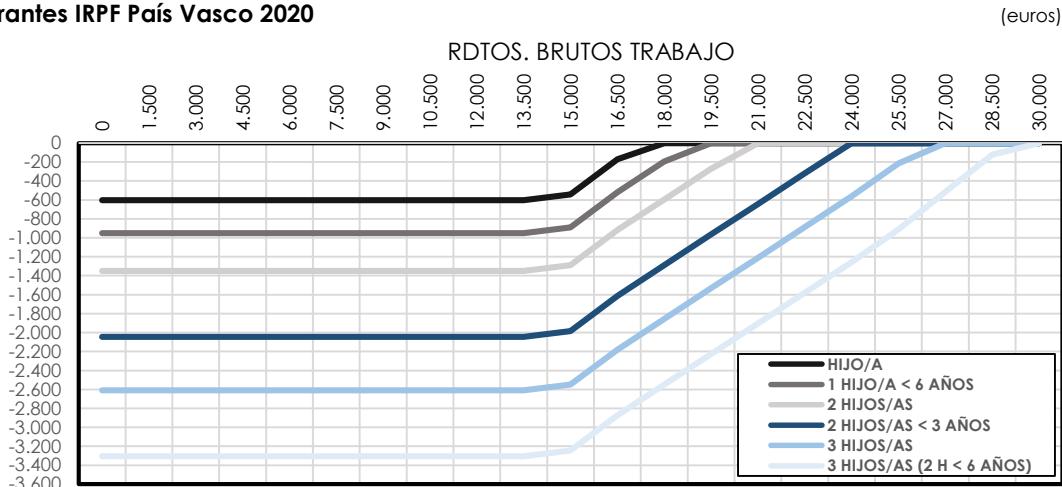
destacan los mayores efectos en cuota de los tratamientos por descendientes menores de 3 años en territorio común y Navarra, respecto de estas mismas deducciones en el País Vasco. Sin embargo, es en el País Vasco donde las deducciones por descendientes, sin tener en cuenta la edad, alcanzan mayores importes.

También en Navarra, el incremento de las deducciones en un 40% para rentas inferiores a 30.000 tiene un efecto notable que no se aprecia en el gráfico, llevando el importe de las deducciones a conseguir e incluso superar en algún caso las deducciones del País Vasco.

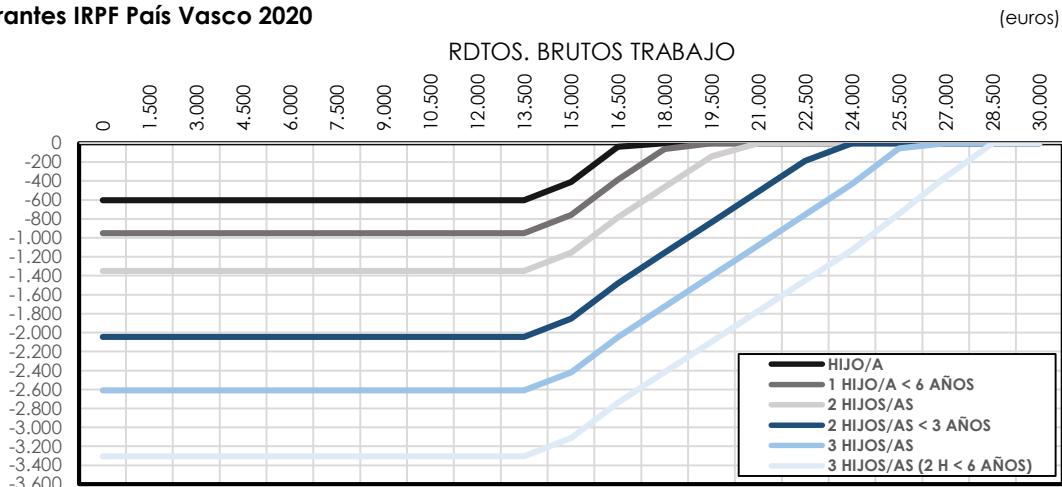
Pérdida de deducciones por descendientes en tributación individual
Declarantes IRPF País Vasco 2020



Pérdida de deducciones por descendientes en tributación conjunta
Declarantes IRPF País Vasco 2020



Pérdida de deducciones por descendientes en tributación monoparental
Declarantes IRPF País Vasco 2020



Con todo ello, sin embargo, la circunstancia quizá más relevante y común a los distintos ámbitos territoriales de análisis, es la pérdida de deducciones por insuficiencia de cuota que se produce para los declarantes con descendientes a cargo con rentas inferiores y para aquellos otros contribuyentes que no presentan declaración por no estar obligados a declarar.

No resulta fácil estimar el volumen de deducciones por descendientes perdidas y el número de contribuyentes afectados, más cuando determinados colectivos son objeto de tratamiento a través de programas específicos de ayuda por emergencia o inserción social.

5. OTRAS DEDUCCIONES IRPF RELACIONADAS CON DESCENDIENTES

Además de las deducciones por descendientes de aplicación generalizada, las Comunidades Autónomas también han regulado otras relacionadas con el cuidado de descendientes y la conciliación de la vida familiar y laboral. No se abordan en este análisis las situaciones particulares de adopción, adopción internacional o acogimiento, así como las relativas a la discapacidad de los descendientes. Su no incorporación al cuadro comparativo anterior, este es el caso también de la deducción por maternidad, se debe a que su consideración obligaría a incluir también otras prestaciones económicas gestionadas vía gasto, cuestión a la que se dedicará otro apartado, y que tienen esa misma orientación. A continuación, se hace un breve repaso de estas deducciones en los ámbitos tributarios analizados.

En territorio común, se regula una deducción en el IRPF por maternidad:

- Las mujeres trabajadoras por cuenta ajena o autónomas cotizantes a la Seguridad Social o Mutualidad, pueden minorar la cuota diferencial del Impuesto hasta en 1.200 euros anuales por cada hijo menor de 3 años.

El importe puede aumentar hasta en 1.000 euros si se satisfacen gastos de custodia del

hijo/a menor de 3 años en guarderías o centros de educación infantil autorizados.¹¹

- Además, se puede solicitar a la AEAT el abono anticipado del importe de la deducción de 1.200 euros previsto, para el cobro 100 euros mensuales.

También se prevé una deducción por familia numerosa. Los y las contribuyentes trabajadores por cuenta ajena o las personas autónomas cotizantes pueden minorar la cuota diferencial del Impuesto en 1.200 euros/año, 2.400 euros en caso de familia numerosa de categoría especial¹². Esta deducción se incrementa hasta en 600 euros anuales por cada uno de los descendientes que formen parte de la familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos/as exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial. Se puede solicitar también a la AEAT el abono anticipado de las deducciones.

Por su parte, en Navarra se ha previsto una deducción en cuota por el cuidado de descendientes del 25% de las cantidades satisfechas por cotizaciones a la Seguridad Social y el 3,75% del importe de la base de cotización a la Seguridad Social, como consecuencia de contratos formalizados con personas que trabajen en el hogar familiar en el cuidado de descendientes menores de 16 años.

En Andalucía, además, se han regulado otras deducciones relacionadas con descendientes:¹³

11 Estas deducciones (1.200 euros y adicional de 1.000) tienen como límite para cada hijo/a las cotizaciones y cuotas totales devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento, así como el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho a la guardería o centro educativo.

12 La deducción tiene como límite para cada hijo/a las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo.

13 Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.

- Por nacimiento. 50 euros por cada descendiente nacido o adoptado, para contribuyentes cuya suma de las bases imponibles general y del ahorro no supere los 19.000 euros en tributación individual (24.000 en tributación conjunta). En partos o adopciones múltiples la cuantía de la deducción se incrementará en 50 euros por cada hijo/a.
- Por ayuda doméstica. Las y los contribuyentes con rendimientos del trabajo o actividades económicas pueden deducir el 15% del importe satisfecho al Sistema Especial de la Seguridad Social de Empleados del Hogar, con un límite máximo de 250 euros anuales.

14

En Cataluña, también se han regulado deducciones relacionadas con descendientes:¹⁵

- Por nacimiento. 300 euros por nacimiento o adopción de un hijo/a en declaración conjunta, 150 euros en la declaración individual de cada progenitor.
- Por el pago de intereses de préstamos para los estudios de máster y de doctorado, concedidos mediante la Agencia de Gestión de Ayudas Universitarias y de Investigación.
- Las personas contribuyentes que queden viudas y tengan a su cargo uno o más descendientes, pueden aplicar una deducción de 300 euros en la declaración del ejercicio en el que se produce esta nueva situación, y en los dos ejercicios inmediatamente pos-

14 En el País Vasco esta deducción sería equiparable a las ayudas previstas para el cuidado de hijo/a menor de 3 años del Decreto 164/2019, de 22 de octubre, sobre ayudas para la conciliación de la vida familiar y laboral, por la que se subvenciona entre el 75% y el 100% del importe satisfecho por la persona empleadora al Sistema Especial de la Seguridad Social de Empleados del Hogar.

15 Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

Ley 7/2004, de 16 de julio, de medidas fiscales y administrativas.

Ley 21/2005, de 29 de diciembre, de medidas financieras.

teriores, siempre y cuando los descendientes mantengan los requisitos para computar a efectos de aplicar dicho mínimo familiar.

En Galicia, así mismo, se han regulado otras deducciones relacionadas con descendientes:¹⁶

- Por nacimiento.

300 euros por cada descendiente nacido o adoptado, cuando la base imponible total menos los mínimos personal y familiar sea igual o supere los 22.000,01 euros, 360 euros en caso de municipios de menos de 5.000 habitantes.

360 euros por cada descendiente nacido o adoptado, cuando la base imponible total menos los mínimos personal y familiar sea menor o igual a 22.000,00 euros, 432 euros en caso de municipios de menos de 5.000 habitantes.

300 euros en el segundo y tercer año después del nacimiento, cuando la base imponible total menos los mínimos personal y familiar esté comprendida entre 22.000,01 y 31.000,00 euros

360 euros en el segundo y tercer año tras el nacimiento, cuando la base imponible total menos los mínimos personal y familiar sea igual o inferior a 22.000,01 euros.

1.200 euros por el segundo descendiente, en el segundo y tercer año después del nacimiento, cuando la base imponible total menos los mínimos personal y familiar sea igual o inferior a 22.000,01 euros.

2.400 euros por el tercer descendiente y los siguientes, en el segundo y tercer año después del nacimiento, cuando la base imponible total menos los mínimos personal y familiar sea igual o inferior a 22.000,01 euros.

16 Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

- Por el cuidado de hijos menores. Los contribuyentes trabajadores por cuenta propia o ajena, con hijos/as menores al cuidado de una persona empleada del hogar o en escuelas infantiles de 0-3 años podrán deducir de la cuota íntegra autonómica el 30% de las cantidades satisfechas, con un máximo de 400 euros, y 600 euros si tienen dos o más hijos/as, siempre que éstos tengan tres o menos años de edad, ambos padres realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la que estén dados de alta en la Seguridad Social o Mutualidad, así como la persona empleada del hogar y que la base imponible total menos los mínimos personal y familiar no exceda 22.000 euros en tributación individual o 31.000 euros en tributación conjunta.

En Madrid, se pueden aplicar, además de los tratamientos por descendientes previstos en territorio común (Ley 35/2006) las siguientes deducciones relacionadas con descendientes:¹⁷

- Por nacimiento. 600 euros por cada descendiente nacido o adoptado tanto en el año de nacimiento o adopción como en cada uno de los dos períodos impositivos siguientes. 600 euros más por cada hijo/a, en el primer año, en partos o adopciones múltiples.

Solo tendrán derecho a aplicar esta deducción los contribuyentes cuya base imponible total (general y ahorro), no sea superior a 30.000 euros en tributación individual o a 36.200 euros en tributación conjunta. Así mismo, no se tendrá derecho a aplicar esta deducción cuando la suma de las bases imponibles de todos los miembros de la unidad familiar de la que el contribuyente pueda formar parte sea superior a 60.000 euros.

- Por gastos educativos de los descendientes en Educación Infantil, Básica Obligatoria y Formación Profesional:

¹⁷ Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

15% de los gastos de escolaridad.

10% de los gastos de enseñanza de idiomas.

5% de los gastos de adquisición de vestuario de uso exclusivo escolar.

La base de deducción se minorará en el importe de las becas y ayudas obtenidas de la Comunidad de Madrid u otra Administración Pública y el importe de la deducción no puede exceder de 400 euros por cada uno de los descendientes, pero si el contribuyente tuviese derecho a practicar deducción por gastos de escolaridad, el límite anterior se elevará a 900 euros por cada uno de los hijos o descendientes. En caso de descendientes que cursen durante el ejercicio estudios del primer ciclo de Educación Infantil el límite será de 1.000 euros por cada uno de ellos.

- Por cuidado de hijos menores de 3 años. 20% de las cuotas ingresadas por cotizaciones al Sistema Especial de Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social por la contratación de empleados/as del hogar (durante, al menos, 40 horas mensuales), con el límite de deducción de 400 euros anuales. En el caso de familias numerosas, 30% de las cuotas ingresadas y límite de 500 euros anuales.

Para la aplicación de esta deducción, el progenitor o ambos progenitores, al menos, ha de tener un descendiente menor de 3 años y realizar una actividad por cuenta propia o ajena por la que estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, al menos, durante 183 días dentro del periodo impositivo.

Para aplicar las deducciones por gastos educativos y por el cuidado de hijos menores de 3 años los contribuyentes han de tener una base imponible (general y del ahorro), junto con la correspondiente al resto de miembros de su unidad familiar, que no supere la cantidad en euros

resultado de multiplicar por 30.000 el número de miembros de dicha unidad familiar.

En la Comunidad Valenciana¹⁸ también se han regulado deducciones relativas a hijos/as:

- Por nacimiento. 270 euros por cada descendiente nacido o adoptado y en los dos ejercicios siguientes, cuando la base imponible total no sea superior a 25.000 euros en tributación individual (40.000 en tributación conjunta).
- Por nacimiento múltiple. 224 euros por cada descendiente nacido o adoptado, cuando la base imponible total no sea superior a 25.000 euros en tributación individual (40.000 en tributación conjunta).
- Por custodia no ocasional en guarderías y centros de descendientes menores de 3 años. 15% de las cantidades satisfechas, con un límite de 270 euros por cada hija/o, siempre que los padres desarrollen actividades por cuenta propia o ajena y la base imponible total no sea superior a 25.000 euros en tributación individual (40.000 en conjunta).
- Por conciliación del trabajo con la vida familiar. 418 euros por cada hijo/a o menor acogido mayor de 3 años y menor de 5 años, únicamente aplicable por la madre y siempre que ésta realice una actividad por cuenta propia o ajena y su base imponible total no sea superior a 25.000 euros en tributación individual (40.000 en conjunta).

La deducción tendrá como límite para cada hijo o acogido las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada periodo impositivo, y que, además,

¹⁸ Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

En la normativa valenciana se prevé la graduación de los importes de las deducciones antes de alcanzar los límites establecidos.

lo hubiesen sido desde el día en que el menor cumpla los tres años y hasta el día anterior al que cumpla los cinco años.

- Por adquisición de material escolar. 100 euros por cada hijo escolarizado en educación primaria, educación secundaria obligatoria o en unidades de educación especial en un centro público o privado concertado siempre que el contribuyente se encuentre en situación de desempleo e inscrito como demandante de empleo y que la base imponible total no sea superior a 25.000 euros en tributación individual (40.000 en conjunta).

6. PRESTACIONES ECONÓMICAS POR NACIMIENTO Y DESCENDIENTES A CARGO

En el País Vasco se han establecido diferentes ayudas a las familias a través del Decreto 30/2015, de 17 de marzo, de las ayudas económicas de apoyo a las familias con hijos e hijas a cargo, modificado por el Decreto 121/2018, de 30 de julio.

Para ello se ha previsto la estandarización de la renta familiar (Decreto 154/2012, de 24 de julio). Para determinar la renta familiar estandarizada se tiene en cuenta la composición de la unidad familiar, su nivel de renta y el coeficiente de equivalencia que le corresponda. La renta familiar estandarizada resulta de dividir la renta familiar entre el coeficiente de equivalencia.

La renta familiar se corresponde con la base imponible total del IRPF, suma de la general y la del ahorro, de los miembros de la pareja integrantes de la unidad familiar o de quien ostente la guardia y custodia en caso de nulidad, separación o divorcio y de quien sea su pareja actual, si la hubiere. Los datos sobre dichas bases se referirán a dos ejercicios anteriores a aquel en el que se presenta la solicitud de ayuda o anteriores al nacimiento, y son suministrados por los servicios de Hacienda de las Diputaciones Forales, incluyéndose la información sobre renta computable para aquellos contribuyentes no obligados a presentar declaración.

Por su parte, el coeficiente de equivalencia de la unidad familiar es la suma de la siguiente barremación de los componentes de la unidad familiar:

Componentes de la unidad familiar	Bar.
Solicitante que forma parte de una unidad familiar biparental	1,00
Cónyuge o pareja de hecho	0,50
Cada hijo o hija integrante de la unidad familiar	0,30
Solicitante sin cónyuge/pareja o víctima de violencia contra las mujeres	0,30
Por cada integrante de la unidad familiar discapacitado (no inferior al 33%) o en situación de dependencia	0,30

Así, se abonan diferentes pagos según el número de descendientes:

Nº de descendientes	Cuántos	Cuándo
1er. descendiente	1 pago	al nacer
2º descendiente	3 pagos	al nacer y cumplir 1 y 2 años
3º y cada uno de los ss.	7 pagos	al nacer y cumplir 1, ... y 6 años

Según la renta familiar estandarizada los importes de cada pago, previa solicitud, son de:

Importe	Renta familiar estandarizada
900 €	≤20.000 euros
500 €	>20.000≤30.000
400 €	>30.000 €

En el caso de que el descendiente que origina la ayuda tenga reconocida una discapacidad igual o superior al 33% o una situación de dependencia, los importes señalados se duplican.

Haciendo cálculos, ello supone que una unidad familiar con 3 miembros, uno de ellos el descendiente, coeficiente 1,80, percibirá un solo pago que será de:

Importe	Uf = 3 - Coef. 1,8 (pago único)
900 €	≤36.000 euros
500 €	>36.000≤54.000
400 €	>54.000 €

Una unidad familiar con 4 miembros, coeficiente 2,10, percibirá por el segundo descendiente 3 pagos que serán de:

Importe	Uf = 4 - Coef. 2,1 (3 pagos)
900 €	≤42.000 euros
500 €	>42.000≤63.000
400 €	>63.000 €

Una unidad familiar monoparental de 2 miembros, primer descendiente, coeficiente 1,60, percibirá por el primer descendiente 1 pago que será de:

Importe	Uf = 2 - Coef. 1,6 (pago único)
900 €	≤32.000 euros
500 €	>32.000≤48.000
400 €	>48.000 €

En el siguiente cuadro se ha tratado de resumir las ayudas acumuladas según el número de descendientes y base imponible del IRPF (con 1 o 2 progenitores perceptores de rendimientos del trabajo).

En el caso de 2 progenitores receptores de rendimientos del trabajo se ha supuesto que la base imponible para la obtención de las ayudas se divide a partes iguales entre ambos, de forma que los rendimientos brutos del trabajo para obtener la misma base imponible aumentan respecto a los correspondientes a 1 solo progenitor perceptor, dado que se tienen en cuenta las cotizaciones sociales y bonificaciones del trabajo de los 2 perceptores, en lugar de 1 solo perceptor.

Al hilo de estos datos, tienen particular interés las ayudas acumuladas, sobre las cuales pueden hacerse algunos comentarios:

base imponible total IRPF	rdtos. brutos trabajo IRPF 1 perceptor	rdtos. brutos trabajo IRPF 2 perceptores	1er. hijo/a 1 pago	2o. hijo/a 3 pagos	3er. hijo/a 7 pagos	1er. hijo/a	1er. y 2o. hijo/a	(euros)	
								acumulados	
15.000	19.220	24.160	900	2.700	6.300	900	3.600	9.900	
20.000	24.560	28.530	900	2.700	6.300	900	3.600	9.900	
25.000	29.900	33.100	900	2.700	6.300	900	3.600	9.900	
30.000	35.240	38.440	900	2.700	6.300	900	3.600	9.900	
35.000	40.580	43.780	900	2.700	6.300	900	3.600	9.900	
40.000	45.920	49.120	500	2.700	6.300	500	3.200	9.500	
45.000	51.100	54.460	500	1.500	6.300	500	2.000	8.300	
50.000	56.100	59.800	500	1.500	3.500	500	2.000	5.500	
55.000	61.100	65.140	400	1.500	3.500	400	1.900	5.400	
60.000	66.100	70.480	400	1.500	3.500	400	1.900	5.400	
65.000	71.100	75.820	400	1.200	3.500	400	1.600	5.100	
70.000	76.100	81.160	400	1.200	3.500	400	1.600	5.100	
75.000	81.100	86.500	400	1.200	2.800	400	1.600	4.400	
80.000	86.100	91.840	400	1.200	2.800	400	1.600	4.400	

* En caso de 2 perceptores de rendimientos del trabajo, se divide a partes iguales la base imponible considerada para la obtención de las ayudas.

1. Marcados en distintos colores aparecen los diferentes importes de las ayudas acumuladas, consecuencia de los distintos niveles de base imponible, que a su vez se traducen en los 3 importes diferentes por cada pago (400, 500 y 900 euros).

2. Dependiendo del número de descendientes y el nivel de base imponible, se observan diferencias significativas en las ayudas medias por cada descendiente de una misma unidad familiar. Así, por ejemplo, las ayudas por cada descendiente pueden oscilar entre:

- 400 y 900 euros por hijo/a, en el caso de 1 descendiente,
- 800 y 1.800 euros por hijo/a, en el caso de 2 descendientes, y
- 1.467 y 3.300 euros por hijo/a, en el caso de 3 descendientes.
- 1.800 y 4.050 euros por hijo/a, en caso de 4 descendientes.

Cantidades que se incrementan al aumentar el número de descendientes (hermanos/as).

3. Los importes de las ayudas por descendiente pueden oscilar entre los 400 euros y 3.300 euros (o más), un intervalo que pudiera considerarse demasiado amplio. El tamaño de la unidad familiar, el número de descendientes a cargo, repercute de forma fundamental en el importe de las ayudas percibidas por cada descendiente.
4. Aunque en torno al 75% de los contribuyentes en el País Vasco (datos IRPF 2017) cuenta con una base imponible inferior a 30.000 euros y más de un 90% con una base imponible inferior a 45.000 euros, con lo que buena parte de las familias beneficiarias aspiran a obtener el máximo de las ayudas, las ayudas no pueden considerarse universales. Además, requieren de solicitud.

5. El diseño de las ayudas no tiene en cuen-

ta los efectos de la acumulación de bases imponibles en caso de 2 progenitores perceptores de rendimientos del trabajo, particularmente por las reducciones de la base imponible provocadas por las bonificaciones del trabajo.

Esta circunstancia ensancha la aplicación de las ayudas con mayor importe hacia unidades familiares con mayores rendimientos del trabajo, al tiempo que puede significar una discriminación positiva en favor de las políticas de género.

7. RECAPITULANDO

En este apartado se reúnen y cuantifican los efectos de las medidas en favor de las familias con descendientes a cargo incluidas en la normativa foral del IRPF y las ayudas de apoyo a las familias reguladas en el Decreto 30/2015:

- exención IRPF de las prestaciones por nacimiento y cuidado del menor,
- deducciones en cuota IRPF por descendientes y

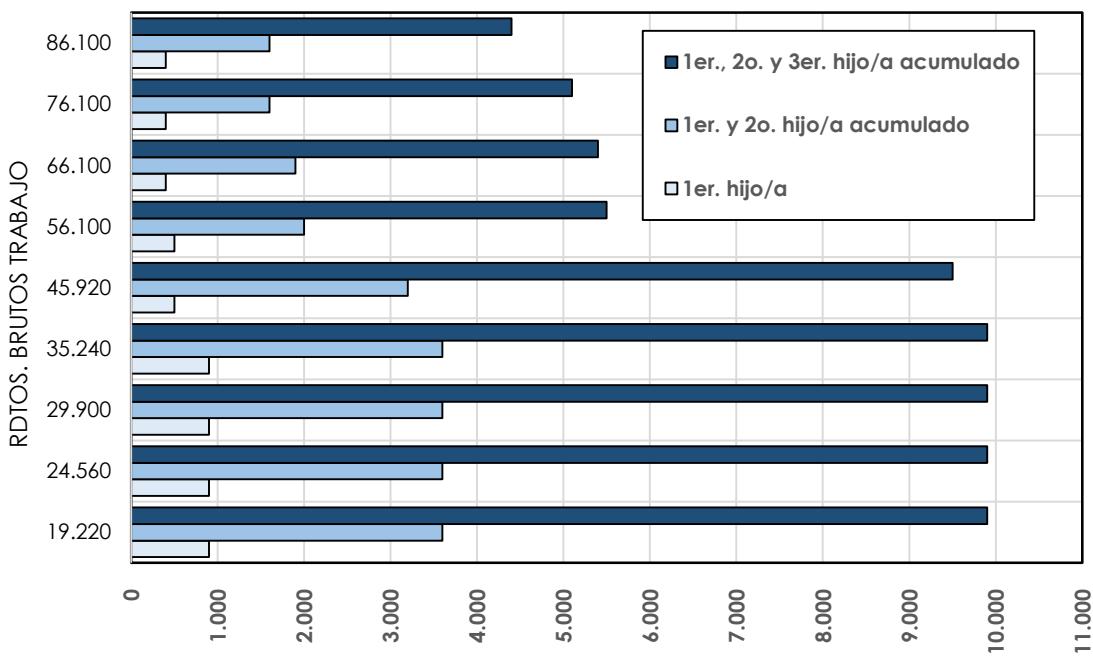
- prestaciones económicas por nacimiento y descendientes a cargo.

Dada la variada casuística que puede producirse, no resulta sencillo exponer de forma resumida y comprensible las distintas situaciones y el volumen de ayudas que resultan de las mismas. Para facilitar la exposición se han realizado supuestos que pretenden abarcar un intervalo suficientemente significativo de las situaciones que pueden ocurrir. De este modo, el análisis se centra en las rentas del trabajo que concentran más del 90% de la base liquidable general del IRPF 2017 (últimos datos disponibles) y del 85% de la base liquidable total (suma de las bases liquidables general y del ahorro).

Se adopta una perspectiva de unidad familiar, estimando las ayudas que reciben las unidades familiares que tienen igual nivel de rendimientos. Así, se ha supuesto que en el caso de familias en las que ambos progenitores presentan declaración individual, a efectos de la exención de las prestaciones por nacimiento y cuidados del menor, y de cálculo de deducciones, los importes de los rendimientos brutos del trabajo obtenidos se reparten a partes iguales entre ambos progenitores. En el caso de unidades familiares con un solo

Apoyo a familias con descendientes a cargo en el País Vasco - Decreto 30/2015 con 1 progenitor perceptor de rendimientos del trabajo

(euros)



Minoración de la cuota IRPF País Vasco por la exención de las prestaciones por nacimiento y cuidado de menor, según rdtos. del trabajo y unidades familiares*						
rdtos. brutos trabajo de la unidad familiar (1)	2 perceptores de la prestación y tributación individual (2)		1 perceptor de la prestación y tributación conjunta		1 perceptor de la prestación y tributación monoparental	
	cuota íntegra IRPF (3)	minoración de la cuota	cuota íntegra IRPF (3)	minoración de la cuota	cuota íntegra IRPF (3)	minoración de la cuota
9.000	0	0	0	0	0	0
12.000	0	0	0	0	0	0
15.000	0	0	61	61	192	192
18.000	0	0	755	755	887	887
21.000	0	0	1.401	1.401	1.533	1.533
24.000	545	545	2.048	1.867	2.179	1.867
27.000	1.333	1.333	2.789	2.165	2.949	2.194
30.000	2.121	2.121	3.576	2.536	3.736	2.564
33.000	2.864	2.530	4.363	2.906	4.522	2.935
36.000	3.510	2.760	5.936	3.277	5.309	3.305
39.000	4.156	2.990	5.936	3.640	6.096	3.640
42.000	4.866	3.284	6.723	3.920	6.917	3.955
45.000	5.653	3.654	7.701	4.391	7.901	4.431
48.000	6.440	4.025	8.684	4.868	8.884	4.908
51.000	7.226	4.395	11.815	5.153	9.915	5.193
54.000	8.013	4.766	10.765	5.363	10.965	5.403
60.000	9.586	5.507	12.938	5.771	13.167	5.800
90.000	18.444	9.392	25.482	7.055	25.738	7.084
150.000	41.375	13.045	53.053	7.616	53.321	7.622
180.000	54.875	14.545	67.153	7.652	67.421	7.652
210.000	68.450	14.727	81.545	7.944	81.824	7.955

(1) Suma de retribuciones y prestaciones.

(2) Dos declaraciones individuales, repartiendo a partes iguales los rdtos. del trabajo entre ambos progenitores.

(3) Cuota íntegra tras aplicación de la deducción general.

progenitor perceptor de rentas del trabajo, presentarán declaración conjunta o monoparental. También se ha supuesto que cuando en la unidad familiar hay 2 o 3 descendientes a cargo, en el caso de hijos/as entre 0 y 5 años de edad, dos de ellos cumplen los requisitos para la aplicación de la deducción adicional por menores de 6 años del IRPF. Al mismo tiempo, únicamente se han acumulado las ayudas hasta que los descendientes cumplen 25 años, suponiendo que, además, permanece el número de hermanos/as a considerar para el cálculo de las deducciones IRPF.

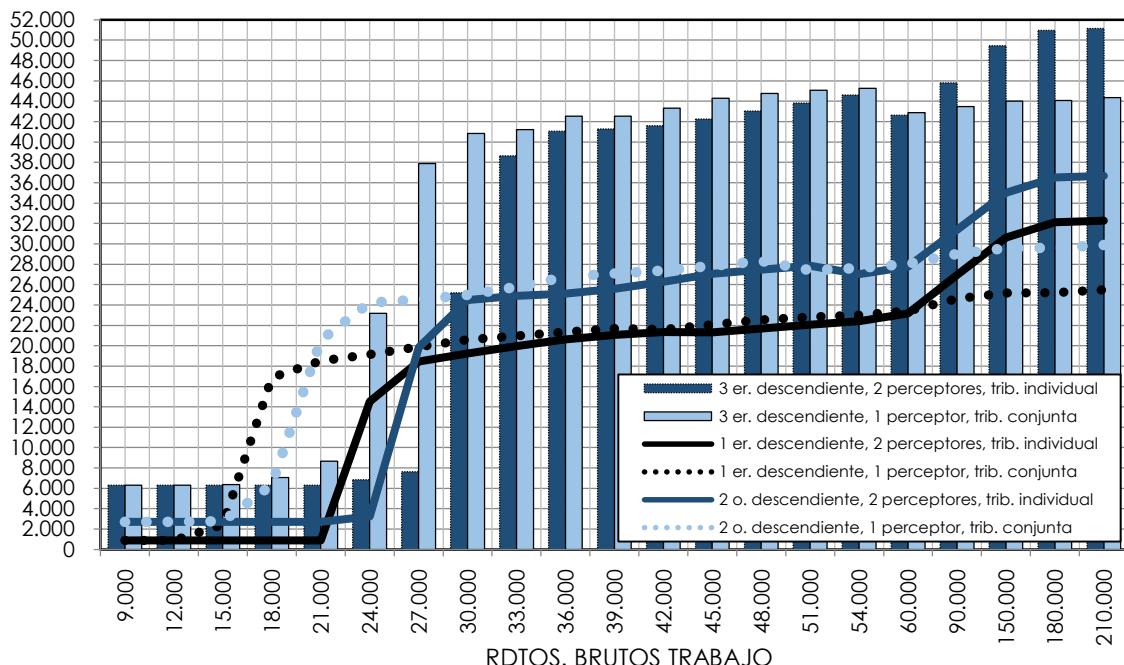
De la observación del gráfico de ayudas acumuladas por el primer, segundo y tercer hijo/a a cargo hasta cumplir 25 años, se pueden extraer ya algunas conclusiones. Aun cuando no

se presentan en el gráfico los datos para familias monoparentales, el recorrido es muy similar a las familias en tributación conjunta.

Destaca el considerable volumen de las ayudas acumuladas, que en los rendimientos brutos del trabajo entre 27.000 y 60.000 euros alcanzan, a grosso modo, los:

- 20.000 / 23.000 euros, para el primer descendiente,
- 25.000 / 28.000 euros, para el segundo descendiente y
- 38.000 / 45.000 euros, para el tercer descendiente.

Ayudas acumuladas por el 1 er., 2o. y 3 er. descendientes a cargo hasta cumplir 25 años, según niveles de renta y tipo de tributación
(euros)



Sin embargo, para rendimientos inferiores a 27.000 euros y superiores a 60.000 euros, las diferencias son aún más significativas. En un caso, por obtener menos ventajas de la exención de la prestación exenta, así como perder deducciones, y en el otro caso por desplegarse los efectos de la exención sobre los tipos marginales más altos del IRPF. Al mismo tiempo, los efectos de las reducciones por tributación conjunta y monoparental, 4.347 y 3.776 euros, respectivamente, modulan los efectos de la exención y la pérdida de deducciones, en estos niveles de rendimientos del trabajo.

En el siguiente gráfico se pueden apreciar las diferencias del tratamiento vigente con el tratamiento anterior (sin exención de la prestación por nacimiento y cuidado de menor), según niveles de rendimientos y tipo de tributación. El aumento de las ayudas crece con los niveles de rendimientos, tanto para el primer descendiente como para el segundo y tercero, hasta superar los 7.000 en los rendimientos superiores a 90.000 euros.

En el caso de tributación individual, dos declaraciones, y para el primer, segundo y tercero descendiente, a partir de 60.000 euros de rendimientos,

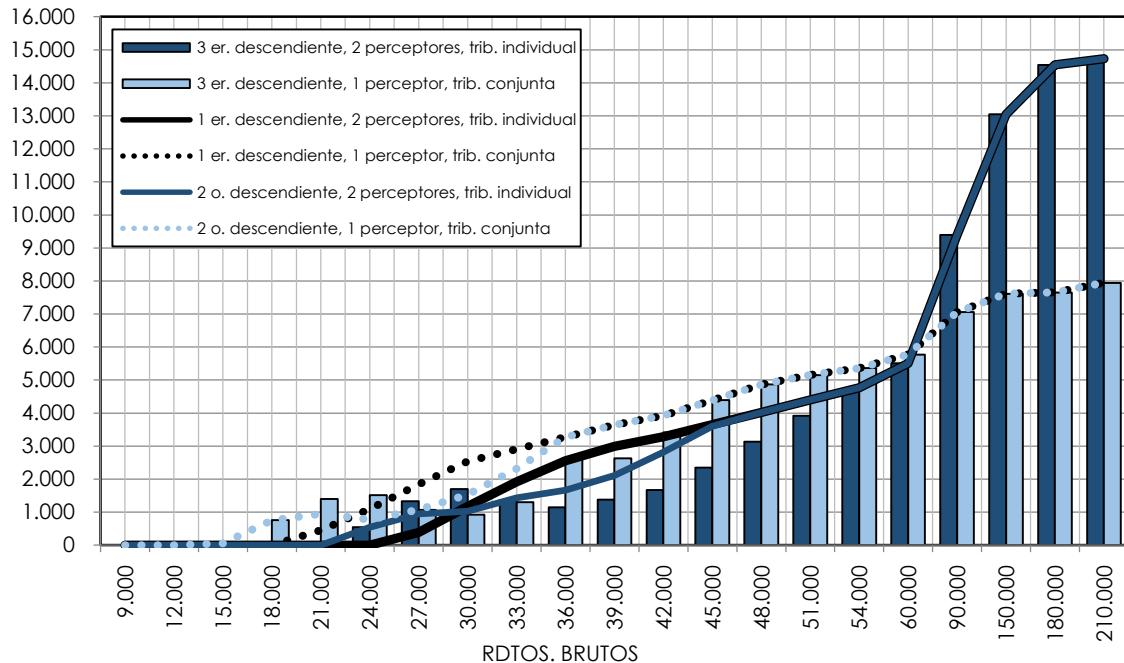
el aumento de las ayudas acumuladas es más relevante, acercándose en algunos casos a casi los 15.000 euros. Esta situación es consecuencia de los efectos de la exención de la prestación por nacimiento y cuidado de menor, que afecta a los dos progenitores, y su extensión a través de los tipos marginales más altos de la escala.

Además, desde una perspectiva de rendimientos acumulados en la unidad familiar, los contribuyentes con declaración individual obtienen unas cuotas acumuladas del Impuesto inferiores a las calculadas para tributación conjunta y monoparental, y los mismos rendimientos del trabajo, como se puede apreciar en la tabla disponible al inicio de este apartado. Sin embargo, esta cuestión tiene que ver con la elección de la unidad contribuyente.

A continuación, se presentan las ayudas acumuladas por el primer, segundo y tercero descendiente a cargo, y para tributación individual, conjunta y monoparental, y distintos niveles de rendimientos del trabajo (desde 9.000 a 210.000 euros), así como tramos de edad (año de nacimiento, entre 1 y 3 años, entre 3 y 6 años, entre 6 y 19 y de 16 a 25 años). En el análisis, a efectos

Diferencias con el tratamiento anterior. Ayudas acumuladas por el 1 er., 2o. y 3 er. descendientes a cargo hasta cumplir 25 años, según niveles de renta y tipo de tributación

(euros)



expositivos, se supone que los y las contribuyentes no varían el nivel de rendimientos brutos del trabajo obtenidos a lo largo de los años.

8. AYUDAS ACUMULADAS POR EL PRIMER DESCENDIENTE A CARGO

Las ayudas acumuladas por el primer descendiente pueden oscilar entre los 900 y los 32.000 euros. Unos solamente recibirán las prestaciones económicas por nacimiento y descendientes a cargo (900 euros), mientras además otros podrán aplicarse exenciones por partida doble y no perderán deducciones IRPF.

Hay quienes nunca podrán aplicarse deducciones en cuota por descendientes y otros que acumularán en los 25 años más de 17.000 euros. En el cuadro siguiente se marcan en color los niveles de rendimientos brutos del trabajo en los que, por insuficiencia de cuota en el IRPF, no es posible aplicar la totalidad de las deducciones por el primer descendiente, previstas en la normativa del Impuesto.

Durante el primer año de vida estas ayudas oscilan entre los 900 euros y los 16.000 euros, en tribu-

tación individual con dos progenitores generadores de rendimientos del trabajo, y entre los 900 y 9.000 euros en caso de tributación conjunta o monoparental. Así, buena parte de las ayudas se concentran durante ese primer año de vida del descendiente, como consecuencia de la aplicación de la exención de las prestaciones por nacimiento y cuidado del menor. La composición de las ayudas por niveles de renta se muestra en los siguientes gráficos.

Destacan los importes correspondientes a la exención de las prestaciones por nacimiento y cuidado del menor, que pueden llegar a alcanzar casi los 8.000 euros, o los 15.000 euros en caso de que ambos progenitores tengan derecho a la prestación, mientras para las rentas bajas o no obtienen ventaja alguna o apenas superan los 3.000 euros.

Estas exenciones pueden llegar a alcanzar el 40% de las ayudas acumuladas en tributación individual y el 30% en tributación conjunta y monoparental. En este segundo caso, la aplicación de exenciones por la prestación se reduce de forma considerable al considerarse un solo perceptor de renta, sin embargo la pérdida de deducciones aumenta y escala a rentas medias, dado

Exenciones y deducciones en IRPF y prestaciones acumuladas por el 1 er. descendiente a cargo según niveles de renta en el País Vasco y tipo de tributación *

RDTOS. BRUTOS TRABAJO	AÑO DE NACIMIENTO (1)			DESDE 1 AÑO Y < 3 AÑOS (2 ejerc.)			DESDE 3 AÑOS Y < 6 AÑOS (3 ejerc.)			DESDE 6 AÑOS Y < 16 AÑOS (10 ejerc.)			DESDE 16 AÑOS Y < 25 AÑOS (9 ejerc.)			TOTALES < 25 AÑOS		
	2 perc. trib. ind. (2)	1 perc. trib. conj.	1 perc. trib. mon.	2 perc. trib. ind. (2)	1 perc. trib. conj.	1 perc. trib. mon.	2 perc. trib. ind. (2)	1 perc. trib. conj.	1 perc. trib. mon.	2 perc. trib. ind. (2)	1 perc. trib. conj.	1 perc. trib. mon.	2 perc. trib. ind. (2)	1 perc. trib. conj.	1 perc. trib. mon.	2 perc. trib. ind. (2)	1 perc. trib. conj.	1 perc. trib. mon.
9.000	900	900	900	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	900	900	900
12.000	900	900	900	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	900	900	900
15.000	900	961	1.092	0	122	384	0	183	577	0	609	1.922	0	548	1.730	900	2.423	5.706
18.000	900	1.655	1.787	0	1.511	1.773	0	2.266	2.660	0	6.030	6.030	0	5.427	5.427	900	16.889	17.677
21.000	900	2.301	2.433	0	1.900	1.900	0	2.850	2.850	0	6.030	6.030	0	5.427	5.427	900	18.508	18.640
24.000	1.445	2.948	3.079	1.090	1.900	1.900	1.634	2.850	2.850	5.448	6.030	6.030	4.903	5.427	5.427	14.519	19.155	19.286
27.000	2.233	3.689	3.849	1.900	1.900	1.900	2.850	2.850	2.850	6.030	6.030	6.030	5.427	5.427	5.427	18.440	19.896	20.056
30.000	3.021	4.386	4.414	1.900	1.900	1.900	2.850	2.850	2.850	6.030	6.030	6.030	5.427	5.427	5.427	19.228	20.593	20.621
33.000	3.764	4.756	4.785	1.900	1.900	1.900	2.850	2.850	2.850	6.030	6.030	6.030	5.427	5.427	5.427	19.971	20.963	20.992
36.000	4.410	5.127	5.155	1.900	1.900	1.900	2.850	2.850	2.850	6.030	6.030	6.030	5.427	5.427	5.427	20.617	21.334	21.362
39.000	4.840	5.490	5.090	1.900	1.900	1.900	2.850	2.850	2.850	6.030	6.030	6.030	5.427	5.427	5.427	21.047	21.697	21.297
42.000	5.134	5.370	5.405	1.900	1.900	1.900	2.850	2.850	2.850	6.030	6.030	6.030	5.427	5.427	5.427	21.341	21.577	21.612
45.000	5.104	5.841	5.881	1.900	1.900	1.900	2.850	2.850	2.850	6.030	6.030	6.030	5.427	5.427	5.427	21.311	22.048	22.088
48.000	5.475	6.318	6.358	1.900	1.900	1.900	2.850	2.850	2.850	6.030	6.030	6.030	5.427	5.427	5.427	21.682	22.525	22.565
51.000	5.845	6.603	6.643	1.900	1.900	1.900	2.850	2.850	2.850	6.030	6.030	6.030	5.427	5.427	5.427	22.052	22.810	22.850
54.000	6.216	6.813	6.853	1.900	1.900	1.900	2.850	2.850	2.850	6.030	6.030	6.030	5.427	5.427	5.427	22.423	23.020	23.060
60.000	6.957	7.221	7.150	1.900	1.900	1.900	2.850	2.850	2.850	6.030	6.030	6.030	5.427	5.427	5.427	23.164	23.428	23.357
90.000	10.742	8.405	8.434	1.900	1.900	1.900	2.850	2.850	2.850	6.030	6.030	6.030	5.427	5.427	5.427	26.949	24.612	24.641
150.000	14.395	8.966	8.972	1.900	1.900	1.900	2.850	2.850	2.850	6.030	6.030	6.030	5.427	5.427	5.427	30.602	25.173	25.179
180.000	15.895	9.002	9.002	1.900	1.900	1.900	2.850	2.850	2.850	6.030	6.030	6.030	5.427	5.427	5.427	32.102	25.209	25.209
210.000	16.077	9.294	9.305	1.900	1.900	1.900	2.850	2.850	2.850	6.030	6.030	6.030	5.427	5.427	5.427	32.284	25.501	25.512

* No se consideran las deducciones añadidas reguladas en el Territorio Histórico de Araba/Álava.

(1) Suma de los efectos de la exención de las prestaciones por nacimiento y cuidado de menor, deducciones IRPF y prestaciones del Decreto 30/2015.

(2) Se consideran 2 declaraciones individuales, consecuencia del reparto a partes iguales de los rendimientos del trabajo entre ambos progenitores.

que para la conformación de la base liquidable general se descuenta de la base imponible general la reducción por tributación conjunta¹⁹. Otro tanto ocurre en el caso de la tributación de familias monoparentales.

Esta exención se aprecia, por tanto, como notoriamente regresiva, aumenta con el nivel de rendimientos. Conviene recordar que, además, en el caso de que no se obtengan otros ingresos, distintos de los del trabajo o actividades, o no se obtenga ningún rendimiento, no hay derecho a prestaciones y, en consecuencia, a beneficiarse de la exención.

¹⁹ De la base imponible general también se aplican las reducciones por abono de pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, así como por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.

Mientras en las rentas bajas la única ayuda que percibirán es la prestación de 900 euros en el año de nacimiento, en el resto de niveles de rendimientos brutos del trabajo estas prestaciones suponen una parte pequeña, inferior al 6%.

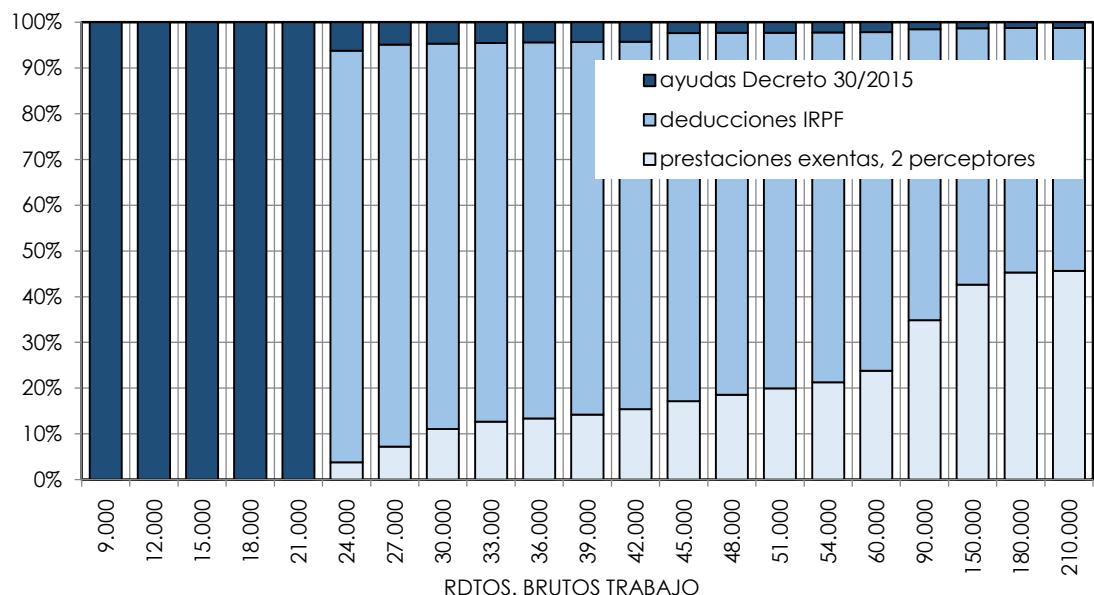
Por otro lado, las deducciones IRPF tienen más relevancia, oscilando entre el 90% en el caso de rendimientos de 12.000 euros y el 55% para 210.000 euros, en distinta medida que la exención de las prestaciones adquiere más relevancia según aumentan los rendimientos obtenidos.

9. AYUDAS ACUMULADAS POR EL SEGUNDO DESCENDIENTE A CARGO

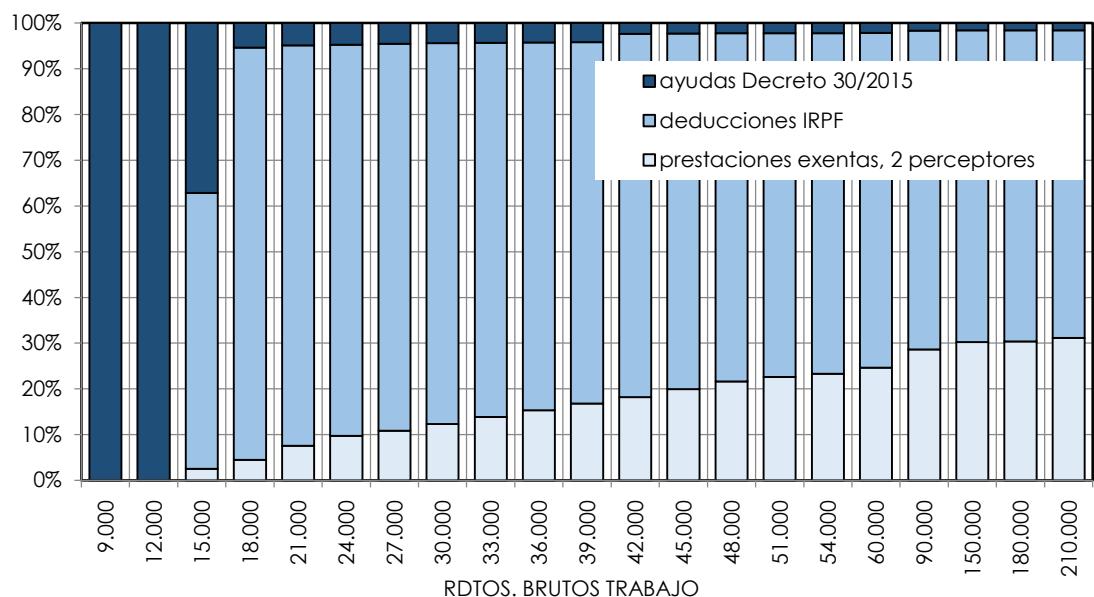
Las ayudas acumuladas por el segundo descendiente, una vez aplicadas las correspondientes al primer descendiente, pueden oscilar entre los

Composición de las ayudas acum. en trib. individual al 1 er. descendiente hasta cumplir 25 años

(%)

**Composición de las ayudas acum. en trib. conjunta al 1 er. descendiente hasta cumplir 25 años**

(%)



2.700 y los casi 37.000 euros en tributación individual y 30.000 euros en tributación conjunta y monoparental.

Como ocurría en el caso del primer descendiente, unos solo percibirán 2.700 euros por las prestaciones económicas por nacimiento y descen-

dientes a cargo, mientras además otros podrán aplicarse exenciones y no incurrirán en pérdida de deducciones IRPF. Los efectos en cuota de la exención de las prestaciones por nacimiento y cuidado de menor crecen con el nivel de rendimientos, doblando en el caso de tributación individual, correspondiendo los mismos importes

Exenciones y deducciones en IRPF y prestaciones acumuladas por el 2º descendiente a cargo según niveles de renta en el País Vasco y tipo de tributación *

RDTOS. BRUTOS TRABAJO	AÑO DE NACIMIENTO (1)			DESDE 1 AÑO Y < 3 AÑOS (2 ejerc.) (2)			DESDE 3 AÑOS Y < 6 AÑOS (3 ejerc.)			DESDE 6 AÑOS Y < 16 AÑOS (10 ejerc.)			DESDE 16 AÑOS Y < 25 AÑOS (9 ejerc.)			TOTALES < 25 AÑOS		
	2 perc. trib. ind. (3)	1 perc. trib. conj.	1 perc. trib. mon.	2 perc. trib. ind. (3)	1 perc. trib. conj.	1 perc. trib. mon.	2 perc. trib. ind. (3)	1 perc. trib. conj.	1 perc. trib. mon.	2 perc. trib. ind. (3)	1 perc. trib. conj.	1 perc. trib. mon.	2 perc. trib. ind. (3)	1 perc. trib. conj.	1 perc. trib. mon.	2 perc. trib. ind. (3)	1 perc. trib. conj.	1 perc. trib. mon.
9.000	900	900	900	1.800	1.800	1.800	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2.700	2.700	2.700
12.000	900	900	900	1.800	1.800	1.800	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2.700	2.700	2.700
15.000	900	961	1.092	1.800	1.800	1.800	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2.700	2.761	2.892
18.000	900	1.655	1.787	1.800	1.800	1.800	0	0	0	0	1.523	2.836	0	1.371	2.553	2.700	6.349	8.976
21.000	900	2.301	2.433	1.800	2.703	2.966	0	1.354	1.748	0	7.470	7.470	0	6.723	6.723	2.700	20.552	21.340
24.000	1.445	2.767	2.767	1.800	3.988	3.988	0	3.282	3.282	0	7.470	7.470	0	6.723	6.723	3.245	24.230	24.230
27.000	2.233	3.065	3.094	2.566	3.988	3.988	1.149	3.282	3.282	7.301	7.470	7.470	6.571	6.723	6.723	19.821	24.528	24.557
30.000	3.021	3.526	3.686	3.988	3.988	3.988	3.282	3.282	3.282	7.470	7.470	7.470	6.723	6.723	6.723	24.484	24.989	25.149
33.000	3.430	4.313	4.472	3.988	3.988	3.988	3.282	3.282	3.282	7.470	7.470	7.470	6.723	6.723	6.723	24.893	25.776	25.935
36.000	3.660	5.271	5.259	3.988	3.988	3.988	3.282	3.282	3.282	7.470	7.470	7.470	6.723	6.723	6.723	25.123	26.374	26.722
39.000	4.106	5.634	5.634	3.988	3.988	3.988	3.282	3.282	3.282	7.470	7.470	7.470	6.723	6.723	6.723	25.569	27.097	27.097
42.000	4.816	5.914	5.949	3.988	3.988	3.988	3.282	3.282	3.282	7.470	7.470	7.470	6.723	6.723	6.723	26.279	27.377	27.412
45.000	5.603	6.385	6.425	3.988	3.988	3.988	3.282	3.282	3.282	7.470	7.470	7.470	6.723	6.723	6.723	27.066	27.848	27.888
48.000	6.019	6.862	6.902	3.988	3.988	3.988	3.282	3.282	3.282	7.470	7.470	7.470	6.723	6.723	6.723	27.482	28.325	28.365
51.000	6.389	6.747	7.187	3.988	3.988	3.988	3.282	3.282	3.282	7.470	7.470	7.470	6.723	6.723	6.723	27.852	27.410	28.650
54.000	6.360	6.957	6.997	3.988	3.988	3.988	3.282	3.282	3.282	7.470	7.470	7.470	6.723	6.723	6.723	27.023	27.620	27.660
60.000	7.101	7.365	7.394	3.988	3.988	3.988	3.282	3.282	3.282	7.470	7.470	7.470	6.723	6.723	6.723	27.764	28.028	28.057
90.000	10.886	8.549	8.578	2.988	2.988	2.988	3.282	3.282	3.282	7.470	7.470	7.470	6.723	6.723	6.723	31.349	29.012	29.041
150.000	14.539	9.110	9.116	2.988	2.988	2.988	3.282	3.282	3.282	7.470	7.470	7.470	6.723	6.723	6.723	35.002	29.573	29.579
180.000	16.039	9.146	9.146	2.988	2.988	2.988	3.282	3.282	3.282	7.470	7.470	7.470	6.723	6.723	6.723	36.502	29.609	29.609
210.000	16.221	9.348	9.449	2.988	2.988	2.988	3.282	3.282	3.282	7.470	7.470	7.470	6.723	6.723	6.723	36.684	29.901	29.912

* Para realizar el cálculo se ha considerado que el 2º descendiente cumple los mismos requisitos de edad que el 1er. descendiente (>6 años y 0-5 años).

No se consideran las deducciones añadidas reguladas en el Territorio Histórico de Araba/Álava

(1) Suma de los efectos de la exención de las prestaciones por nacimiento y cuidado de menor, deducciones IRPF y prestaciones del Decreto 30/2015.

(2) Suma de los efectos de las deducciones IRPF y prestaciones del Decreto 30/2015.

(3) Se consideran 2 declaraciones individuales, consecuencia del reparto a partes iguales de los rendimientos del trabajo entre ambos progenitores.

que los obtenidos en el supuesto del primer descendiente (que pueden llegar a alcanzar casi los 8.000 euros, o los 15.000 euros).

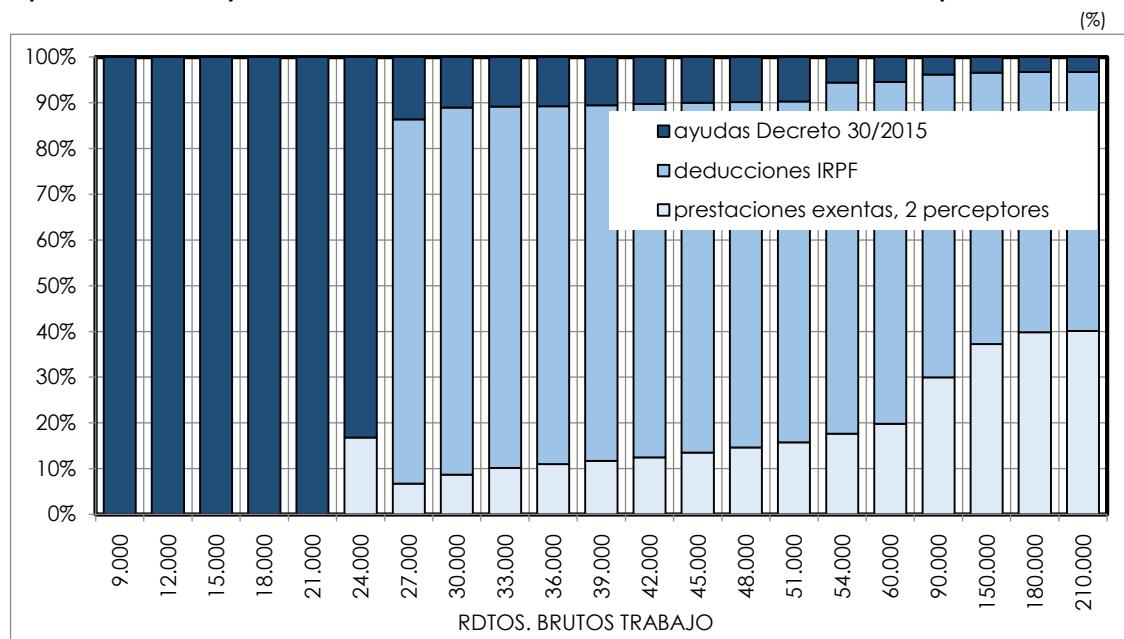
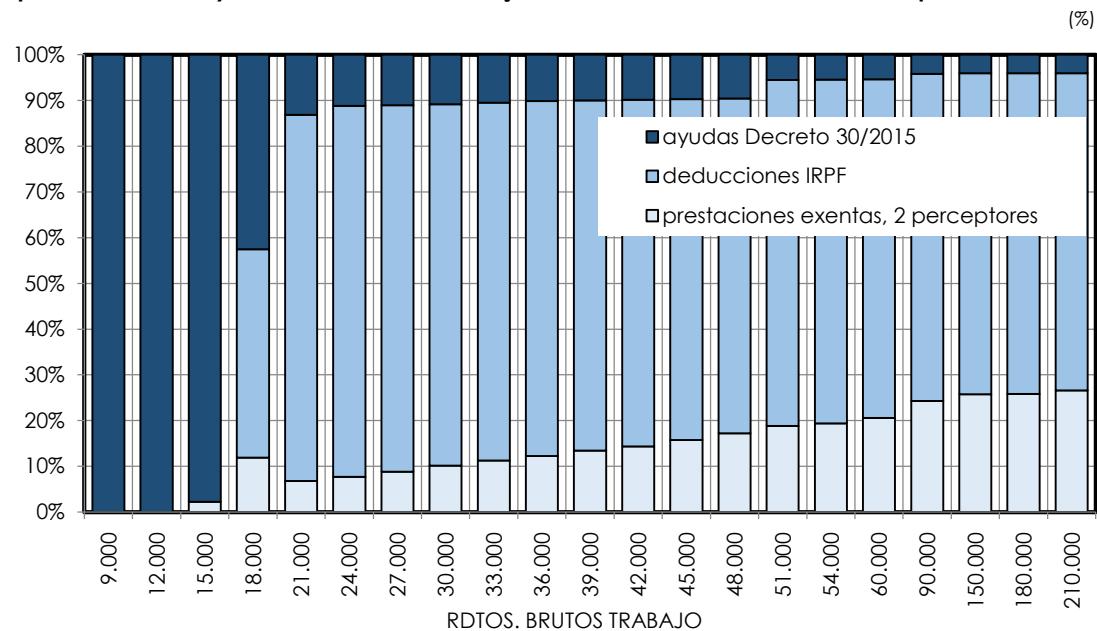
Mientras, las deducciones en cuota IRPF acumuladas pueden ascender a casi 21.000 euros (17.000 euros por el primer descendiente). Sin embargo, la pérdida de deducciones, consecuencia del consumo de cuota por el primer descendiente y la aplicación, en su caso, de la reducción por tributación conjunta, escala a niveles de rendimientos medios.

- Las unidades familiares con dos perceptores, dos declaraciones individuales, no podrán aplicar deducciones por el segundo

descendiente aun cuando acumulen 24.000 euros de rendimientos brutos del trabajo. Situación que se produce en tributación conjunta y monoparental para los 15.000 euros de rendimientos.

- La pérdida de deducciones por el segundo descendiente se produce hasta en niveles de rendimientos de 45.000 euros en tributación individual, 33.000 euros en tributación conjunta y monoparental.

- Esta pérdida de deducciones es más intensa en el primer año de vida del segundo descendiente y también hasta cumplir los 6 años de edad.

Composición de las ayudas acum. en trib. individual al 2º descendiente hasta cumplir 25 años**Composición de las ayudas acum. en trib. conjunta al 2º descendiente hasta cumplir 25 años**

Las ayudas se concentran particularmente durante los primeros años de edad del descendiente, entre el 15% y el 30% de las ayudas se acumulan durante el primer año de vida del segundo descendiente y entre el 40% y el 60% de las ayudas durante los primeros 6 años de vida.

10. AYUDAS ACUMULADAS POR EL TERCER DESCENDIENTE A CARGO

Las ayudas acumuladas por el tercer descendiente, una vez aplicadas las correspondientes al primer y segundo descendiente, pueden oscilar entre los 6.300 y los 51.000 euros en tributación

individual y 44.000 euros en tributación conjunta y monoparental.

Mientras los efectos en cuota de la exención por las prestaciones por nacimiento y cuidado de menor se mantienen en los mismos importes, las prestaciones económicas por nacimiento y descendientes a cargo (Decreto 30/2015), elevan sus importes a los 6.300 euros en 7 pagos (3.500 y 2.800 euros con mayores rendimientos).

Respecto a las deducciones en cuota, se agudiza la pérdida de deducciones en los niveles de rendimientos medios. Unos podrán llegar a aplicar más de 33.000 euros en deducciones por el tercer descendiente (y 17.000 euros por el primero y 21.000 euros por el segundo), mientras otros deberán conformarse con bastantes menos ayudas.

- Las unidades familiares con dos perceptores, no se deducirán por el tercer descendiente aun cuando acumulen 27.000 euros de rendimientos brutos del trabajo, 18.000 euros en tributación conjunta y monoparental.

- La pérdida de deducciones por el tercer descendiente se produce hasta en niveles de rendimientos de 54.000 euros en tributación individual, 42.000 euros en tributación conjunta y monoparental, y es más intensa en el primer año de vida del segundo descendiente y también hasta cumplir los 6 años de edad.

Las diferencias obtenidas resultan evidentes y demasiado voluminosas:

- Con el primer descendiente las ayudas acumuladas pueden oscilar entre

RDTOS. BRUTOS TRABAJO	AÑO DE NACIMIENTO (1)			DESDE 1 AÑO Y < 3 AÑOS (2 ejerc.) (2)			DESDE 3 AÑOS Y < 6 AÑOS (3 ejerc.) (2)			DESDE 6 AÑOS Y < 16 AÑOS (10 ejerc.)			DESDE 16 AÑOS Y < 25 AÑOS (9 ejerc.)			TOTALES < 25 AÑOS		
	2 perc. trib. ind. (3)	1 perc. trib. conj.	1 perc. trib. mon.	2 perc. trib. ind. (3)	1 perc. trib. conj.	1 perc. trib. mon.	2 perc. trib. ind. (3)	1 perc. trib. conj.	1 perc. trib. mon.	2 perc. trib. ind. (3)	1 perc. trib. conj.	1 perc. trib. mon.	2 perc. trib. ind. (3)	1 perc. trib. conj.	1 perc. trib. mon.	2 perc. trib. ind. (3)	1 perc. trib. conj.	1 perc. trib. mon.
	9.000	900	900	900	1.800	1.800	1.800	2.700	2.700	2.700	900	900	900	0	0	0	6.300	6.300
12.000	900	900	900	1.800	1.800	1.800	2.700	2.700	2.700	900	900	900	0	0	0	6.300	6.300	6.300
15.000	900	961	1.092	1.800	1.800	1.800	2.700	2.700	2.700	900	900	900	0	0	0	6.300	6.361	6.492
18.000	900	1.655	1.787	1.800	1.800	1.800	2.700	2.700	2.700	900	900	900	0	0	0	6.300	7.055	7.187
21.000	900	2.301	2.433	1.800	1.800	1.800	2.700	2.700	2.700	900	1.415	2.728	0	463	1.645	6.300	8.680	11.306
24.000	1.445	2.767	2.767	1.800	2.501	2.764	2.700	3.752	4.146	900	7.877	9.190	0	6.279	7.461	6.845	23.176	26.328
27.000	2.233	3.065	3.094	1.800	3.985	4.304	2.700	5.977	6.456	900	13.510	13.510	0	11.349	11.349	7.633	37.886	38.714
30.000	3.021	3.436	3.464	2.649	5.016	5.016	3.973	7.524	7.524	8.615	13.510	13.510	6.943	11.349	11.349	25.202	40.835	40.863
33.000	3.430	3.806	3.835	4.134	5.016	5.016	6.201	7.524	7.524	13.510	13.510	13.510	11.349	11.349	11.349	38.624	41.205	41.234
36.000	3.660	5.139	4.512	5.016	5.016	5.016	7.524	7.524	7.524	13.510	13.510	13.510	11.349	11.349	11.349	41.059	42.538	41.911
39.000	3.890	5.139	5.299	5.016	5.016	5.016	7.524	7.524	7.524	13.510	13.510	13.510	11.349	11.349	11.349	41.289	42.538	42.698
42.000	4.184	5.926	6.120	5.016	5.016	5.016	7.524	7.524	7.524	13.510	13.510	13.510	11.349	11.349	11.349	41.583	43.325	43.519
45.000	4.856	6.899	6.939	5.016	5.016	5.016	7.524	7.524	7.524	13.510	13.510	13.510	11.349	11.349	11.349	42.255	44.298	44.338
48.000	5.643	7.376	7.416	5.016	5.016	5.016	7.524	7.524	7.524	13.510	13.510	13.510	11.349	11.349	11.349	43.042	44.775	44.815
51.000	6.429	7.661	7.301	5.016	5.016	5.016	7.524	7.524	6.324	13.510	13.510	13.110	11.349	11.349	11.349	43.828	45.060	42.300
54.000	7.216	7.871	7.511	5.016	5.016	5.016	7.524	7.524	6.324	13.510	13.510	13.110	11.349	11.349	11.349	44.615	45.270	42.510
60.000	7.615	7.879	7.908	4.216	4.216	4.216	6.324	6.324	6.324	13.110	13.110	13.110	11.349	11.349	11.349	42.614	42.878	42.907
90.000	11.400	9.063	9.092	4.016	4.016	4.016	6.024	6.024	6.024	13.110	13.110	13.110	11.349	11.349	11.349	45.799	43.462	43.491
150.000	15.053	9.624	9.630	4.016	4.016	4.016	6.024	6.024	6.024	13.110	13.110	13.110	11.349	11.349	11.349	49.452	44.023	44.029
180.000	16.553	9.660	9.660	4.016	4.016	4.016	6.024	6.024	6.024	13.110	13.110	13.110	11.349	11.349	11.349	50.952	44.059	44.059
210.000	16.735	9.952	9.963	4.016	4.016	4.016	6.024	6.024	6.024	13.110	13.110	13.110	11.349	11.349	11.349	51.134	44.351	44.362

* Para realizar los cálculos se ha considerado que bien 3 descendientes son >6 años o 2 de ellos son < de 6 años.

No se consideran las deducciones añadidas reguladas en el Territorio Histórico de Araba/Álava

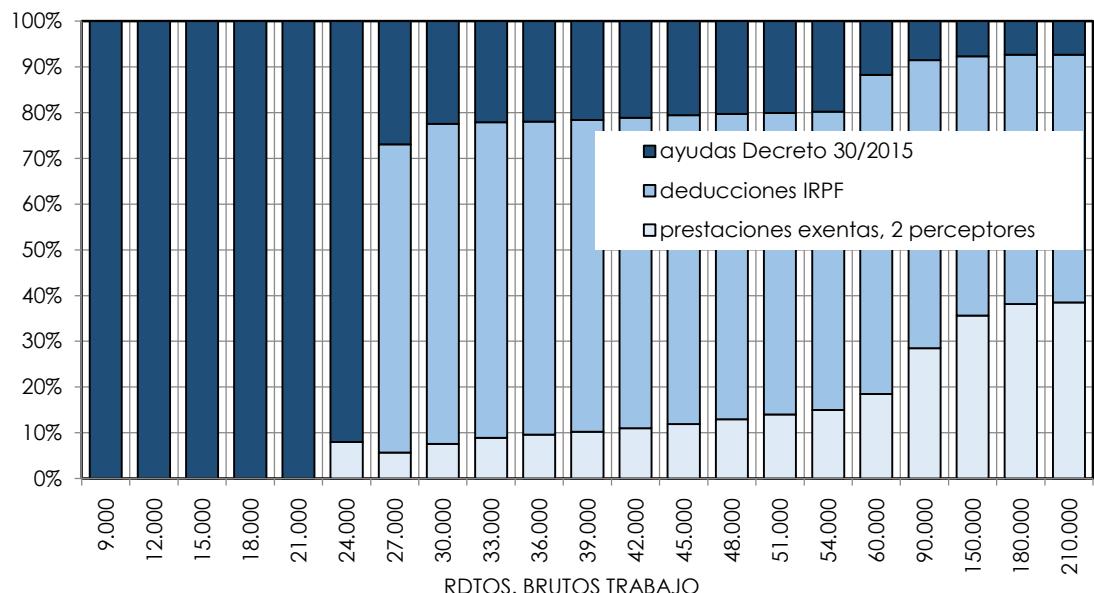
(1) Suma de los efectos de la exención de las prestaciones por nacimiento y cuidado de menor, deducciones IRPF y prestaciones del Decreto 30/2015.

(2) Suma de los efectos de las deducciones IRPF y prestaciones del Decreto 30/2015.

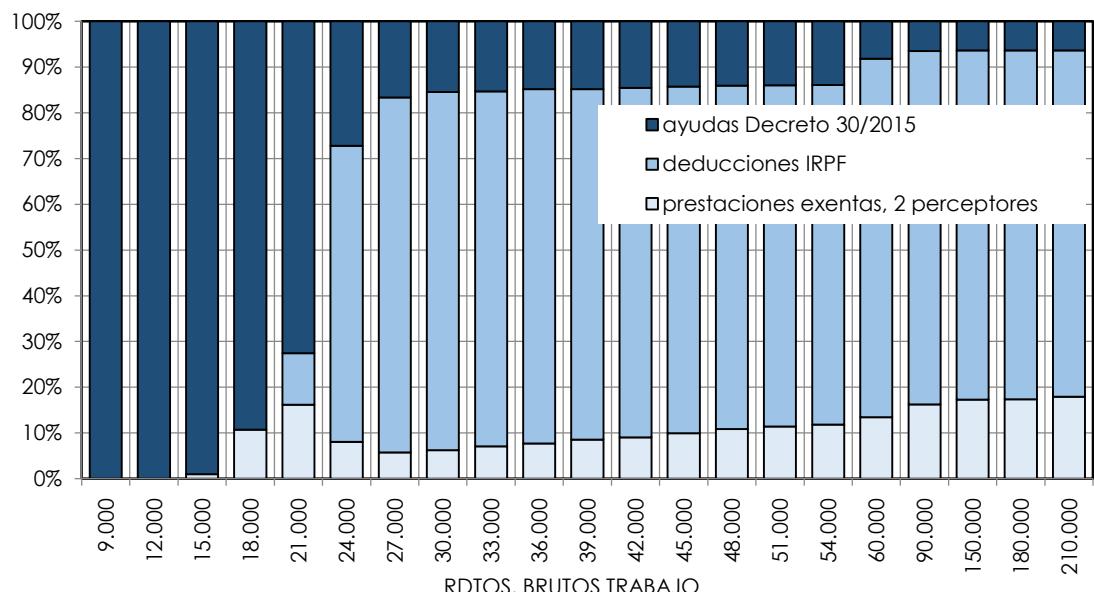
(3) Se consideran 2 declaraciones individuales, consecuencia del reparto a partes iguales de los rendimientos del trabajo entre ambos progenitores.

Composición de las ayudas acum. en trib. individual al 3er. descendiente hasta cumplir 25 años

(%)

**Composición de las ayudas acum. en trib. conjunta al 3er. descendiente hasta cumplir 25 años**

(%)



- 900 euros,
- 3.700 euros en tributación individual, y
- 32.000 euros en tributación individual, y
- 25.000 euros en tributación conjunta y monoparental.
- Con el segundo descendiente las ayudas acumuladas pueden oscilar entre
 - 6.300 euros,
 - 51.000 euros en tributación individual, y
- Con el segundo descendiente las ayudas acumuladas pueden oscilar entre
 - 2.700 euros,
 - 37.000 euros en tributación individual, y

- 44.000 euros en tributación conjunta y monoparental.

Incluso estas diferencias en ayudas acumuladas pueden ser mayores si se tiene en cuenta la existencia de varios descendientes:

- Con el primer y segundo descendientes, pueden oscilar entre
 - 3.600 euros,
 - 69.000 euros en tributación individual, y
 - 55.000 euros en tributación conjunta y monoparental.
- Con el primer, segundo y tercer descendientes pueden oscilar entre
 - 9.900 euros,
 - 120.000 euros en tributación individual, y
 - 85.000 euros en tributación conjunta y monoparental.

11. EJERCICIO DE COMPARACIÓN DE LAS AYUDAS ACUMULADAS

En este apartado se comparan las ayudas acumuladas según los territorios objeto de análisis. Para ello se incorpora al balance la deducción por maternidad regulada en territorio común, aquella a la que tienen derecho las mujeres "cotizantes", que pueden minorar la cuota diferencial del IRPF hasta en 1.200 euros anuales por cada hijo/a menor de 3 años.

Esta deducción de 1.200 euros tiene como límite para cada hijo/a las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento.

La aplicación de la deducción por maternidad cuenta con múltiples requisitos y una gestión compleja²⁰.

²⁰ En el Reglamento del IRPF, artículo 60 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, se prevé el abono anticipado de la deducción, siempre y cuando los contribuyentes con derecho a la aplicación de la deducción coticen por unos plazos mínimos.

Así, los trabajadores con contrato de trabajo a jornada completa, deberán estar en alta durante al menos 15

Con el propósito de simplificar la comparación sobre las ayudas acumuladas supondremos que en todos los casos se cumple el requisito de cotización.

Por tanto, a las deducciones generales por descendientes ha de añadirse la exención de las prestaciones por nacimiento y cuidado de menor, las prestaciones económicas por nacimiento y descendientes a cargo reguladas en el País Vasco y la deducción por maternidad antes comentada prevista en territorio común (además de otras deducciones relacionadas que más adelante se señalan). El análisis se realiza para 1 y 2 descendientes.

Inevitablemente, el resultado de esta comparación no da lugar a un importe fijo, concreto, sino que se generan intervalos, horquillas de ayudas acumuladas diferentes, según el territorio de análisis. Espero que además del cuadro que se acompaña, los gráficos asociados ayuden a comprender la variopinta situación que se produce, aun conociendo que en ellos no se recogen todas las situaciones posibles.

En el cálculo quedan fuera el "cheque guardería"²¹ o la deducción por familia numerosa²², re-

días de cada mes, en el Régimen General o en los Regímenes especiales de la Minería del Carbón y de los Trabajadores del Mar. Para trabajadores con contrato de trabajo a tiempo parcial se exige que éste sea, al menos, el 50% de la jornada ordinaria en la empresa, en cómputo mensual, y se encuentren en alta durante todo el mes en los regímenes citados.

En el caso de trabajadores por cuenta ajena en alta en el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en el mes se exige que realicen, al menos, 10 jornadas reales en dicho período. Para los trabajadores incluidos en los restantes Regímenes Especiales o mutualistas es requisito se encuentren en alta durante 15 días en el mes.

"Cuando el importe de la deducción por maternidad no se correspondiera con el de su abono anticipado, los contribuyentes deberán regularizar tal situación en su declaración por este Impuesto". En caso de contribuyentes no obligados a declarar deberán comunicar a la Administración tributaria la información correspondiente.

21 Deducción de 1.000 euros para contribuyentes que hubieran satisfecho gastos de custodia del hijo/a menor de 3 años en guarderías o centros de educación infantil autorizados. Tiene como límite para cada hijo/a las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo, así como el importe total del gasto efectivo no subvencionado abonado. Esta deducción no puede solicitarse de forma anticipada.

22 Los contribuyentes trabajadores por cuenta ajena o autónomos cotizantes pueden minorar la cuota diferencial del IRPF en 1.200 euros anuales, 2.400 euros en

gulados en territorio común (dado que solo se analizan 1 y 2 descendientes), así como otras deducciones especificadas en el propio cuadro.

Por el contrario, si se han considerado:

- en la C.A. de Madrid, la deducción por nacimiento de 600 euros aplicable durante tres años y la deducción para familias con dos o más descendientes e ingresos reducidos.

caso de familia numerosa de categoría especial. La deducción tiene como límite, para cada hijo/a, las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo.

Esta deducción se incrementa hasta en 600 euros anuales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial. Se puede solicitar también a la AEAT el abono de las deducciones de forma anticipada.

- en Cataluña, la deducción por nacimiento, 300 euros aplicable en un solo año.
- en Andalucía, la deducción de 100 euros para familias monoparentales y la deducción por nacimiento de 50 euros aplicable durante un solo año.
- en Galicia, la deducción por nacimiento aplicable durante tres años, diferenciando además si se trata del primer, segundo y tercer descendiente.
- en la Comunidad Valenciana, la deducción para familias con dos o más descendientes e ingresos reducidos, deducción de 153 euros por la realización de labores no remuneradas en el hogar, y la deducción por nacimiento, de 270 euros en tributación individual y 400 euros en tributación conjunta, aplicable durante tres años.

	Descendientes en IRPF 2020 y Comunidades Autónomas Ayudas acumuladas por descendientes en cada año según su edad								(euros)
	1 hija/o				2 hijas/os (1)				
	6 años en adelante	desde 3 y < 6 años	desde 1 y < 3 años	año * nacimiento	6 años en adelante	desde 3 y < 6 años	desde 1 y < 3 años	año * nacimiento	
País Vasco (2)	0 603	0 950	0 950	900 17.305	0 1.350	0 2.044	900 2.944	900 18.399	
Navarra (3)	0 606	0 606	0 1.284	0 9.151	0 1.250	0 1.250	0 2.606	0 10.189	
Madrid (4)	0 444	0 444	0 2.762	0 16.326	0 1.200	0 1.200	0 6.010	0 17.774	
Cataluña (5)	0 516	0 516	0 2.297	0 18.226	0 1.097	0 1.097	0 4.796	0 20.725	
Andalucía (6)	0 456	0 456	0 2.188	0 17.476	0 969	0 969	0 4.623	0 19.961	
Galicia (7)	0 456	0 456	0 2.548	0 17.272	0 969	0 969	0 6.174	0 20.058	
Valenciana (8)	0 468	0 468	0 2.344	0 17.843	0 1.418	0 1.418	0 5.303	0 20.402	
TC base ahorro (9)	0 504	0 504	0 1.092	0 1.092	0 1.071	0 1.071	0 2.247	0 2.247	

* Para el cálculo de los efectos de la exención de las prestaciones por nacimiento y cuidado de menor se consideran 2 perceptores.

(1) Para el cálculo se estima que ambos descendientes cumplen los requisitos de edad.

(2) No se consideran las deducciones complementarias por descendientes previstas en Araba/Alava.

(3) No se consideran las deducciones por cotizaciones sociales en el cuidado de descendientes.

(4) No se consideran las deducciones por gastos educativos y por cuidado de hijos menores de 3 años.

(5) No se consideran las deducciones por intereses de préstamos para cursar másteres ni la deducción de 300 en caso de viudedad.

(6) No se consideran las deducciones por ayuda doméstica.

(7) No se consideran las deducciones por el cuidado de descendientes ni por familia numerosa.

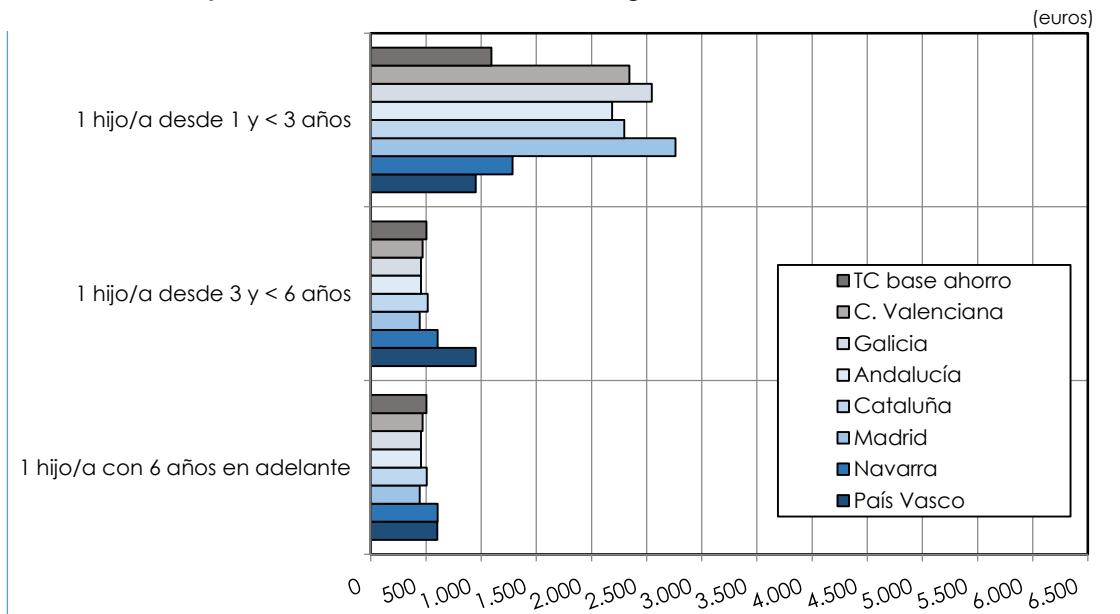
(8) No se consideran las deducciones por custodia no ocasional en guarderías, ni por conciliación del trabajo con la vida familiar, así como por adquisición de material escolar. Tampoco la deducción por familia numerosa.

(9) Calculado pasando por la tarifa del ahorro los mínimos familiares. En el caso de Madrid y la C. Valenciana los importes serían algo superiores por la posibilidad de aplicar alguna otra deducción.

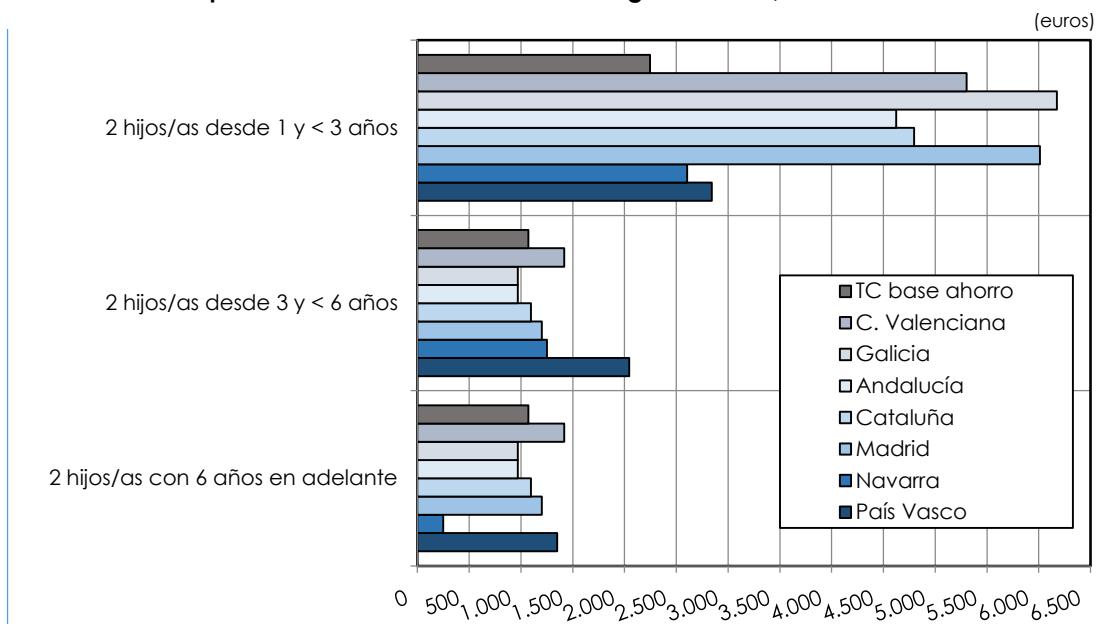
El resultado se presenta en forma de horquillas de ayudas acumuladas para:

- 1 descendiente con 6 o más años de edad,
- 1 descendiente con una edad comprendida entre 3 y < 6 años,
- 1 descendiente con una edad comprendida entre 1 y < 3 años,
- 2 descendientes con 6 o más años de edad,
- 2 descendientes con edades comprendidas entre 3 y < 6 años,
- 2 descendientes con edades comprendidas entre 1 y < 3 años,
- 1 descendiente en el año de nacimiento,

Ayudas acumuladas por 1 descendiente en cada año según su edad, IRPF 2020

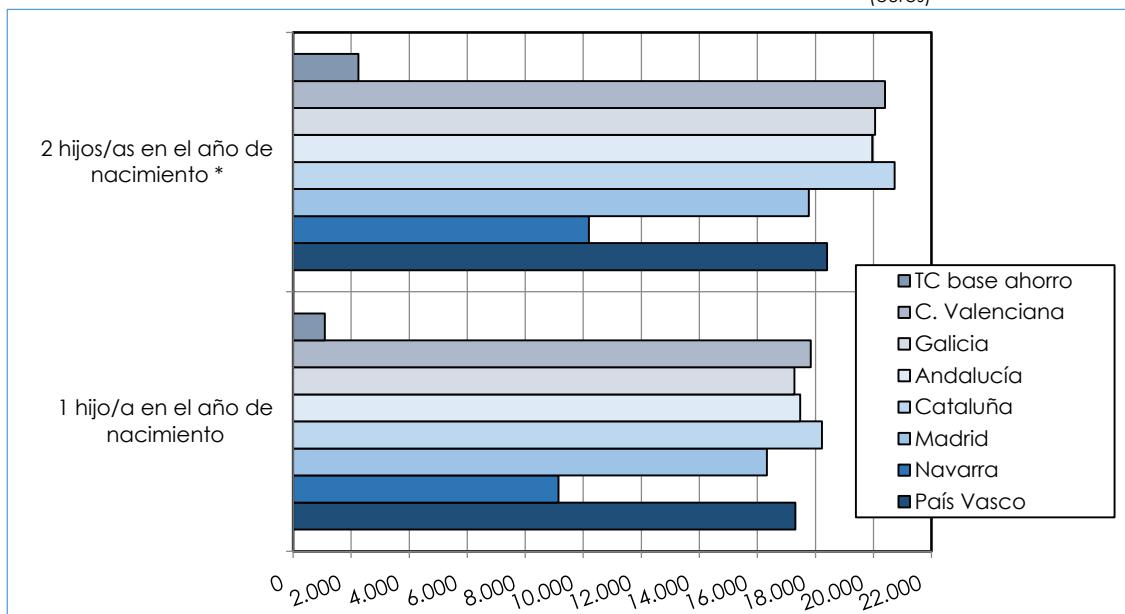


Ayudas acumuladas por 1 descendiente en cada año según su edad, IRPF 2020



Ayudas acumuladas por 1 descendiente en cada año según su edad, IRPF 2020

(euros)



- 2 descendientes, uno entre 1 y < 3 años y otro en el año de nacimiento.

Y las horquillas resultantes son amplias, muy amplias, en cualquiera de los casos, incluso tomando como referencia sus puntos medios o sus modas respecto de sus extremos, uno de los cuales es el cero ayudas. Las horquillas para el tercer y siguientes descendientes se agrandan aún más.

Las ayudas acumuladas se reconcentran con el año de nacimiento y van perdiendo relevancia y peso con la edad de los descendientes. A partir de los 3 años de edad del descendiente las ayudas caen varios escalones, menguando en varios miles de euros.

12. DESCENDIENTES Y TRIBUTACIÓN CONJUNTA

En este apartado se analiza la tributación conjunta, y también la tributación de familias monoparentales, desde la perspectiva de los descendientes, sin entrar en la controversia sobre la elección de la unidad contribuyente y la tendencia internacional hacia la tributación individual.

En la normativa foral del País Vasco se prevé una reducción de 4.347 euros en la base imponible por tributación conjunta, que es aplicada por lo que podríamos llamar "familias tradicionales", en

la que uno de los miembros de la pareja es el que obtiene la mayor parte de las rentas de la unidad familiar. En el caso de familias monoparentales esta reducción es de 3.776 euros. También se consideran límites y condiciones más ventajosas para las familias en tributación conjunta o monoparental en la aplicación de otras deducciones.

En territorio común se regulan también estas mismas reducciones en la base imponible, por importe de 3.400 y 2.150 euros, respectivamente. Importes que llevan congelados desde hace más de 15 años.

En algunas CC.AA. también se han regulado deducciones específicas relacionadas con la tributación conjunta y monoparental. Algunos ejemplos:

- En Andalucía se regula una deducción de 100 euros para familias monoparentales si la suma de las bases imponibles general y del ahorro no supera los 100.000 euros.
- En Cataluña, los contribuyentes que quedan viudos durante el ejercicio y en los dos ejercicios inmediatamente posteriores pueden aplicarse una deducción de 150 euros. Si la persona contribuyente que queda viuda tiene a su cargo uno o más descendientes, esta deducción es de 300 euros.

- En la Comunidad Valenciana, se prevé una deducción de 153 euros por la realización por uno de los cónyuges de la unidad familiar de labores no remuneradas en el hogar. Se entiende de que uno de los cónyuges realiza estas labores cuando en una unidad familiar integrada por los cónyuges no separados legalmente, sólo uno de sus miembros perciba rendimientos del trabajo o de actividades económicas, siempre y cuando los cónyuges tengan dos o más descendientes a cargo y no se superen los 25.000 euros de base liquidable y ninguno de los miembros de la unidad familiar obtenga ganancias patrimoniales, rendimientos íntegros del capital mobiliario o inmobiliario, que, en conjunto, superen los 357 euros, ni le sean imputadas rentas inmobiliarias.

En Navarra, por su parte, el tratamiento de la tributación conjunta y monoparental se hace a través de deducciones en cuota de 972 y 600 euros respectivamente. La deducción por tributación monoparental no se producirá cuando el padre y la madre convivan ni en los casos de custodia compartida.

Los efectos en la minoración de la cuota del IRPF se muestran en los siguientes gráficos, tanto para tributación conjunta como para tributación monoparental.

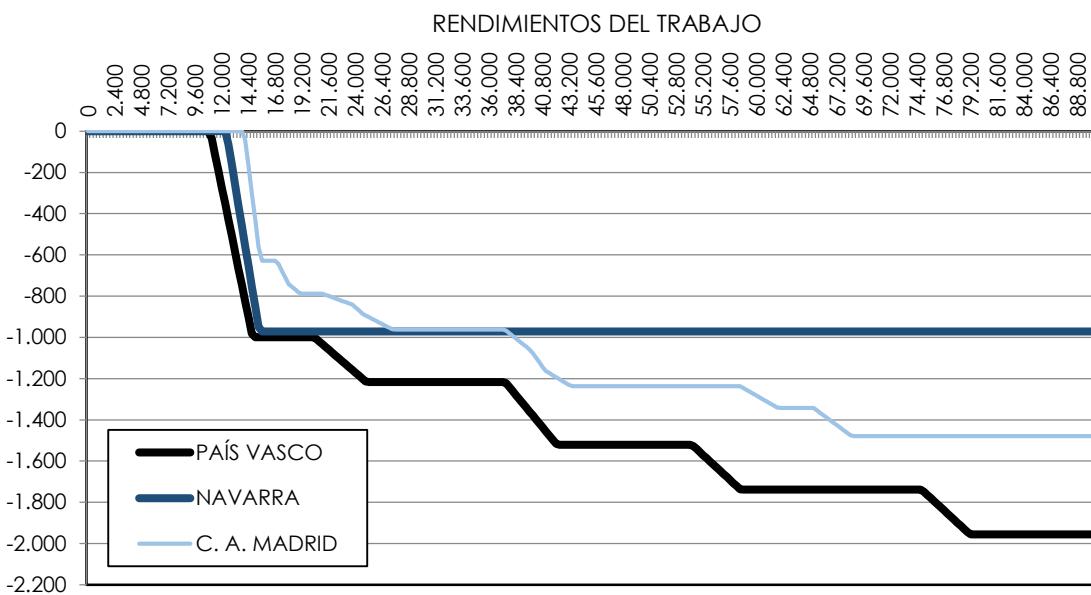
Mientras en Navarra los efectos en la cuota del IRPF son constantes para todo nivel de renta, en el País Vasco y la C. A. de Madrid, por tener un ejemplo de territorio común, los efectos aumentan con la renta, acompañando su aumento a los tipos marginales de la escala del Impuesto. En el País Vasco esta minoración de la cuota puede llegar a alcanzar los 2.130 en tributación conjunta y 1.850 euros en tributación monoparental, con un tipo marginal del 49%.

En algunos casos, estas repercusiones en la cuota son incluso superiores a las deducciones por descendientes:

- 603 euros por el primer descendiente (950 euros si es menor de 6 años).
- 747 euros por el segundo descendiente (1.094 euros si es menor de 6 años).
- 1.261 euros por el tercer descendiente (1.608 euros si es menor de 6 años).
- 1.350 euros por el primer y segundo descendientes (con 6 años o más de edad).
- 1.697 euros por el primer y segundo descendientes (uno < 6 años y otro de más edad).

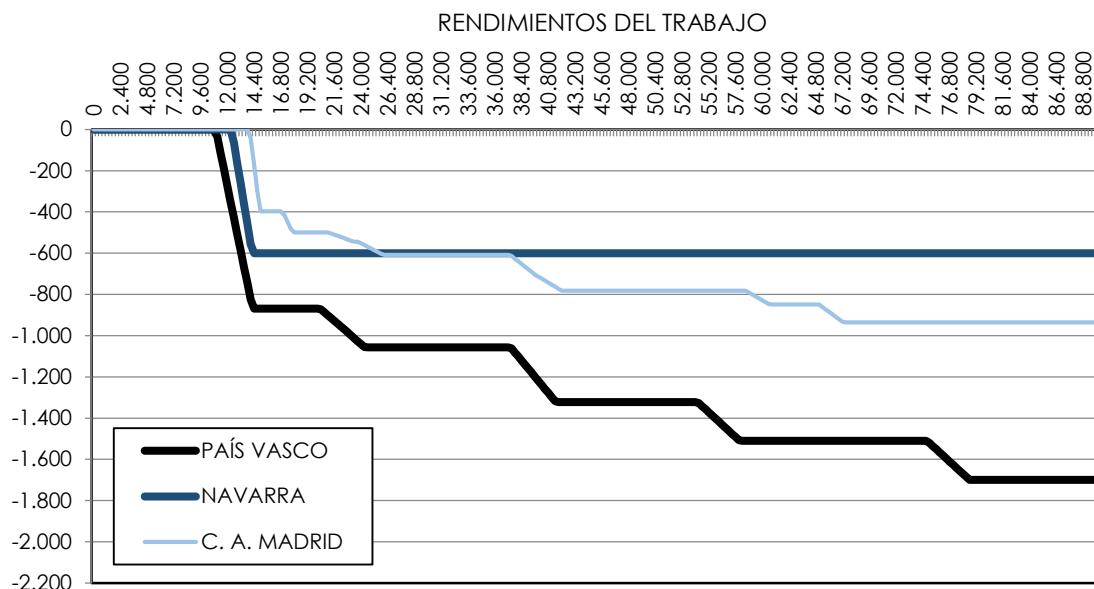
Minoración de la cuota del IRPF 2020 por tributación conjunta

(euros)



Minoración de la cuota del IRPF 2020 por tributación monoparental

(euros)

**13. CONCLUSIONES**

Con el análisis efectuado puede concluirse que las ayudas acumuladas por descendientes a cargo no son universales ni generales, que son distintas según las circunstancias e insuficientes para demasiadas unidades familiares.

Se trata de ayudas heterogéneas, desiguales, que responden a distintos orígenes y justificaciones. En ocasiones son exageradas o en otras exiguas, sin un propósito aglutinador o directamente son contradictorias, cuando no claramente regresivas.

Las ayudas y tratamientos parecen responder al confinamiento separado de distintos programas, en los que no siempre el protagonista es el descendiente, con sus propios aconteceres (nacimiento y evolución), que a su vez tienen sus propios propósitos y distintos progenitores, y que conviven, sin conexión, sin relacionarse, dando lugar a una amalgama de recursos sin un objetivo u objetivos comunes, claros e identificables.

De esta forma se consolida un tratamiento de las cargas familiares por hijos/as manifiestamente regresivo, apartado de la visión igualitaria que

corresponde al apoyo a las familias con descendientes a cargo, que olvida a quienes no obtienen suficientes rentas y, por tanto, no generan suficiente cuota IRPF, o que deja de lado a las madres que no son "cotizantes", y al mismo tiempo permite obtener beneficios fiscales y ayudas en el año de nacimiento del descendiente cercanas e incluso superiores a 20.000 euros.

Cabe hacer algunas matizaciones:

- En Navarra se han limitado los efectos del tratamiento de las prestaciones por nacimiento y cuidado de menor, mediante una deducción en cuota del 25% del importe de la prestación, que alcanza su máximo en torno a los 48.000 euros de rendimientos brutos del trabajo, para luego ir disminuyendo hasta hacerse cero cerca de los 100.000 euros de dichos rendimientos.

- En el País Vasco, la aplicación de prestaciones por nacimiento y descendientes a cargo, Decreto 30/205, aseguran la percepción de unas ayudas base para las unidades familiares con menos recursos, de 900 euros por el primer descendiente y 2.700 euros en tres pagos por el segundo descendiente,

así como 6.300 euros en siete pagos por el tercer descendiente y cada uno de los siguientes. En todo caso se exige solicitar las ayudas.

- En territorio común, de la aplicación de la deducción por maternidad con descendientes menores de 3 años (1.200 euros anuales por descendiente), se produce en la cuota diferencial, pudiendo, por tanto, resultar finalmente una cuota negativa, permitiéndose así el abono anticipado de la misma a razón de 100 euros al mes por cada descendiente, previa solicitud.

Se configura, de esta forma, como una ayuda a medio camino entre una deducción IRPF y una prestación económica, limitada solamente al colectivo de madres "cotizantes", con una carga burocrática y de gestión no menor.

REFLEXIONES SOBRE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

JAVIER ARMENTIA BASTERRA (*)

I. INTRODUCCIÓN.

Los Pactos de la Moncloa de 1977 recogían, en lo que ahora interesa, como una de sus directrices que “el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrá carácter global, personal y progresivo sustituyendo a los actuales Impuestos reales o de producto, que serán absorbidos por el mismo. La tarifa del Impuesto sobre la Renta tendrá carácter progresivo y los tipos efectivos que recaigan sobre las rentas modestas serán inferiores a los actualmente vigentes. Para alcanzar una aplicación general y del Impuesto, los tipos efectivos de gravamen serán, en todo caso, moderados, como respuesta paralela a la amplitud de la base y a la inexorable exigencia del cumplimiento del tributo.”¹

Poco después se aprobó la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. En esta Ley se regulaban, entre otras materias, el Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, el Impuesto extraordinario sobre determinadas rentas del trabajo personal, se introducían determinadas modificaciones en el Impuesto sobre el Lujo, se creaba el Fomento fiscal al empleo, se establecía la posibilidad de regularizar voluntariamente la situación fiscal, se modificaba el capítulo VI del Título III del Libro II del Código Penal que pasaba a titularse “Del delito fiscal”, se regulaba la elusión fiscal mediante sociedades y se hacía referencia al secreto bancario y a la colaboración en la gestión tributaria.

Posteriormente, la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguló el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta Ley era relativamente corta, si la comparamos con la actual, ya que disponía de

40 artículos. Pues bien, su artículo 29, incluido dentro de la sección dedicada a las “deducciones de la cuota”, regulaba una deducción del 15% por las inversiones realizadas en “la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente, sin que a estos efectos se puedan computar las cantidades que constituyan incrementos de patrimonio no gravados...La base de la deducción será la cantidad satisfecha en el período de la imposición”.

Seguidamente se señalaba que la aplicación de dicha deducción -junto con otros incentivos fiscales que preveía la propia Ley 44/1978- precisaba que “...el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición deba exceder del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo, por lo menos en la cuantía de la inversión realizada. A estos efectos, no se computarán las plusvalías o minoraciones del valor experimentadas durante el período de la imposición por los bienes que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.”

Por consiguiente, se observa que la Ley de 1978, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establecía una deducción de la cuota por inversión en la vivienda habitual.

Desde dicho momento hasta la actualidad la regulación de dicho Impuesto, lógicamente, ha cambiado y, por centrarnos en el tema que nos ocupa, no han faltado opiniones que o bien defendían la existencia de la deducción por inversión en la vivienda habitual del obligado tributario o bien se manifestaban claramente en contra de su existencia.

Pues bien, en el presente trabajo se va a analizar la deducción por inversión en vivienda habitual, en territorio de régimen común y en territorio foral, en concreto la regulación existente actualmente en Álava. A la vez se realizarán diferentes comentarios sobre esta cuestión.

¹ Documento de los Pactos de la Moncloa aprobado el 27 de octubre de 1977. Apartado II (Reforma fiscal), Letra A (Imposición sobre Personas Físicas), punto 1.

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

II. LA DEDUCCIÓN POR VIVIENDA HABITUAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DE TERRITORIO DE RÉGIMEN COMÚN.

Si comparamos la legislación de 1978, a la que acaba de hacerse referencia y que se caracterizaba por la existencia de una deducción por inversión en vivienda habitual entroncada en la propia estructura del Impuesto y aplicable por la generalidad de los contribuyentes, con la actualmente vigente, se puede concluir que, en territorio de régimen común, la operatividad de esta deducción ha sufrido una reducción importante.

En efecto, en la actual regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,² y sin perjuicio de lo que al respecto establezcan o puedan establecer las diferentes Comunidades Autónomas, no existe una deducción, en los términos que más adelante se determinan, por inversión en la adquisición de la vivienda habitual. Se dice que no existe este incentivo fiscal en lo que viene a conocerse como la estructura del tributo.

Y no existe ya que con efectos de 1 de enero de 2013 se suprimió dicha deducción, que estaba prevista en el artículo 68.1 de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Al suprimirse dicha deducción, se estableció un régimen transitorio que habilitaba y habilita a determinados contribuyentes a deducir por el concepto de que se trata. Este régimen transitorio se puede resumir de la siguiente forma:

a. ¿Quiénes pueden continuar aplicando la deducción que se comenta? La deducción por inversión en la vivienda habitual la pueden aplicar los siguientes contribuyentes:

- Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013.

² 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 los No Residentes y sobre el Impuesto sobre el Patrimonio.

- Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la construcción de su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013.

- Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades, también con anterioridad a 1 de enero de 2013, por obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual. En este caso se requiere o exige que estas obras se encuentren terminadas antes del 1 de enero de 2017.

- Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad con anterioridad a 1 de enero de 2013. También en este caso se requiere que estas obras o instalaciones se encuentren terminadas antes del 1 de enero de 2017.

b. ¿Cómo se aplica esta deducción, en el marco del régimen transitorio? Los contribuyentes citados podrán aplicar la deducción por inversión en la adquisición de la vivienda habitual en las mismas condiciones que hasta ese momento venían operando, o como dice el régimen transitorio "la deducción por inversión en vivienda habitual se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.1, 70.1, 77.1, y 78 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, sin perjuicio de los porcentajes de deducción que conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009³ hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma."

A este respecto es preciso señalar que, en la estructura actual de este tributo, la cuantía de la deducción por inversión en vivienda habitual se desglosa en dos tramos, el tramo estatal y el tramo autonómico.

³ Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

c. ¿Qué sucede con las personas que tenían pensado comprar una vivienda habitual y habían ido depositando cantidades en una cuenta ahorro vivienda, pero que todavía no la habían adquirido a la fecha de referencia? Para estos casos se establece que los contribuyentes que, antes del 1 de enero de 2013, hubieran depositado cantidades en cuentas ahorro vivienda para la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, podrán sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica devengadas en el ejercicio 2012 las deducciones practicadas hasta el ejercicio 2011, sin intereses de demora. Esta solución se aplica siempre que a 1 de enero de 2013 no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años desde la apertura de la cuenta, que existía para adquirir la vivienda habitual. Para los otros casos, esto es, para los que se hubiera rebasado dicho plazo de cuatro años, se aplicará la regla general de pérdida de incentivos fiscales por incumplimiento de los requisitos establecidos para su operatividad.

d. En todo caso, y como requisito complementario a lo anteriormente señalado, para poder aplicar este régimen transitorio se requiere que los contribuyentes hayan aplicado la deducción por esa vivienda en el ejercicio 2012 o en ejercicios anteriores, excepto que no la hayan podido practicar debido a que el importe invertido en la vivienda no haya superado cuantía exenta por reinversión o las bases de deducción de viviendas anteriores.

e. Finalmente indicar que, la base de esta deducción, con el límite de 9.040 euros, está formada por los siguientes conceptos:

(Importe satisfecho para la adquisición o rehabilitación + amortización del capital recibido en préstamo + intereses del préstamo + gastos derivados de esta financiación + gastos y tributos de la adquisición que hayan corrido a cargo del adquirente).

A esta base se aplica el porcentaje estatal y autonómico de la deducción.

De todo lo anterior se deduce que la deducción por inversión en vivienda, en lo que se refiere a la legislación del Estado, ha pasado de formar parte de la estructura del Impuesto, con la permanencia que ello implica, a formar parte de un régimen transitorio aplicable por contribuyentes que, en el momento del cambio normativo (esto es, antes del 1 de enero de 2013), venían disfrutando de esta deducción.

Por consiguiente, la deducción que se comenta ha perdido su carácter de generalidad y queda como residuo que poco a poco, desde el punto de vista operativo, se irá extinguendo.

Frente a esta posición, o regulación, se encuentra la legislación de los Territorios Históricos del País Vasco que sí tienen regulada, y aplicable con carácter general por todos los obligados tributarios, una deducción por inversión en vivienda habitual.

A efectos del presente trabajo, se va a tomar como referencia la normativa vigente en el Territorio Histórico de Álava, en concreto la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A la regulación de la deducción por inversión en vivienda habitual contenida en esta normativa se va a hacer referencia seguidamente.

Y se toma como referencia la normativa de Álava por disponer de una regulación más amplia, en cuanto a casuística se refiere, que la de los otros dos Territorios Históricos de Bizkaia y Gipuzkoa.

III. SOBRE LA EXISTENCIA DE LA DEDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE LA VIVIENDA HABITUAL.

De lo acabado de señalar se desprende que, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el incentivo fiscal por adquisición en la vivienda habitual tiene diferente tratamiento en función de la legislación de que se trate.

Las grandes objeciones a la existencia de este beneficio fiscal se pueden resumir de la forma que se expone a continuación.

1. Coste del incentivo fiscal.

El Consejo General de Economistas⁴, aporta los siguientes datos sobre el coste de determinados beneficios fiscales. En este sentido señala lo siguiente:

Coste de beneficios fiscales (en millones de euros)				
	2017	2018	% Δ 17-18	%
Deducción por alquiler vivienda habitual	76.800	64.380	-16,17	0,82
Deducción por inversión en vivienda habitual (régimen transitorio)	1.177.600	1.034.730	-12,13	13,19

En este cuadro general de beneficios fiscales (del que únicamente se ha trasladado al presente trabajo los relacionados con la inversión y alquiler de la vivienda habitual) se establece “el coste presupuestado de los beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El más cuantioso es el derivado de la tributación conjunta -1.117 millones de euros en 2018, seguido de la deducción por adquisición de vivienda que, aunque va decreciendo cada año,⁵ es de casi 1.035 millones...”

En esta misma dirección apunta, en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco, el informe del Observatorio Vasco de la Vivienda sobre “La Política Fiscal vinculada a la vivienda en la CAE: alcance e impacto del gasto fiscal”⁶, que concluye, en lo que ahora interesa, lo siguiente:

⁴ CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS. REAF ASESORES FISCALES. “Declaración de Renta y Patrimonio 2018.” Estudios. XXX Edición.

⁵ En los años analizados, la deducción por inversión en vivienda únicamente la pueden aplicar determinados contribuyentes por aplicación del régimen transitorio que se ha comentado anteriormente. En consecuencia, el coste de esta deducción cada vez será de menor importe.

⁶ OBSERVATORIO VASCO DE LA VIVIENDA. “La Política Fiscal vinculada a la vivienda en la CAE: alcance e impacto del gasto fiscal”.

“3. El impacto del gasto fiscal que suponen estos incentivos fiscales (se refiere a los incentivos fiscales por compra y alquiler de la vivienda) en el ámbito de la vivienda es considerable: 375 millones de euros que representan el 3,0% del conjunto de ingresos fiscales de los tres Territorios (se refiere a Álava, Bizkaia y Gipuzkoa) y el 0,6% del PIB vasco en 2015, porcentaje que duplica el registrado en el conjunto del Estado.

4. La mayor parte de este gasto se destina a incentivar la compra de vivienda. El gasto fiscal en 2015 asociado a la deducción por el pago de alquiler se situaba en 69 millones de euros en el conjunto de los tres Territorios, mientras que el gasto fiscal vinculado a la inversión en vivienda asciende a 306 millones de euros...⁷

5. Desde 2010 el gasto fiscal asociado a la deducción por alquiler se ha incrementado en la CAE⁸ en un 20%, mientras que el vinculado a la deducción por compra ha caído en un 28%...”

De los datos anteriores se extrae como conclusión que el coste de estas deducciones, especialmente la deducción por inversión en vivienda habitual, tiene un impacto económico para las arcas públicas de cierta relevancia.

2. El incentivo fiscal incrementa el precio de las viviendas.

¿Es posible que el incentivo fiscal genere un incremento del precio de la vivienda?

En el marco de la Unión Europea⁹ se señala que “las políticas públicas pueden alimentar o mitigar la creación de vulnerabilidades en el sector inmobiliario. En algunos Estados miembros, las medidas fiscales (por ejemplo, la posibilidad de

⁷ Esto es, el 18,40% corresponde a alquiler de vivienda y el 81,60% a la adquisición de vivienda.

⁸ Comunidad Autónoma del País Vasco.

⁹ COMISIÓN EUROPEA. Ficha temática del semestre europeo. Evolución del mercado de la vivienda. 22 de enero de 2019.

deducir los pagos de los intereses de la hipoteca) reducen el coste marginal de la adquisición de la vivienda, que, junto con los tipos bajos de interés y las expectativas de futuros incrementos del precio de la vivienda, pueden aumentar el potencial para las inversiones inmobiliaria especulativas de los hogares y los aumentos en el apalancamiento de los hogares...

La política fiscal en materia de vivienda puede configurar los incentivos para el mercado de la vivienda. En particular, las medidas fiscales afectan a la preferencia entre alquiler y compra. A este respecto hay dos tipos específicos de medidas con importancia. En primer lugar, el régimen fiscal puede inducir al endeudamiento favoreciendo así la propiedad de la vivienda. De hecho, más de un tercio de los Estados miembros tienen un régimen fiscal que subvenciona la financiación de la deuda hipotecaria, en particular a través de la deducibilidad de los intereses hipotecarios... En los últimos años se ha trabajado para reducir este tipo de medidas, pues suelen fomentar la subida de la vivienda y favorecer a los hogares de renta alta. En particular, los países en los que la deducibilidad de los intereses hipotecarios sigue siendo importantes, es decir, Bélgica, Dinamarca, los Países Bajos y Suecia, se caracterizan por un elevado endeudamiento de los hogares y han observado un aumento significativo de los precios de la vivienda..."

En la misma línea se manifiesta José García Montalvo que señala que "la desgravación fiscal a la compra de la vivienda reduce el coste de uso de la propiedad de una vivienda y, por tanto, altera sustancialmente la decisión entre compra y alquiler. La incidencia fiscal de la desgravación no se traslada efectivamente a una ayuda al comprador por el mecanismo de fijación de los precios de la vivienda, que está muy influida por la fase cíclica que atraviesa el sector. Mientras en las fases de estancamiento o crecimiento lento el precio se fija en función de los costes, en fase de boom el mecanismo de fijación de precios es muy diferente. El precio estará determinado por el máximo nivel de endeudamiento hipotecario que una familia media puede asumir dados sus ingresos, la extensión del préstamo y el

tipo de interés corriente (préstamos a tipo variable) ...en estas circunstancias una desgravación a la adquisición de la vivienda acaba trasladándose al precio y beneficiando a los constructores-promotores y a los propietarios del suelo."¹⁰

3. La deducción por adquisición de vivienda habitual beneficia a los contribuyentes con rentas más elevadas.

¿La deducción por inversión en vivienda habitual beneficia a los contribuyentes de manera diferente en función de su nivel de renta?

El referido informe del Observatorio Vasco de la Vivienda, sobre "La Política Fiscal vinculada a la vivienda en la CAE: alcance e impacto del gasto fiscal",¹¹ concluye señalando lo siguiente:

"8. ...la deducción por compra de vivienda beneficia en mayor medida a los niveles de renta medios y superiores. En cambio, la deducción por alquiler se concentra en las personas con un nivel de ingresos claramente inferior."

Esto es, se afirma que la deducción por adquisición de la vivienda habitual beneficia más a quienes tienen una más elevada (renta media o alta).

En esta misma línea se manifiesta el Banco de España y el Defensor del Pueblo. Así, un estudio realizado por el Banco de España¹² señala que "la proporción de población que reside en viviendas de alquiler en España es reducida en relación con la de las principales economías de la Unión Europea. No obstante, en los últimos años se aprecia una tendencia creciente del peso relativo del alquiler en el mercado residencial español, cuya mayor relevancia y dinamismo

10 GARCÍA MONTALVO, J. "La desgravación a la compra de vivienda en España: una reconsideración". Economistas. Año número 30. Número 131. 2012.

11 OBSERVATORIO VASCO DE LA VIVIENDA. "La Política Fiscal vinculada a la vivienda en la CAE: alcance e impacto del gasto fiscal".

12 BANCO DE ESPAÑA. "Evolución reciente del mercado del alquiler de vivienda en España". Artículos Analíticos. Boletín Económico 3/2019.

se concentra en determinados colectivos (fundamentalmente, hogares jóvenes, inmigrantes y trabajadores temporales). La dificultad de los colectivos con menor renta para incrementar sus ingresos por la aún elevada incidencia del desempleo, la escasa duración de los nuevos contratos laborales o la mayor relevancia de la jornada reducida habrían aumentado la demanda de alquiler residencial, especialmente entre los hogares jóvenes."

Esto es, se pone de manifiesto que existen colectivos con determinadas connotaciones, especialmente su nivel de renta, que hace que se decanten por el alquiler de la vivienda.

Por su parte, un estudio del Defensor del Pueblo¹³ establece las siguientes posibilidades de los diferentes grupos a la hora de acceder a una vivienda. A este respecto se señala lo siguiente:

"Un primer grupo -reducido y poderoso- lo forman quienes adquieren una vivienda como inversión, desplazando hacia este activo los ahorros que mantenían en otros. Este tipo de inversores son españoles y también extranjeros, europeos e iberoamericanos.

El segundo grupo lo integran quienes tienen una renta suficiente para que las entidades financieras les proporcionen el correspondiente crédito hipotecario.

El tercer grupo, que aparece con la crisis, es a la vez heterogéneo y numeroso. Está integrado por múltiples colectivos: las familias con menores a cargo o con personas con discapacidad; las mujeres víctimas de la violencia de género; las mujeres solas con cargas familiares; las familias constituidas por personas que están en desempleo o que perciben una baja retribución; los jóvenes que no han podido alcanzar la emancipación residencial; los llamados trabajadores de la pobreza, aquellas personas que con el salario que perciben no llegan a final del mes.

¹³ DEFENSOR DEL PUEBLO. "La vivienda protegida y el alquiler social en España." Separata del volumen II del informe anual 2018. Madrid 2019.

Este tercer grupo aglutina a un conglomerado de ciudadanos desprotegidos que, a la hora de ser demandantes de viviendas, aparecen en pésimas condiciones socioeconómicas...

Un cuarto grupo de demandantes ha hecho acto de presencia: los inmigrantes... los inmigrantes vuelven a España, necesitando viviendas. Las opciones que se les presentan resultan similares a las que tienen los ciudadanos españoles. Comprar una vivienda les resulta complicado, por lo que el alquiler, en principio, pasa a ser la fórmula más adecuada."

En conclusión, la cuantía de la renta determina la opción entre comprar vivienda o acudir al alquiler.

Finalmente se quiere reflejar la opinión de José García Montalvo que señala que la justificación de la existencia de la deducción por inversión en vivienda es "...distribucional: la desgravación podría favorecer el acceso a la vivienda de determinados grupos de población que por su nivel de renta no podrán acceder de otra forma, o para equilibrar la relación comprar frente a alquilar en situaciones donde el alquiler está subsidiado para grupos de población de bajos recursos. En todo caso, la información de los países que no tienen subsidios o desgravación a la compra de viviendas indican que la tasa de propietarios aumenta, lógicamente, con el nivel de renta."¹⁴

4. Conveniencia de incentivar el alquiler frente a la compra de la vivienda habitual.

La incentivación fiscal de la compra de la vivienda habitual siempre ha tenido como incómodo vecino la figura del alquiler de ésta.

El Banco de España¹⁵ señala que "la fiscalidad de la vivienda ha sufrido reformas en los últimos

¹⁴ GARCÍA MONTALVO, J. "La desgravación a la compra de vivienda en España: una reconsideración". Economistas. Año número 30. Número 131. 2012.

¹⁵ BANCO DE ESPAÑA. "Evolución reciente del mercado de la vivienda en España". Pana Alves y Alberto Urtasun. Boletín Económico 2/2019. Artículos analíticos.

años. La deducción por inversión en vivienda habitual fue suprimida, por última vez, a partir del 1 de enero de 2013. Adicionalmente se han incrementado tanto los impuestos sobre tenencia de vivienda como los de compra (en concreto, el de transmisiones patrimoniales de algunas CCAA, y el IVA, en todas), de forma que su peso sobre el PIB se ha incrementado en España en estos años. Estos cambios serían los más relevantes en relación con la reducción del sesgo impositivo a favor de la compra de vivienda frente al alquiler, ya que los beneficios fiscales sobre el alquiler para los hogares continúan siendo reducidos en la comparativa internacional.”

A estos efectos, y como mera información, se señalan los siguientes datos del Observatorio de Vivienda y Suelo,¹⁶ según la información procedente de los depósitos de fianzas de las Comunidades Autónomas en el año 2018. Este Observatorio publica los precios medios de las fianzas por alquiler de viviendas por provincias. De estos datos se traen a colación los siguientes:

Provincia	Fianza media/mes (en euros)
Madrid	819
Barcelona	769
Bizkaia	652
León	398
Ourense	384
Teruel	376
Lugo	336

Por su parte, el Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana señala que el valor tasado medio de la vivienda libre con más de cinco años de antigüedad se sitúa, en el año 2017 para el conjunto del Estado, en 1.550,70 euros. Y, dicho valor tasado medio de la vivienda libre con hasta cinco años de antigüedad, en el mismo año y espacio, se sitúa en 1.804,40 euros. Por lo que se refiere a la vivienda protegida, el referido valor se sitúa en 1.128,30 euros.¹⁷

¹⁶ OBSERVATORIO DE VIVIENDA Y SUELO. Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana. Boletín número 31. 3T de 2019.

¹⁷ <https://www.lamoncloa.gob.es/>

IV. LAS GRANDES LÍNEAS DE LA DEDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE LA VIVIENDA HABITUAL EN ÁLAVA.

La deducción por adquisición de vivienda habitual, contenida en el artículo 87 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente en Álava, se puede resumir de la forma que se hace a continuación.

1. Concepto de vivienda habitual.

Dado que esta deducción pivota sobre la vivienda habitual, es preciso conocer qué se entiende por la misma, supuesto que su adquisición genera el derecho a la aplicación de aquélla.

¿Qué se entiende por vivienda habitual? La normativa señala que tienen esta consideración aquellas viviendas en las que el contribuyente reside durante un plazo continuado de tres años.

¿Qué sucede si pasado este plazo de tres años la vivienda deja de ser habitual, pero aún se tienen cantidades pendientes de pago, por ejemplo, de un préstamo hipotecario? La normativa resuelve esta cuestión señalando que la vivienda que haya tenido carácter de vivienda habitual pierde esta consideración a partir del momento en que el contribuyente deja de residir en la misma y, consecuentemente, ya no podrá deducir más por dicha vivienda.

La pérdida de esta condición, una vez transcurridos tres años, no obligará a devolver ninguna cantidad previamente deducida, puesto que la vivienda ha adquirido la condición de habitual y, por tanto, lo deducido, bien deducido está. Lo que ocurre es que, por esta vivienda, que ha dejado de ser habitual, ya no podrán deducirse las cantidades que se satisfagan para su adquisición una vez que haya dejado de ser la vivienda habitual.

¿Este plazo de tres años admite excepciones? La respuesta a este interrogante es positiva. Esto es, se considera que la vivienda tiene (o ha tenido) tal consideración cuando, a pesar de no haber

transcurrido el citado plazo de tres años, se produzca el fallecimiento del contribuyente o se produzcan circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda.

La propia normativa enumera algunas de estas circunstancias. Así, se citan expresamente la inadecuación de la vivienda al grado de discapacidad del contribuyente, o de un ascendiente, descendiente, cónyuge o pareja de hecho, que conviva con el contribuyente, o de alguna persona que genere el derecho a practicar la deducción de la cuota íntegra por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la separación matrimonial o extinción de la pareja de hecho, el traslado laboral, la obtención de primer empleo o de otro empleo o la existencia de circunstancias de carácter económico que impidan satisfacer el pago de la vivienda en el citado plazo.

En este punto hay que resaltar que lo importante no es la relación de ejemplos enumerados por la normativa, sino que lo esencial es la regla general que permite que la vivienda no pierda el carácter de habitual a pesar de no haber transcurrido el plazo de tres años, siempre que existan circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda.

El problema es determinar cuándo, al margen de las expresamente enumeradas por la normativa, existen circunstancias que necesariamente exigen el cambio de vivienda. Es más, se puede discutir si estas circunstancias han de analizarse y resolverse desde una posición objetiva o, por el contrario, debe tenerse en cuenta la circunstancia concreta del contribuyente. Personalmente me inclino a pensar que el análisis de estas circunstancias, sin perjuicio de la lógica objetivación, no debe excluir el análisis subjetivo del caso de que se trate y ello, fundamentalmente, porque la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas califica a este tributo¹⁸ de naturaleza “personal y subjetiva”.

18 El artículo 1 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señala expresamente lo siguiente: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de

Naturalmente, en estos casos, sucede lo mismo que se ha señalado anteriormente, esto es, lo deducido por dicha vivienda está bien deducido, pero al dejar de ser vivienda habitual, ya no cabrá aplicar por la misma la deducción por el concepto que se comenta.

Volviendo al concepto de vivienda habitual cabe preguntarse qué sucede en los casos en que, por ejemplo, una persona adquiere una vivienda unifamiliar que tiene piscina, frontón, etc. ¿Cuáles son los elementos por los que cabe aplicar esta deducción?

La respuesta que ofrece la normativa foral es considerar que “no formarán parte del concepto de vivienda habitual los jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas, los garajes y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, excepto en los casos en que los mismos formen con la vivienda una finca registral única.”

Esto es, a sensu contrario, si dichos elementos que no constituyen la vivienda propiamente dicha forman una finca registral única, el contribuyente puede deducir por todos los conceptos. Esta solución normativa, que en principio puede parecer una aberración, se amortigua con la existencia del límite plurianual de 36.000 euros a que se hace referencia seguidamente. Baste ahora con señalar que al existir una cantidad o importe máximo a deducir por contribuyente por el concepto de adquisición de vivienda habitual y que abarca o alcanza a todos los períodos impositivos en que se aplica este incentivo fiscal (lo que se acaba de denominar como “límite plurianual”), la adquisición de una vivienda con un elevado coste no determina la incentivación fiscal de toda esa vivienda.

Cabe también preguntarse si es posible que una unidad familiar pueda tener dos viviendas habituales. Aunque sobre esta cuestión se volverá posteriormente, la normativa, sin perjuicio de lo que luego se señalará, no permite esta situación.

carácter directo y naturaleza personal y subjetiva que grava la renta de las personas físicas en los términos previstos en esta Norma Foral.”

Así, se establece expresamente, que "en los supuestos en los que los miembros de la unidad familiar sean titulares de más de un bien inmueble urbano, se entenderá que sólo uno de ellos tiene la consideración de vivienda habitual. A tal efecto, tendrá esta consideración aquélla en la que la unidad familiar tenga su principal centro de intereses vitales, relaciones personales, sociales y económicas."

Esto es, no se permite a la unidad familiar que decida cuál de sus viviendas tiene la consideración de habitual, sino que la normativa establece el criterio para catalogar a una de ellas como habitual: aquélla en la que la unidad familiar tenga su principal centro de intereses vitales, relaciones personales, sociales y económicas.

Evidentemente, esta regla, como sucede con la determinación de la residencia habitual -como criterio o punto de conexión para determinar la Administración competente y la normativa que resulta de aplicación-, no está exenta de dificultades. Habrá que estar a cada caso para concretar la aplicación de dicho precepto.

También señala la normativa tributaria que se entiende por adquisición de vivienda la adquisición de su plena propiedad, si bien es posible que la misma se comparta con otros cotitulares.

Finalmente indicar, como reflexión general sobre la propia deducción por inversión en vivienda habitual, que un artículo de la Norma Foral más el correspondiente desarrollo reglamentario, no puede agotar la multitud de supuestos que presenta la realidad social. Es por ello fundamental, a la luz de los criterios de interpretación contenidos en el Código civil¹⁹, que la resolución de las cuestiones planteadas en la relación Administración-administrados deba tener presente que, si la normativa establece una deducción, en este caso, por adquisición de la vivienda habitual,

19 Artículo 3.1 del Código civil: "Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas."

lo que el legislador pretende es que quién adquiera la misma, proceda a su deducción. Por el contrario, si lo que se adquiere no es la vivienda habitual, en sí misma considerada, el obligado tributario no generará el derecho a su aplicación.

Así, por ejemplo, si una persona, para adquirir su vivienda habitual, solicita un préstamo que, sumado a las aportaciones realizadas con sus fondos propios, supera el precio de adquisición más los correspondientes gastos asociados a la compraventa -Impuesto indirecto que resulte de aplicación²⁰, gastos de Notaría y Registro de la Propiedad, etc.-, evidentemente no podrá deducir por, al menos, ese exceso que a buen seguro habrá tenido otro objeto diferente que la adquisición de la vivienda propiamente dicha.

En el otro extremo, la Administración no debería impedir la aplicación de la deducción a los contribuyentes que realmente sí han adquirido su vivienda habitual. Como ejemplo ilustrativo se trae a colación la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 31 de enero de 2019.^{21 22}

En este caso el contribuyente impugnó una resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid solicitando la anulación de la liquidación practicada por la Administración Tributaria y manifestando que las especificidades de su profesión reducían considerablemente el tiempo de presencia física en la vivienda, que quedaba limitado a la pernocta, cuando ello era posible, al desayuno y a una rápida cena. Si a lo anterior se une que no convive con ninguna otra persona en la vivienda, la conclusión más razonable es que los consumos de electricidad sean reducidos.

Manifiesta, con gran acierto el contribuyente, y precisamente esta argumentación se relaciona

20 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o Impuesto sobre el Valor Añadido.

21 TSJM de 31 de enero de 2009. Sección número 5 de lo Contencioso-Administrativo. Procedimiento ordinario 477/2017.

22 En la misma línea la Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana. Reclamación número 46-09791-2016, de 25 de noviembre de 2016.

directamente con la manifestación de partida que he realizado, que ni la Ley ni el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas condicionan la calificación de un inmueble como vivienda habitual, ni la aplicación de la deducción, a la existencia de unos consumos mínimos de electricidad.

Por su parte, la Administración del Estado alegó que existe un indicio del consumo real de energía que ilustra su incompatibilidad con la residencia habitual. En este sentido, se alega que el Informe final del análisis de consumo energético del sector residencial en España, elaborado por el Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía (IDAE) dependiente del Ministerio de Industria, establece un consumo medio de energía por hogar de 10.521 Kwh al año. De esos 10.521 kwh anuales, se desprende que 3.757,5 kwh corresponde a consumo eléctrico y 6.763,5 kwh a consumo de combustible. En el caso enjuiciado el consumo es de 125 Kw, lo que hace concluir a la Administración del Estado que no se producen consumos suficientes para que el inmueble por el que practica deducción sea habitado de manera permanente, sino ocasional. En consecuencia, no se puede considerar la vivienda por la que se practica deducción como vivienda habitual, por lo que procede eliminar la misma.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid argumenta en su sentencia que los documentos aportados por el interesado avalan suficientemente que el recurrente tiene dicha vivienda y que constituye su domicilio habitual aun cuando su uso, por razones de su profesión y por vivir solo, no sea el ordinario de una familia y ello porque las declaraciones ante órganos oficiales le vinculan con efectos jurídicos, no aparece como titular de inmueble distinto por su profesión, ni tampoco como particular por lo que, salvo que comparta vivienda, lo que no consta, su domicilio será el que consta en su empadronamiento. Y concluye afirmando que en una valoración conjunta de la prueba documental obrante en autos y en el expediente administrativo, resulta que el interesado ha logrado justificar los hechos constitutivos del derecho que pretende hacer valer y que la Administración ha negado indebi-

damente que la vivienda hubiera sido habitada de manera efectiva y con carácter permanente durante el tiempo pretendido por el actor, de forma que habiéndose acreditado dicha residencia desde la adquisición de la vivienda, se procede a estimar íntegramente el recurso planteado por el contribuyente.

Como tema tangencial, cabe apuntar que el concepto de vivienda habitual sirve tanto para la deducción por inversión en la vivienda habitual como para la deducción (que también existe en territorio foral) por alquiler de la vivienda habitual (deducción a practicar por el arrendatario). Tener el mismo concepto de vivienda habitual para estos dos incentivos fiscales precisa no hacer una interpretación estricta del mismo, en el caso de la deducción por alquiler, ya que de otro modo quién no residiera de manera continuada en la misma durante tres años correría el peligro de ver perdida la deducción por alquiler de la misma.

Ciertamente que, en todo caso y para evitar una indebida aplicación de la normativa, se puede interpretar que han surgido circunstancias que exigen el cambio de la vivienda alquilada (por ejemplo, por necesitar el arrendador la vivienda para sí). Circunstancias que, en la normativa, no constituyen una lista cerrada, tal como se ha señalado anteriormente, y que permiten hacer una interpretación "flexible" a fin de no privar de la deducción por alquiler a supuestos dignos de protección (como, por ejemplo, el cambio de vivienda por encontrar otra de un precio más interesante para el arrendatario).

2. Supuestos asimilados a la adquisición de vivienda.

Tal como se ha señalado la deducción gira en torno a la adquisición de vivienda. A este supuesto de adquisición se asimilan otros casos que, de producirse, generan el mismo derecho de aplicación de este incentivo fiscal.

Estos supuestos son, a parte de los que se pueden especificar reglamentariamente, los siguientes:

- Rehabilitación. Así, generan derecho a la deducción las cantidades destinadas a la rehabilitación de la vivienda habitual.

A estos efectos, por rehabilitación se entiende de las obras realizadas por el propietario en su vivienda habitual siempre y cuando haya sido dictada la oportuna resolución calificando o declarando las mismas como actuación protegida en virtud de lo dispuesto en la normativa aprobada por el Gobierno Vasco o en virtud de la aplicación, en su caso, de la legislación estatal.

- Cuentas vivienda. También generan derecho a la deducción las cantidades depositadas en entidades de crédito en cuentas que cumplan determinados requisitos de formalización y disposición.

Ahora bien, se precisa que las cantidades depositadas en estas cuentas y que han sido deducidas de forma efectiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se destinen, antes del transcurso de seis años a contar desde la fecha de apertura de la cuenta, a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

El destino de las cantidades ingresadas en este tipo de cuentas en el plazo máximo de 6 años tiene una excepción: el fallecimiento del contribuyente antes de la finalización de dicho plazo; en este caso no se entenderá incumplido el citado plazo de seis años.

3. Base de la deducción.

El incentivo fiscal que se comenta consiste, simplificando, en un porcentaje que se detalla seguidamente, que se aplica sobre la base de la deducción.

Esta base de la deducción está formada por los siguientes componentes:

(Cantidades invertidas en la adquisición de la vivienda + gastos originados por dicha adquisición + intereses satisfechos por la utilización de capitales ajenos destinados a la adquisición de dicha vivienda habitual + gastos de esta financiación ajena) – (importe de las subvenciones que el contribuyente haya recibido para la compra o rehabilitación de la vivienda que se encuentren exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

4. Régimen general de la deducción.

Esta deducción dispone de un régimen general y de dos regímenes especiales. Estos regímenes especiales los pueden aplicar, con los matices que se indican seguidamente:

- por una parte, las personas que residen en términos municipales con menos de 4.000 habitantes y
- por otra parte, los menores de 30 años y los titulares de familia numerosa.

Comenzando por el régimen general, hay que señalar que los contribuyentes pueden aplicar, a la base de la deducción antes señalada, el porcentaje de deducción del 18% por la adquisición de la vivienda habitual.

Ahora bien, la deducción máxima anual, por la suma de los conceptos que componen la base de la deducción, es de 1.530 euros. Esto es la base máxima de la deducción, por todos los conceptos antes señalados, es de 8.500 euros.

Esto es:

$$8.500 \text{ (base máxima de deducción)} \times 18\% \text{ (deducción)} = 1.530 \text{ € (importe máximo de deducción anual)}$$

5. Régimen especial en caso de residencia en municipios de menos de 4.000 habitantes.

La deducción anterior es del 20% para los contribuyentes que fijen su residencia habitual en un término municipal de Álava que cuente con menos de 4.000 habitantes.

En este caso, la deducción máxima anual, por la suma de los conceptos deducibles, es de 1.836 euros, lo que se corresponde con una base máxima de deducción de 9.180 euros.

En efecto:

$9.180 \text{ (base máxima de deducción)} \times 20\% \text{ (deducción)} = 1.836 \text{ euros (importe máximo de deducción anual)}$.

Aunque la Norma Foral del Impuesto hace referencia a los contribuyentes que fijen su residencia en dichos términos municipales, hay que tener en cuenta que este mismo régimen también se aplica a quienes ya viven en dichos términos municipales y están invirtiendo en la adquisición de su vivienda habitual. Así se expresa la Instrucción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el ejercicio 2018 aprobada por la Dirección de Hacienda de la Diputación Foral de Álava, al señalar que tienen derecho a la deducción incrementada tanto los contribuyentes que fijen por primera vez su residencia en estos municipios con posterioridad al establecimiento de este régimen especial, como los que con anterioridad ya venían residiendo en los mismos.²³

La cuestión que plantea este régimen especial consiste en determinar cuándo se entiende que una persona física tiene su residencia habitual en un término municipal de Álava de menos de 4.000 habitantes.

La normativa señala que para poder aplicar este régimen especial de deducción se requiere que se ubique en el término municipal de referencia su principal centro de intereses, entendiendo por tal la ubicación, entre otras, de sus relaciones personales, sociales, sanitarias y educativas.

Esto es, la normativa lo que pretende es que el contribuyente mantenga unos lazos estrechos

²³ Instrucción 3/2019, de 11 de abril, de la Dirección de Hacienda, por la que se establecen, para el ejercicio 2018, determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo. Se hace referencia a la Instrucción de 2018, por ser la última aprobada a la fecha de cierre de este trabajo.

con el término municipal de referencia, de tal forma que, en su supuesto de tener hijos en edad de escolarización, los mismos acudan a los centros correspondientes de dicho término municipal. Igualmente, que su centro sanitario sea el que corresponde al término municipal, etc.

6. Régimen especial aplicable a los contribuyentes menores de 30 años y a los titulares de familia numerosa.

En estos casos hay que diferenciar según que los beneficiarios de este régimen especial residan en un municipio de Álava de más de 4.000 habitantes o en un municipio de menos de este número de habitantes.

a. Menores de 30 años y titulares de familia numerosa que residen en un municipio de Álava de más de 4.000 habitantes.

En este caso, el porcentaje de deducción es del 23%, excepto en los casos en que la deducción proceda del depósito en cuentas vivienda para la posterior adquisición de la vivienda habitual. En los casos en que resulte que el contribuyente tiene una cuenta ahorro vivienda lo que procede es aplicar el régimen general de esta deducción.

Por su parte, la deducción máxima anual es de 1.955 euros, excepto en los casos señalados en que la deducción proceda del depósito en cuentas vivienda para la posterior adquisición de la vivienda habitual. Esto es, la base máxima de la deducción asciende a la cantidad de 8.500 euros.

De esta forma:

$8.500 \text{ (base máxima de deducción)} \times 23\% \text{ (deducción)} = 1.955 \text{ euros (importe máximo de deducción anual)}$.

¿Qué sucede en el supuesto de que la unidad familiar opte por la tributación conjunta y existan varias personas con derecho a aplicar esta deducción, unas con edad inferior a 30 años y otras con edad superior a 30 años? Para estos casos se establece la aplicación, en la modalidad de

tributación conjunta, de la situación más beneficiosa para el contribuyente, esto es, se aplicará el porcentaje del 23% y el límite máximo anual de deducción será de 1.955 euros, excepto, claro está, que la deducción proceda del depósito en cuentas vivienda para la posterior adquisición de la vivienda habitual.

b. Menores de 30 años y titulares de familia numerosa que residen en un municipio de Álava de menos de 4.000 habitantes.

En estos casos, las especialidades de este régimen especial son las siguientes:

- Por una parte, el porcentaje de esta deducción es algo mayor, en concreto del 25%, excepto, como en el supuesto anterior, en los casos en que la deducción proceda del depósito en cuentas vivienda para la posterior adquisición de la vivienda habitual. Al igual que antes, en caso de operar esta excepción, procederá la aplicación del régimen general de la deducción.
- Por otra parte, la deducción máxima anual es de 2.346 euros, con la misma excepción señalada anteriormente (esto es, los casos en que la deducción proceda del depósito en cuentas vivienda para la posterior adquisición de la vivienda habitual). Esto es, la base máxima de la deducción asciende a 9.384 euros.

De esta forma:

$$9.384 \text{ (base máxima de deducción)} \times 25\% \text{ (deducción)} = 2.346 \text{ euros (importe máximo de deducción anual).}$$

Y al igual que en el caso anterior, si se tributa de forma conjunta y existen varias personas unas con edad inferior a 30 años y otras con edad superior, se aplicarán los porcentajes del 25% y el límite de 2.346 euros, excepto en los casos en que la deducción proceda del depósito en cuentas vivienda para la posterior adquisición de la vivienda habitual.

7. Cuadro resumen de los porcentajes de deducción, base anual máxima de ésta y límites anuales de los diferentes regímenes.

Como resumen, se puede realizar el siguiente esquema de los regímenes acabados de comentar (cantidades en euros):

	Régimen general	<30 años y Fam. Numerosas		
		<4.000 hab.	>4.000 hab.	<4.000 hab.
% deducción	18%	20%	23%	25%
Base máx. deducción	8.500	9.180	8.500	9.384
Lim. anual deducción	1.530	1.836	1.955	2.346

8. Límite plurianual de la deducción.

Junto al límite máximo anual de deducción, se establece un límite plurianual o, si se prefiere, un límite máximo de deducción para el conjunto de los períodos impositivos del Impuesto. Este límite es de 36.000 euros.

La normativa lo que hace es atribuir a cada contribuyente un crédito individual de 36.000 euros que es la cantidad máxima que se puede deducir, en el conjunto de los períodos impositivos del Impuesto, por la adquisición de la vivienda habitual. Y cuando se dice adquisición de la vivienda habitual no se está haciendo referencia ni a la primera vivienda, ni a sólo una vivienda. El contribuyente podrá "gastar" los 36.000 euros en varias viviendas, si le da para ello, eso sí, siempre que todas tengan la condición de vivienda habitual.

En base a este límite plurianual, el obligado tributario, a medida que se aplica deducciones por inversión en la adquisición de la vivienda habitual, va minorando dicho límite de 36.000 euros y en el momento en que el mismo llega a cero, ya no podrá aplicar más deducción por este concepto.

O dicho en palabras de la normativa foral de Álava: la suma de los importes deducidos por cada contribuyente por la deducción por inversión en vivienda habitual, a lo largo de los suce-

sivos períodos impositivos, no podrá superar la cifra de 36.000 euros.

Por otra parte, y para evitar la doble aplicación de incentivos fiscales sobre la misma cantidad, este límite plurianual de 36.000 euros también se minora en el resultado de aplicar el 18% a la ganancia patrimonial que ha quedado exenta por aplicación del incentivo fiscal establecido para el caso en que se produzca la reinversión en otra vivienda habitual del importe obtenido en la enajenación de la "anterior" vivienda habitual.

Ejemplo:

Una persona adquirió una vivienda habitual por la que ha ido deduciendo en diferentes períodos impositivos hasta un importe acumulado de 18.934 euros. Esta vivienda habitual la transmite obteniendo una ganancia patrimonial de 90.000 euros. Se acoge a la exención de esta ganancia patrimonial al reinvertir el importe total obtenido en la adquisición de otra vivienda habitual. Además, por esta segunda vivienda, que también puede catalogarse como habitual, pide un préstamo hipotecario por el que abona, en el mismo período impositivo de declaración, la cantidad de 3.000 euros de amortización y 2.500 euros de intereses.

Este contribuyente tiene el siguiente importe máximo plurianual a deducir:

Límite plurianual	36.000 €
Cantidad gastada por deducciones practicadas en períodos impositivos anteriores	18.934 €
Límite restante (la diferencia)	17.066 €
Minoración por ganancia patrimonial exenta (90.000 x 18%)	16.200 €
Límite anual que queda para deducir	866 €

En consecuencia, a este contribuyente le quedará para deducirse por la segunda vivienda habitual un máximo de 866 euros. Como en el ejercicio de autoliquidación ha satisfecho 3.000 euros en concepto de amortización y 2.500 euros en concepto de intereses, y suponiendo que le resulte de aplicación el régimen general, podrá deducir lo siguiente:

$$(3.000 + 2.500) \times 18\% = 990 \text{ euros.}$$

Ahora bien, no podrá aplicar toda esta deducción (990 euros) ya que sólo le queda de crédito para la deducción la cantidad de 866 euros. Esta es la cantidad que podrá deducir. Y los ejercicios siguientes ya no podrá deducir nada al haber agotado el límite de 36.000 euros.

En este ejemplo puede verse que en el mismo ejercicio coincide la minoración del crédito vivienda de 36.000 euros por aplicación, por una parte, de la ganancia patrimonial exenta por reinversión en vivienda habitual y, por otra parte, por nueva inversión en otra vivienda. Y la coexistencia de ambos conceptos llevan a la extinción del límite plurianual de la deducción...

...En este punto cabe preguntarse si se aplica primero, como se ha hecho en el ejemplo, la minoración consecuencia de la exención de la ganancia patrimonial o, por el contrario, primero se aplicaría la deducción generada ese año y, posteriormente, se minoraría el límite plurianual con la ganancia patrimonial exenta por reinversión. Evidentemente esta segunda posibilidad beneficiaría al contribuyente.

La respuesta que ofrece la legislación es la indicada en este ejemplo. Por tanto, primero se opera con la ganancia patrimonial exenta y, después, si queda crédito de deducción por vivienda habitual, opera la deducción generada en el propio ejercicio.

Llegados a este punto cabe preguntarse qué relación existe entre el límite plurianual de deducción (36.000 euros) y los diferentes porcentajes de deducción en función del régimen que resulte aplicable al contribuyente.

Pues bien, se puede afirmar que, dado que el límite máximo plurianual de deducción es igual para todos los contribuyentes, independientemente del régimen que apliquen, lo que consiguen quienes tienen unos porcentajes especiales de deducción es una mejora financiera en la medida que podrán deducir más rápidamente por vivienda habitual y, en consecuencia, llegarán antes a consumir el crédito plurianual de 36.000 euros.

En efecto, en el siguiente cuadro se observa la base máxima de deducción por vivienda en el conjunto de los períodos impositivos y el tiempo en que consumirán el crédito de 36.000 euros. A efectos de este cuadro, hay que tener en cuenta lo siguiente:

- Se va a suponer que cada período impositivo se ha deducido sobre la base máxima permitida.
- Se ha redondeado por exceso para hacer referencia al número de períodos impositivos en que cabría aplicar la deducción.
- En el caso del régimen aplicable a los menores de 30 años, es muy difícil que se produzca el resultado que marca el cuadro ya que, al cumplir los 30 años, pasará a poder deducir por el régimen general, excepto que resulte de aplicación el régimen esta-

blecido para residentes en municipios de menos de 4.000 habitantes o sea titular de familia numerosa.

Este cuadro, partiendo y recogiendo el anterior para así tener una visión global, es el siguiente (cantidades en euros):

	Rég. general	<4.000 hab.	<30 años y Fam. Numerosas	>4.000 hab.	<4.000 hab.
% deducción	18%	20%	23%	25%	
Base máx. deducción	8.500	9.180	8.500	9.384	
Lim. anual deducción	1.530	1.836	1.955	2.346	
Base global deduc.	200.000	180.000	*156.522	144.000	
Años de deducción	24	20	19	16	

* 156.521,74.

9. Disposición aplicable en los casos de existencia de decisión judicial sobre el pago de la vivienda.

Puede suceder que exista una disposición o decisión judicial que establezca la obligación de satisfacer cantidades para el pago de la vivienda familiar a cargo exclusivo de un contribuyente. Posteriormente se indica porqué se hace referencia, en lugar de a vivienda habitual, a vivienda familiar.

Pues bien, en estos casos, este contribuyente al que se ha impuesto la obligación de pago de la vivienda podrá deducir, en su autoliquidación del Impuesto, por el concepto de inversión en la vivienda habitual.

La aplicación de esta deducción por dicho contribuyente minora su límite plurianual de 36.000 euros y, caso de que a su vez esté comprando otra vivienda habitual para sí mismo, podrá aplicar la deducción que se comenta sin que el límite anual se incremente y, también, minorando el importe deducido del referido límite plurianual

Si la obligación de pago de la vivienda se establece respecto de ambos contribuyentes, la deducción por inversión en vivienda habitual se practicará en la autoliquidación de cada uno en la proporción que corresponda. Naturalmente serán aplicables los límites establecidos a que se ha hecho referencia anteriormente.

Hay que tener en cuenta que en este punto la normativa hace referencia a la vivienda familiar. Y utiliza este término de "familiar", en lugar del de "habitual", ya que puede suceder que quién tenga que satisfacer cantidades de pago de la vivienda no sea la persona que reside en ella, sino que, por ejemplo, al separarse de su cónyuge, haya dejado de residir en la vivienda que hasta ese momento era la habitual.

En definitiva, con esta disposición se permite deducir por el concepto de inversión en vivienda habitual al contribuyente para el que ya no es la "vivienda habitual" pero que por decisión judicial debe seguir pagando cantidades por la misma.

V. SOBRE LA APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL CONDICIONADA A QUE SEA LA PRIMERA ADQUISICIÓN, SE DISPONGA DE UN NIVEL DE RENTA QUE NO SUPERE CIERTA CANTIDAD O NO SE REBASE DETERMINADA EDAD.

No faltan legislaciones que condicionan la aplicación de la deducción por inversión en la vivienda habitual a, fundamentalmente, que se trate de la primera vivienda habitual, al nivel de renta del contribuyente o a la edad de éste.

Así, por ejemplo, en la Comunidad Valenciana se reconoce, para el ejercicio 2019 y prescindiendo de otras limitaciones de aplicación temporal, una deducción en la cuota autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por las cantidades destinadas a la primera adquisición de la vivienda habitual. Para su aplicación se precisa que el contribuyente tenga una edad igual o inferior a 35 años. Esta deducción se traduce en el 5% de las cantidades satisfechas durante el período impositivo para dicha finalidad. En la base de la deducción no entran los intereses.²⁴

Además, también se exige que la suma de la base imponible general y de la base imponible

²⁴ Artículo 4, Uno. k) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

del ahorro no sea superior al doble del Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM) del período impositivo.²⁵

También se exige, como requisito/límite conjunto de la deducción por inversión en vivienda habitual, junto con otros incentivos fiscales, que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período impositivo exceda del valor que arroje su comprobación al comienzo de dicho período impositivo, al menos en la cuantía de las inversiones realizadas. A efectos del cumplimiento de este requisito no se tienen en cuenta los incrementos o disminuciones del valor de los elementos patrimoniales que hayan podido sufrir los mismos siempre que sigan integrando su patrimonio.²⁶

Finalmente se establece, también como requisito adicional, que la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios se efectúe mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito.²⁷

De esta legislación podemos destacar, en lo que ahora interesa, que la deducción por adquisición de la vivienda habitual requiere, al menos, los siguientes requisitos:

- Debe tratarse de la primera adquisición de vivienda habitual.
- La edad del contribuyente tiene que ser igual o inferior a 35 años.
- La suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no debe ser superior al doble del Indicador Público de

²⁵ El IPREM del año 2019 aplicable a este caso es de 7.519,59 euros. El doble de esta cantidad es 15.039,18 euros.

²⁶ Artículo 4. Uno. k) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

²⁷ Disposición Adicional 16º de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

Renta de Efectos Múltiples (IPREM) del período impositivo.

Si, en estos tres elementos, se compara la legislación de la Comunidad Valenciana con la del Territorio Histórico de Álava, resulta lo siguiente:

	Comunidad Valenciana	Álava
Primera adquisición	Se requiere que sea la primera adquisición de vivienda habitual.	No se requiere, incluso cabe deducir, sucesivamente, por varias viviendas habituales, con el límite global de deducción de la cuota por todas ellas de 36.000 euros.
Limitación por edad	Existe	No existe como requisito de acceso a la deducción. Sí existe un régimen especial que permite deducir de forma más acelerada.
Limitación de rentas	Existe	No existe. La deducción está abierta a todos los contribuyentes que pueden aplicarla con independencia de su nivel de renta

A continuación, se van a comentar brevemente estos requisitos o condicionantes para la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual.

1. Sobre el requisito de que se trate de la primera adquisición de la vivienda habitual.

Un sistema como el que se regula en Álava permite aplicar la deducción por adquisición de la vivienda habitual independientemente de que sea la primera u otra vivienda posterior. Ahora bien, para evitar que la sucesiva deducción por diversas viviendas habituales genere una mayor incentivación fiscal a quién más recursos tiene, se establece un límite plurianual máximo de deducción por contribuyente, de tal forma que, si el mismo se consume en una vivienda, ya no podrá aplicar más deducción por cambios de vivienda habitual.

De esta manera se atiende más casuística en la que pueden encontrarse los diferentes contribu-

yentes. En efecto, se atiende a situaciones de cambio de la situación personal del contribuyente como, por ejemplo, que se pasa a necesitar una vivienda de mayor superficie por pasar a ser familia numerosa, o una persona que cambia de localidad por motivos laborales o profesionales, o una persona que necesita cambiar de vivienda por el estado de discapacidad en que ha entrado, etc. Con esta legislación, si un contribuyente adquirió una vivienda (por ejemplo, con otra persona) y únicamente dedujo una parte del límite plurianual de 36.000 euros que tiene asignado, podrá deducirse por otra vivienda (que compre, tras su separación del otro cónyuge o pareja de hecho, para poder disponer de una para sí mismo) hasta agotar su crédito vivienda.

En este sentido considero que la solución aportada por el límite plurianual es interesante.

2. Sobre el requisito de la edad como límite para aplicar la deducción.

En mi opinión, limitar la deducción a las personas que tengan menos de una determinada edad, por ejemplo 35 años, puede suponer un obstáculo a un incentivo fiscal que pretende el acceso a la vivienda, máxime cuando esta deducción deja de poder aplicarse cuando se rebasa dicha edad.

Digo que puede ser un obstáculo al incentivo fiscal desde la perspectiva de aparentar ser un beneficio fiscal que, sin embargo, tiene, para cada contribuyente beneficiado, un corto o escaso límite temporal de aplicación real.

En efecto, el momento en que se adquiere una vivienda depende, y más en los momentos actuales, de diversas circunstancias, como por ejemplo la estabilidad del empleo o unas condiciones económicas holgadas para acometer la inversión. Estas circunstancias hacen que el momento en que se puede acceder a la adquisición de la vivienda sea a una edad próxima a la que finaliza la operatividad de la deducción, caso de existir un límite de edad como el que se ha señalado.

En efecto, el Instituto Nacional de Estadística señala, en la encuesta continua de hogares del año 2018, que el 53,1% de los jóvenes de 25 a 29 años vive con sus padres.²⁸

También se puede traer a colación el informe publicado en 2019 por el Observatorio Vasco de la Juventud del Gobierno Vasco que textualmente señala que “independientemente de los ciclos económicos, la edad media de emancipación se sitúa en Euskadi en torno a los 30 años desde que se registra este dato y actualmente en las personas de 16 a 34 años que viven en Euskadi está en los 29,6 años.”²⁹

3. Sobre condicionar la deducción a no rebasar determinado nivel de renta.

Ya se ha comentado anteriormente que existen datos para afirmar que la deducción por adquisición de la vivienda habitual beneficia especialmente a las rentas medias y altas. Esto puede llevar a los poderes públicos a incentivar únicamente a los contribuyentes cuya renta no rebase determinado nivel. De esta opinión es José García Montalvo que expresamente señala que “... si se quiere promocionar la propiedad se deberían dar incentivos a los grupos de renta baja y no subsidiar de forma generalizada.”³⁰

Ahora bien, en mi opinión, y analizando únicamente esta causa (no las relativas al desplazamiento del incentivo al precio de la vivienda, etc.) cabe la posibilidad de tratar esta cuestión desde otra perspectiva.

En efecto, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo que somete a gravamen la renta obtenida por el contribuyente,

28 INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA. Encuesta Continua de Hogares (ECH). Año 2018. www.ine.es

29 Este texto forma parte de una publicación titulada “Diagnóstico de la situación de la juventud en Euskadi 2019”. Euskadi.eus, Observatorio Vasco de la Juventud, Gazteakera, estudios y publicaciones, diagnóstico de la situación de la juventud en Euskadi 2019, emancipación y vivienda.

30 GARCÍA MONTALVO, J. “La desgravación a la compra de vivienda en España: una reconsideración”. Economistas. Año número 30. Número 131. 2012.

sujetándola a una tarifa progresiva (si bien la tributación del ahorro se encuentra sujeta a una menor progresividad que las rentas que se integran en la base imponible general -fundamentalmente las rentas de trabajo y las procedentes de actividades económicas-). Desde esta perspectiva, es en la tarifa dónde debe establecerse la "discriminación" en el tratamiento de las rentas, esto es, se puede hacer el Impuesto más o menos progresivo en función de la tarifa que se adopte. Y es aquí dónde debe incidir el legislador para que quién tiene más rentas contribuya en mayor medida al sostenimiento de los gastos públicos.

A partir de ahí, los incentivos fiscales como el que se está comentando, pueden hacerse accesibles a todos los contribuyentes y en igualdad de condiciones. Así, por ejemplo, si se establece un incentivo por descendientes, éste debe ser aplicable por todos los que tengan descendientes que cumplan las condiciones generales que se establezcan (no pasar de una cierta edad, no disponer -el descendiente- de determinados ingresos, etc.)

Además, claro está, lo que puede hacerse es regular el incentivo fiscal de que se trate de tal forma que se evite, o cuanto menos se amortigüe, que quién resulte más beneficiado por el mismo sean las personas con mayor nivel de renta.

En este sentido, la legislación de Álava, que sobre la deducción por inversión en vivienda habitual se ha traído a colación, combina, en buena dosis, la generalización del incentivo fiscal y que la misma no sea aplicada especialmente por quienes tienen un mayor nivel renta.

En efecto, la deducción por inversión en la vivienda habitual no tiene límite por ser la primera vivienda, ni tiene limitaciones por edad ni por nivel ingresos, con lo cual la misma está abierta a todos los contribuyentes que procedan a su adquisición.

Pero eso sí, se establecen dos límites. Uno es de carácter anual, cuya cuantía depende de que se aplique el régimen general o alguno de los

regímenes especiales (residentes en municipios de menos de 4.000 habitantes, menores de 30 años o titulares de familia numerosa). En base a este límite anual, el contribuyente tiene limitada la cantidad máxima que puede invertir con derecho a la deducción. Si invierte más, el exceso no genera derecho a la deducción ni en el ejercicio de la inversión, ni en los ejercicios siguientes, toda vez que lo no deducido por exceso de inversión (o por otras causas, como, por ejemplo, insuficiencia de cuota íntegra) no se puede trasladar a los ejercicios siguientes.

Junto a este límite anual existe otro, que hemos denominado plurianual, que se cifra actualmente en 36.000 euros. El contribuyente, a medida que va deduciéndose por inversión en la vivienda habitual, va minorando dicha cantidad, de tal suerte que cuando la misma se agote, ya no podrá seguir deduciendo más por adquisición de vivienda habitual. Con este límite se asegura un máximo de deducción igual para todos los contribuyentes.

Además, este sistema permite no hacer referencia a si se trata de la primera vivienda o se trata de una vivienda posterior (por ejemplo, se trate de una segunda o tercera vivienda). En efecto, el crédito de 36.000 euros se va minorando por deducciones en la vivienda habitual. Así puede suceder que una persona adquiera una vivienda habitual y durante, por ejemplo, cinco años, practique deducciones por importe de 15.500 euros. A este contribuyente le quedará un crédito de 20.500 euros (resultado de la siguiente operación: 36.000 (crédito general de vivienda) - 15.500 (crédito consumido)). Esta vivienda tiene la catalogación de vivienda habitual ya que ha residido en ella durante más de tres años. Posteriormente, esa misma persona adquiere otra vivienda habitual por la que abona determinadas cantidades en los ejercicios siguientes. Pues bien, por esta segunda vivienda habitual podrá deducirse ya que aún dispone de un crédito de deducción por vivienda habitual de 20.500 euros.

Respecto a los regímenes especiales (menores de 30 años, titulares de familias numerosas y residentes en municipios de menos de 4.000

habitantes) hay que hacer notar que su límite anual de deducción es más elevado que el establecido con carácter general. Ahora bien, su límite interanual es el mismo (36.000 euros). Ello permite concluir que las personas beneficiadas por un régimen especial obtienen una ventaja financiera, en la medida en que van a poder deducir mayor cantidad cada período impositivo, pero no van a poder deducir, considerando el conjunto de los períodos impositivos, más que lo que deducen los contribuyentes acogidos al régimen general. Esto es, tanto quienes aplican algún régimen especial, como quienes aplican el régimen general podrán deducir, en el conjunto de períodos impositivos, la misma cantidad, esto es, 36.000 euros.

VI. CURIOSIDADES EN LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA.

Se ha comentado anteriormente que la legislación de Álava no contempla más que una vivienda habitual por unidad familiar. Así, se ha señalado que en el caso de que la unidad familiar disponga de varios inmuebles tendrá la consideración de habitual aquélla en la que la unidad familiar tenga su principal centro de intereses vitales, relaciones personales, sociales y económicas.

Esta misma disposición se contiene en las legislaciones de los otros dos Territorios Históricos del País Vasco.

Pues bien, a continuación, se van a plantear varios ejemplos para ver cómo es la operativa de esta disposición general. Así, se va a plantear la situación de un matrimonio que tienen dos viviendas separadas geográficamente, en términos municipales diferentes. Cada uno de los cónyuges vive durante la semana (de lunes a viernes), por razones profesionales, en uno de esos inmuebles y, durante los fines de semana y días no laborables viven juntos en uno de dichos inmuebles, en concreto en el de Vitoria-Gasteiz que es dónde reside uno de los cónyuges con el hijo de corta edad que tienen. El otro cónyuge reside, en función de los ejemplos que se van a examinar, en otro término municipal. En el primer caso este domicilio se encuentra en Álava. En el

segundo ejemplo, esta persona reside en Bilbao. Y el tercer ejemplo reside en Logroño. Finalmente hay que tener en cuenta que las dos viviendas disponen de un crédito hipotecario por los que anualmente satisfacen las correspondientes amortizaciones del mismo y sus respectivos intereses. Se va a suponer que el período de permanencia de este segundo cónyuge en Bilbao o en Logroño supera los días que se encuentra en Vitoria-Gasteiz con su cónyuge e hijo.

A continuación, se va a comentar cómo opera la deducción por inversión en vivienda habitual en cada uno de estos supuestos.

Supuesto 1. Un cónyuge y el hijo del matrimonio residen en Vitoria-Gasteiz y el otro reside, durante los días laborales, en otro término municipal de Álava.

En este caso, la unidad familiar, tanto si tributa de forma individual, como de forma conjunta, únicamente pueden deducir por una de las viviendas. En concreto pueden deducir por la vivienda situada en Vitoria-Gasteiz por ser aquí dónde se encuentra el centro de los intereses vitales, relaciones personales, sociales y económicas de la unidad familiar.

Por consiguiente, los dos cónyuges deducirán por la vivienda habitual de Vitoria-Gasteiz, no pudiendo deducir nada, ninguno de los cónyuges, ni siquiera el que reside en ella, por la vivienda ubicada en el otro término municipal de Álava.

Supuesto 2. Un cónyuge y el hijo del matrimonio residen en Vitoria-Gasteiz y el otro reside, durante los días laborales, en un municipio de otro Territorio Histórico, por ejemplo, en Bilbao.

Puesto que los tres territorios forales del País Vasco disponen de la misma legislación en el punto que ahora nos ocupa, la unidad familiar únicamente puede tener una vivienda habitual. Y esta vivienda habitual, por la misma razón que en el caso anterior, se encuentra en Vitoria-Gasteiz.

La solución a esta cuestión debe ser la misma que antes. Así, tanto en caso de tributar de forma indi-

vidual como en el supuesto de hacerlo de forma conjunta, la unidad familiar dispone únicamente de una vivienda habitual y, por consiguiente, por la misma, y únicamente por ésta, cabrá aplicar la deducción, pero nunca por las dos viviendas.

En efecto, en el caso de tributación individual, el cónyuge residente en Álava presentará su autoliquidación ante la Diputación Foral de Álava. Por su parte, el residente en Bilbao presentará su autoliquidación ante la Diputación Foral de Bizkaia. El hijo menor de edad generará la correspondiente deducción de la cuota íntegra (en los Territorios Históricos la deducción por descendientes opera, no a nivel de base imponible, sino a nivel de deducción de la cuota íntegra). El centro de interés y relaciones se encuentra en Álava, por lo que el cónyuge que reside en este territorio deducirá por la vivienda de Álava (en la parte que su titularidad le permita). Por su parte el residente en Bilbao no podrá deducir por la vivienda de Bilbao, al no ser la habitual de la unidad familiar, pero sí podrá deducir por la vivienda de Vitoria-Gasteiz, al sí ser su vivienda habitual.

Llegado a este punto se puede plantear que el residente en Bilbao no se puede deducir por la vivienda de Vitoria-Gasteiz toda vez que no reside en ella de forma habitual y, en consecuencia, no constituye su vivienda habitual.

Considero que esta solución no es la adecuada. Por una parte, porque tal como se ha comentado anteriormente, cuando se establece una deducción por inversión en vivienda habitual lo que se pretende es que el contribuyente la aplique. En este caso, no debe prevalecer tanto el cálculo del número de días que se reside en uno u otro territorio, sino la intención de residir junto con el resto de la familia.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que, de acuerdo con las disposiciones civiles, los cónyuges están obligados a vivir juntos³¹ y se presume, salvo prueba en contrario, que los cónyuges vienen juntos.³²

Recordar, en este punto, que la Instrucción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para el ejercicio 2018, aprobada por la Dirección de Hacienda de la Diputación Foral de Álava, señala que es posible aplicar esta deducción independientemente de que la vivienda habitual se sitúe en Álava o fuera de este territorio, siempre y cuando su titularidad en esa vivienda o su régimen económico matrimonial o patrimonial así lo permita.³³

Supuesto 3. *Un cónyuge y el hijo del matrimonio residen en Vitoria-Gasteiz y el otro reside, durante los días laborales, en Logroño.*

En este caso, al existir un residente en territorio de régimen común y otro en territorio de régimen foral, entra en juego el Concierto Económico. Si presentan la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la modalidad individual, cada uno presentará la misma en su Administración tributaria correspondiente y aplicará la legislación que le corresponde por el lugar de residencia. Así, el residente en Vitoria-Gasteiz presentará su autoliquidación en la Diputación Foral de Álava y aplicará la normativa de este territorio y el residente en Logroño presentará su autoliquidación individual ante la Administración de régimen común correspondiente y aplicará la legislación de régimen común que le afecte.

¿Qué sucede si la unidad familiar opta por la tributación conjunta? En este caso hay que determinar la Administración competente (y, al estar unido a ello en lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la normativa aplicable). El Concierto Económico señala, a estos efectos, que "cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, se entenderá com-

33 Instrucción 3/2019, de 11 de abril, de la Dirección de Hacienda, por la que se establecen, para el ejercicio 2018, determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo. Se hace referencia a la Instrucción de 2018, por ser la última aprobada a la fecha de cierre de este trabajo.

31 Artículo 68 del Código civil.

32 Artículo 69 del Código civil.

petente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa.”³⁴

De la aplicación de este precepto puede resultar que la Administración competente sea:

- La Diputación Foral de Álava. En este caso, se admitirá la deducción por inversión en vivienda de los dos cónyuges por su vivienda habitual de Vitoria-Gasteiz.
- La Administración tributaria de régimen común. La Dirección General de Tributos,³⁵ ante la pregunta formulada por una persona que por motivos de trabajo iba a establecer su nuevo domicilio en Madrid, donde vivirá en un piso en alquiler, mientras su cónyuge y sus tres hijos, permanecerán residiendo en Bizkaia, manifiesta que sobre la posibilidad de disfrutar de la deducción por inversión en vivienda habitual, por las cantidades invertidas en la vivienda de Bilbao, es requisito que la vivienda tenga la consideración de habitual, que es aquella vivienda en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. En la medida en que el consultante ya no resida en la vivienda de Bilbao, esta perderá para él la condición de vivienda habitual, y, por tanto, las cantidades invertidas en la misma no darán derecho a la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual.

VII. CONCLUSIONES.

Primera. La existencia de una deducción por inversión en vivienda se ve condicionada, o si se prefiere, amenazada, por el coste, nada despreciable, que tiene para las arcas públicas. Desde esta perspectiva, los poderes públicos tienen, o

pueden tener, tendencia a su eliminación o, en menor medida, limitación de su operatividad.

Segunda. También la existencia de este incentivo fiscal se ve afectada por otros condicionantes como el traslado del mismo al incremento del precio de las viviendas, el hecho de que beneficia especialmente a los contribuyentes con rentas más elevadas y la tendencia actual de incentivar el alquiler frente a la compra de vivienda habitual.

Tercera. Las limitaciones que para la aplicación de la deducción por inversión en vivienda se puedan establecer en orden a que se trate de la primera adquisición, o no se rebase determinada edad o no se supere determinado nivel de ingresos, pueden ser sustituidas por una legislación que introduzca determinados requisitos y límites anuales y globales, lo cual permitiría hablar de la generalización de la deducción por la adquisición de un elemento básico, como es la vivienda, sin que ello suponga necesariamente, en función de los límites y requisitos que se establezcan, beneficiar a las rentas más elevadas.

Cuarta. El establecimiento de deducciones condicionadas a no superar una determinada edad, por ejemplo 35 años, hace que únicamente se pueda aplicar esta deducción poca gente y durante poco tiempo, por la conjunción de las circunstancias de la edad media de emancipación del hogar familiar y la tendencia actual hacia el alquiler.

Quinta. El establecimiento de limitaciones por el nivel de ingresos, cuando este nivel es bajo, hace que la deducción sea poco operativa ya que es difícil que, teniendo un nivel de renta bajo, se destine una importante cantidad de la misma a adquirir una vivienda.

³⁴ Artículo 6.Dos de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

³⁵ DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. Consulta de 5 de marzo de 2004.

R

referencias



DOCUMENTOS DE INTERÉS

ZERGA-HEZKUNTZAKO BATERAKO PROIEKTUA:

- [2020/2021 ikasturteko txosten partziala](#)
- [Esteka orokorra](#)
- [2021-2023 Hitzarmen berria](#)

PROYECTO CONJUNTO DE EDUCACIÓN TRIBUTARIA:

- [Informe parcial curso 2020/2021](#)
- [Enlace general](#)
- [Nuevo Convenio 2021-2023](#)

TICKETBAI BATERAKO PROIEKTUA:

- [TicketBAI programa](#)

PROYECTO CONJUNTO TICKETBAI:

- [Programa TicketBAI](#)

KRISIAREKIN LOTUTAKO NEURRIAK COVID-19

- [Konparazio-taula](#)

MEDIDAS RELACIONADAS CON LA CRISIS COVID-19

- [Tabla comparativa](#)

CONSULTA 2020.6.3.1 – IVA. Sobre la aplicación al colectivo de fisioterapeutas del tipo impositivo cero del impuesto sobre el valor añadido, previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, a determinadas entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19, cuyos destinatarios sean entidades de derecho público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social. Concepto de clínica o centro hospitalario a efectos de la aplicación del tipo cero.

HECHOS PLANTEADOS

Al entender de esta institución oficial, el artículo 8 del Real Decreto Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo –aplicable en el territorio de Araba– establece que:

“Con efectos desde la entrada en vigor de este real decreto-ley y vigencia hasta el 31 de julio de 2020, se aplicará el tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes referidos en el Anexo de este real decreto-ley cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37 /1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas”.

Así, desde el punto de vista estrictamente semántico, el apartado 2 del artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece que *“en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en*

sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”.

No existiendo definición jurídica o técnica del concepto *“clínica”*, es necesario recurrir a su sentido usual. De acuerdo con el diccionario de la Real Academia, clínica se define como *“establecimiento sanitario, generalmente privado, donde se diagnostica y trata la enfermedad de un paciente, que puede estar ingresado o ser atendido en forma ambulatoria”*.

En segundo lugar, la cuestión planteada debe ser analizada también desde el punto de vista de la finalidad perseguida, el cual entendemos que es evitar el mayor gasto que supondría para los beneficiarios de la medida el tener que satisfacer un IVA que no pueden deducir, al realizar operaciones no sujetas en el caso de los entes públicos o exentas en el caso de hospitales, clínicas y entidades privadas de carácter social.

En conclusión, las clínicas serán beneficiarias de la exención, siempre y cuando lleven a cabo actuaciones médicas-sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad, exentas de IVA de acuerdo con el artículo 20.Uno.22, 32 o 52 UVA (en nuestro caso de la norma foral alavesa de traspisión) y ello con independencia de tratarse de una clínica de carácter público o privado ya que el artículo 8 del Real Decreto-ley no hace distinción.

CUESTIÓN PLANTEADA

Solicitan aclaración sobre si pueden considerarse clínicas los profesionales a los que representan a efectos de la aplicación del tipo 0% en la adquisición de los productos a que se refiere el anexo del Real Decreto Ley 15/2020.

CONTESTACIÓN

El artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias

para apoyar la economía y el empleo, estableció lo siguiente:

“Artículo 8. Tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19.

Con efectos desde la entrada en vigor de este real decreto-ley y vigencia hasta el 31 de julio de 2020, se aplicará el tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes referidos en el Anexo de este real decreto-ley cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas”.

Dicho artículo ha sido incorporado a la normativa tributaria alavesa en los mismos términos por el disuesto primero del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/2020, de 12 de mayo.

En la exposición de motivos del referido Real Decreto-ley 15/2020 de 21 de abril, se señala que para permitir que el suministro de material sanitario se realice de forma rápida y efectiva, se establece, hasta el 31 de julio de 2020, un tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido del cero por ciento aplicable a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de este tipo de bienes cuyos destinatarios sean entidades públicas, entidades sin ánimo de lucro y centros hospitalarios.

En relación con los destinatarios que tengan la condición de “clínicas o centros hospitalarios”, el citado Real Decreto-Ley ha previsto la aplicación del tipo cero a una categoría específica de instituciones sanitarias.

Dado que la normativa del Impuesto no ofrece una definición específica del concepto de clí-

nica o centro hospitalario, para su delimitación habrá que estar a lo regulado en el apartado 1 del artículo 11 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, que dispone lo siguiente:

“1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil”.

Según el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil “*las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas*”.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 11 de dicha Norma Foral dispone que “*en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*”.

En este sentido, el Real Decreto 1277/2003, de 10 de octubre, por el que se establecen las bases generales sobre autorización de centros, servicios y establecimientos sanitarios, establece en su artículo 2:

“1. A los efectos de este real decreto, se entiende por:

a) Centro sanitario: conjunto organizado de medios técnicos e instalaciones en el que profesionales capacitados, por su titulación oficial o habilitación profesional, realizan básicamente actividades sanitarias con el fin de mejorar la salud de las personas. Los centros sanitarios pueden estar integrados por uno o varios servicios sanitarios, que constituyen su oferta asistencial”.

Este Real Decreto establece una clasificación, denominación y definición común para todos los centros sanitarios, públicos y privados del Estado cuya regulación y autorización, cualquiera que sea su nivel, categoría o titular, corresponde a las Comunidades Autónomas en sus respecti-

vos ámbitos territoriales. Su clasificación diferencia entre dos grandes grupos, según se trate de centros sanitarios con internamiento y sin internamiento, en los siguientes términos:

1º Hospitales (centros con internamiento).

2º Proveedores de asistencia sanitaria sin internamiento. Que se subdivide, a su vez, en 5 categorías:

- Consultas médicas.
- Consultas de otros profesionales sanitarios.
- Centros de atención primaria.
- Centros polivalentes.
- Centros especializados, donde se incluyen centros sanitarios de diversa naturaleza; entre otros, los centros de reproducción humana asistida, los centros de interrupción voluntaria del embarazo, los centros de diálisis, las clínicas dentales y los centros de salud mental.

No obstante, como señala la exposición de motivos del Real Decreto-ley 15/2020 los destinatarios del tipo cero son los centros hospitalarios y, por tanto, no todos los centros sanitarios calificados como tales en el mencionado Real Decreto 1277/2003 estarían incluidos en el ámbito subjetivo del artículo 8 del citado Real Decreto-ley. Tampoco parece que el legislador quisiera hacer extensiva la aplicación del tipo cero exclusivamente a los centros sanitarios calificados como clínicas, de conformidad con el referido Real Decreto, dado que las clínicas dentales son el único centro sanitario con tal denominación de clínica contenido en el mismo, y sus servicios sanitarios no parecen que tengan una especial conexión con las patologías derivadas del COVID19.

Por otra parte, el Diccionario de la Real Academia Española define "clínica" como:

"Dicho de un establecimiento sanitario: Ligado, por lo general, a una institución docente y que

atiende pacientes de diversas enfermedades en régimen de internado o ambulatorio".

Por su parte, se define "hospitalario" como perteneciente o relativo al hospital para enfermos, y a "hospital" como:

"Establecimiento destinado al diagnóstico y tratamiento de enfermos, donde a menudo se practican la investigación y la docencia".

Una interpretación conjunta y sistemática de dichas definiciones y de la delimitación de centros sanitarios contenida en el Real Decreto 1277/2003, determina que el ámbito subjetivo definido por "clínica o centro hospitalario" a efectos de la aplicación del tipo del cero por ciento del Impuesto, engloba a aquellos centros sanitarios destinados a proporcionar asistencia y servicios sanitarios en régimen, al menos, de internamiento y, en los que también, generalmente, se practican la investigación y la enseñanza médica o sanitaria, lo que parece corresponderse con la categoría de hospitales (centros con internamiento), antes señalados, públicos o privados.

En este sentido también se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en la consulta núm. V1649-20 de 27 de mayo de 2020.

Por todo ello, conforme a lo expuesto anteriormente no sería aplicable el tipo 0% previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, y en el dispongo primero del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/2020, de 12 de mayo, a la adquisición de productos a que se refieren dichas disposiciones en su anexo que realicen los fisioterapeutas para sus consultas.

CONSULTA 2020.6.3.4 – IVA, ITP Y AJD. Tratamiento tributario en materia de imposición indirecta de una operación inmobiliaria consistente en la transmisión a una constructora de un edificio propiedad de una entidad religiosa que estaba destinado a actividad educativa, para su posterior demolición y realización de nueva construcción. parte de dicha construcción constituye el pago en especie como contraprestación de la constructora a la entidad religiosa que le transmitió el edificio y el resto de los elementos del nuevo edificio es objeto de venta a un tercero.

HECHOS PLANTEADOS

La IGLESIA CATÓLICA - DIOCESIS DE BILBAO, con domicilio en V y CIF nº R480... (en adelante, el "Obispado"), es pleno propietario de las edificaciones y solar donde se ubica el antiguo Colegio CHCC, entre las calles B, H y L de Bilbao (que cuenta con una superficie de 2.033,00 m²).

En dicho inmueble se ha venido desarrollando una actividad vinculada a la Escuela de Magisterio (actividad sujeta y exenta a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido).

El 28 de junio de 2018, el Pleno del Ayuntamiento de Bilbao aprobó definitivamente el documento de modificación del P.G.O.U. de Bilbao denominado «Modificación del P.G. de carácter pormenorizado en lo relativo al uso docente de diversas parcelas equipamentales, (Expediente nº 2018-014427), en el que las que se encontraba la Escuela de Magisterio situada en el solar. En este sentido, por virtud de dicha modificación, se suprimió la vinculación obligatoria a usos docentes de este equipamiento, posibilitándose así la implantación y desarrollo de usos equipamentales alternativos. En el contexto de estas nuevas posibilidades de desarrollo urbanístico del solar, el Obispado está interesado en:

- demoler la edificación actual, y
- construir un nuevo edificio de equipamientos que pueda albergar, además de la nue-

va escuela de magisterio, tanto usos propios y exclusivos del Obispado, como otros usos equipamentales alternativos, compatibles con el anterior y desarrollados por terceros.

A tal efecto, el Obispado organizó un concurso destinado a seleccionar la empresa promotora para la construcción la edificación del que ha resultado adjudicataria CMSAU (sociedad domiciliada en Gipuzkoa)

DESCRIPCIÓN DE LA OPERACIÓN OBJETO DE CONSULTA

En ejecución de los objetivos descritos en los antecedentes anteriores, las partes, Obispado y CMSAU, se plantean las siguientes operaciones, respecto de las cuales desean confirmar su tratamiento fiscal en materia de imposición indirecta (IVA):

- Transmisión por parte del Obispado de un proindiviso sobre la edificación y actual solar a CMSAU, que será objeto de demolición.
- Inmediata división horizontal y extinción del condonimio y declaración de obra nueva en construcción.
- Pago en especie de la transmisión por parte del Obispado con la ejecución de obra de los elementos privativos del nuevo edificio que permanecen en propiedad de dicha entidad (según división horizontal).
- Transmisión onerosa por parte de CMSAU del resto de elementos privativos del nuevo edificio, a un tercero.

En relación con esta operación, se parte de estas premisas:

- La edificación y el solar actual forman parte del patrimonio empresarial del Obispado y en él se alberga únicamente la Escuela de Magisterio, que desarrolla una actividad docente (actividad sujeta y exenta a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido). La escuela de magisterio no tiene entidad juríd-

ca propia, sino que es parte del Obispado, aunque tiene un NIF propio (CIF R48...).

- Dicho inmueble fue adquirido por el Obispado el 26 de octubre de 1992. La adquisición no estuvo sujeta a IVA, por lo que el Obispado tampoco se lo dedujo, quedando la operación sujeta y exenta del ITPAJD (modalidad TPO), en virtud de los acuerdos Iglesia-Estado aplicables en dicha fecha. Cabe indicar que el suelo en el que se ubica la citada Escuela de Magisterio está clasificado como suelo urbano y categorizado como urbano consolidado por el PGOU de Bilbao. Por tanto, ostenta la condición de solar.

- La edificación y el solar cuyo proindiviso se transmite va a ser objeto de demolición por CMSAU, previo a la construcción de la nueva edificación.

- CMSAU construirá un nuevo edificio:

i. Las obras de construcción de los elementos privativos del nuevo edificio que serán propiedad del obispado y que este destinará, además de a la nueva escuela de magisterio, a los usos propios y exclusivos del Obispado, constituirán un pago en especie de la transmisión del proindiviso previamente realizada.

ii. La parte del nuevo edificio que quede en propiedad de CMSAU, será objeto de transmisión a un tercero.

- La división horizontal y extinción del condominio y declaración de obra nueva construcción se realiza de modo inmediato a la transmisión del proindiviso sobre la edificación y solar actual por el Obispado a Murias.

- CMSAU es una sociedad domiciliada en Gipuzkoa y sometida a normativa guipuzcoana, con un volumen de operaciones superior a 10 millones de euros que tributa a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido dentro del grupo de entidades número 182/11.

- El régimen fiscal aplicable al Obispado es el que deriva de los Acuerdos entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979 y el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 acerca de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades de las Entidades Eclesiásticas. También es de aplicación 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

CONSULTA TRIBUTARIA Y ENTENDIMIENTO DE LA SOCIEDAD

Normativa y doctrina administrativa aplicable

Conforme al artículo 4 del Decreto Foral 102/1992 de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, DFIVA), estarán sujetas al IVA las entregas de bienes realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. En particular, se entienden realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial las transmisiones a terceros de la totalidad o parte de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos.

Conforme al artículo 5 del DFIVA, se reputan empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Por su parte, conforme al artículo 20.Uno.22º del DFIVA, se encuentran sujetas y exentas, con posibilidad de renuncia a la exención conforme al artículo 20.Dos del DFIVA, las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. No obstante, conforme a lo

dispuesto en el apartado 22º.A) letra c) de dicho artículo 20 dicha exención no se aplicará a, entre otras, las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

Por otro lado, conforme al artículo 20.Uno.24º del DFIVA, se encuentran sujetas y exentas, sin posibilidad de renunciar a la exención, las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del Impuesto, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes. No obstante, lo anterior no se aplicará cuando resulten aplicables las exenciones establecidas en los números 20o y 22º del mismo artículo, como es este caso.

Por lo que respecta al sujeto pasivo, el artículo del 84 del DFIVA, como norma general, establece que serán sujetos pasivos 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.

Como regla especial, cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, la letra t) del artículo 84.Uno.2º del DFIVA establece que el sujeto pasivo será el empresario o profesional para el que se realicen las operaciones.

En materia de derecho a deducción de las cuotas soportadas, el artículo 94 del DFIVA, establece que el IVA será deducible en la medida en que los bienes o servicios adquiridos, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de, entre otras, entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del impuesto sobre el Valor Añadido.

Tributación de la transmisión del proindiviso sobre la edificación y solar actual por parte del Obispado a CMSAU.

Conforme a todo lo anterior, entendemos que:

- La transmisión del proindiviso sobre la edificación y solar actual por parte del Obispado a Construcciones Mudas sería una entrega de bienes realizada por un empresario en el desarrollo de una actividad empresarial. En particular, en dicho inmueble se ha venido desarrollando por parte del Obispado la actividad de docencia por estar allí ubicada la escuela de magisterio.
- La transmisión del proindiviso sobre la edificación y solar actual por parte del obispado a CMSAU representa una operación sujeta y no exenta al IVA, al tratarse de una segunda entrega de edificaciones que va a ser objeto de demolición de conformidad con el artículo 20.Uno.22º.A) letra c) del DFIVA. En particular, tampoco resulta procedente la exención del apartado 24º, del artículo 20.Uno del DFIVA al resultar de aplicación el apartado 22º del artículo 20.Uno del mismo.
- En este sentido se pronuncia la doctrina administrativa entre otras, a través de las consultas nº V1485-05, V1924-06, V1912-12 y V0679-17. En particular, estas dos últimas expresamente indican que:

“(...) la exclusión que efectúa la letra b) del artículo 20.Uno.24º de las operaciones en las que resulte procedente la exención establecida en el número 22º del mismo artículo 20.uno ha de entenderse referido a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones que se citan por este precepto, tanto si dichas entregas se encuentran exentas del Impuesto como si, por renuncia o por alguna de las excepciones existentes, no es aplicable la exención.

- El sujeto pasivo de dicha transmisión será el Obispado, que deberá repercutir el IVA a CMSAU, para quien será deducible en

la medida en que se tratará de un IVA correctamente repercutido y cuyo destino es la realización de operaciones que originan derecho a la deducción (i.e. promoción inmobiliaria),' conforme a [o dispuesto en los artículos 88 y 92 DFIVA.

Tributación del pago en especie consistente en la ejecución de obra por parte de CMSAU

Conforme a todo lo anterior entendemos que:

- El pago en especie consistente en la ejecución por parte de CMSAU de una obra para el Obispado, en contraprestación de la transmisión de la parte proindivisa del inmueble actual, constituye a su vez una operación sujeta y no exenta a efectos del IVA. A estos efectos, constituirá la base imponible de la operación el importe de las obras correspondientes al nuevo edificio (elementos privativos) que quedan en propiedad del Obispado.
- El sujeto pasivo de dicha operación, por inversión conforme a lo previsto la letra f) del artículo 84.Uno.2º DFIVA será el Obispado, que deberá auto-repercutirse el Impuesto.
- El devengo de dicha operación se producirá en el momento de la transmisión del proindiviso sobre la edificación y solar actual por parte del Obispado, al constituir dicha transmisión en favor de CMSAU un pago anticipado de la operación, conforme a lo dispuesto en el artículo 75.Dos DFIVA.
- Aunque no es objeto de esta consulta, cabe mencionar que el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado no será deducible para el Obispado en la medida en que la adquisición será destinada a la realización de operaciones que no originan derecho a la deducción (i.e. actividad de docencia).

Tributación de la transmisión onerosa realizada por parte de CMSAU a un tercero

Conforme a todo lo anterior, entendemos que:

- La entrega realizada por CMSAU, en su condición de promotor, y correspondiente a la parte del nuevo edificio por ella promovido que conforme a la división horizontal y extinción del condominio se le adjudicaría como propietaria, tendrá la consideración de primera entrega sujeta y no exenta al IVA, al entenderse realizada por su promotor una vez terminada su construcción.

- CMSAU será el sujeto pasivo de dicha transmisión, cuya correspondiente cuota se repercutirá al adquirente.

Deducción del IVA soportado por CMSAU

- Conforme a lo anterior y por lo que respecta exclusivamente a las operaciones inmobiliarias arriba mencionadas, CMSAU no tendrá ninguna limitación a la deducibilidad del IVA soportado en virtud de las mismas.

En el contexto de estas nuevas posibilidades de desarrollo urbanístico del solar, el Obispado está interesado en:

- Demoler la edificación actual, y
- Construir un nuevo edificio de equipamientos que pueda albergar, además de la nueva escuela de magisterio, tanto usos propios y exclusivos del Obispado, como otros usos equipamentales alternativos, compatibles con el anterior y desarrollados por terceros.

A tal efecto, el Obispado organizó un concurso destinado a seleccionar la empresa promotora para la construcción la de la edificación del que ha resultado adjudicataria CMSAU.

CUESTIÓN PLANTEADA

En ejecución de los objetivos descritos en los antecedentes anteriores, las partes, el Obispado y CMSAU, se plantean las siguientes operaciones, respecto de las cuales desean confirmar su tratamiento fiscal en materia de imposición indirecta (IVA).

- Transmisión por parte del Obispado de un proindiviso sobre la edificación y actual solar a CMSAU, que será objeto de demolición.
- Inmediata división horizontal y extinción del condominio y declaración de obra nueva en construcción.
- Pago en especie de la transmisión por parte del Obispado con la ejecución de obra de los elementos privativos del nuevo edificio que permanecen en propiedad de dicha entidad (según división horizontal).
- Transmisión onerosa por parte de CMSAU del resto de elementos privativos del nuevo edificio, a un tercero.

En relación con esta operación, se parte de estas premisas:

- La edificación y el solar actual forman parte del patrimonio empresarial del Obispado y en él se alberga únicamente la Escuela de Magisterio, que desarrolla una actividad docente (actividad sujeta y exenta a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido). La Escuela de Magisterio no tiene entidad jurídica propia, sino que es parte del Obispado, aunque tiene un NIF propio (CIF R4800...).
- Dicho inmueble fue adquirido por el Obispado el 26 de octubre de 1992. La adquisición no estuvo sujeta a IVA, por lo que el Obispado tampoco se lo dedujo, quedando la operación sujeta y exenta del ITPYAJD (modalidad TPO), en virtud de los acuerdos Iglesia-Estado aplicables en dicha fecha.

CONTESTACIÓN

El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece lo siguiente:

"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 habi-

tual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

El concepto de empresario o profesional se regula, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el artículo 5 de la Ley 37/1992, conforme al cual tienen esta condición:

"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.

(...)".

Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también al Obispado que, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, al proceder a la venta de un inmueble que han tenido destinado según consulta formulada a una actividad empresarial como es la enseñanza. Por lo tanto, la entrega estará sujeta a dicho Impuesto.

No obstante, lo anterior, debe tomarse en consideración el supuesto de exención previsto en el artículo 20. Uno.22º de la Ley 37/1992, según el cual están exentas:

“22.º A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

(...)

La exención prevista en este número no se aplicará:

a) A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, el compromiso de ejercitarse la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

Los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior tendrán una duración mínima de diez años.

b) A las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, siempre que se

cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

(...)”.

Por consiguiente, no resultará aplicable, a priori, la exención del artículo 20. Uno.22º de la Ley 37/1992 por tratarse de la entrega de una edificación para su demolición y nueva edificación por el adquirente, estando la entrega sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Hay que considerar que la exclusión del supuesto de exención de estas segundas y ulteriores entregas de edificaciones que van a ser objeto de demolición responde al hecho de que el auténtico objeto de interés económico en las mismas es el suelo sobre el que se asienten.

A este respecto, el artículo 20. Uno.20º establece que estarán exentas “las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables:

a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.".

Por lo tanto, si estamos en un supuesto de entrega de terreno susceptible de transformación urbanística, en el que no se ha iniciado todavía la correspondiente actuación de urbanización, será de aplicación la exención contenida en el citado artículo 20. Uno 20º de la Ley del IVA. En caso contrario, la entrega estará sujeta y no exenta y habrá de tributar al tipo general del 21%, con la salvedad recogida en el propio artículo, es decir, excepto en el caso de que el citado terreno se destine exclusivamente a parques y jardines públicos.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de la exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992, según el cual:

"Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción".

En consecuencia, el transmitente podrá renunciar a la exención del IVA siempre que el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de

sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.

Por consiguiente, en este último caso (operación sujeta pero exenta del IVA), para que se pueda renunciar a la exención del IVA, el adquirente deberá destinar previsiblemente la edificación adquirida, total o parcialmente, a operaciones que originen el derecho a la deducción.

Debe resaltarse que lo dispuesto en el punto 22 del artículo 20 Uno de la Ley del VA se aplica con preferencia a la exención regulada en el punto 24 del mismo artículo, donde se señala que, estarán exentas las entregas de bienes utilizados por el contribuyente en la realización de operaciones exentas del impuesto, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado en la adquisición, toda vez que en dicho punto 24 se recoge que: "(...) Lo dispuesto en este número no se aplicará: (...) b) Cuando resulten procedentes las exenciones establecidas en los números 20º y 22º anteriores. (...)".

En relación a la segunda cuestión planteada sobre la tributación del pago en especie consistente en la ejecución de obra por parte de CMSAU, el artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que se devengará el impuesto:

"1º. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

(...)

2º. En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra".

El apartado dos del mismo artículo añade:

"Dos. No obstante, lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley.".

En las operaciones de permuta de un inmueble a cambio de recibir obra futura tienen lugar las siguientes operaciones a efectos del Impuesto:

- La entrega del inmueble. Dicha entrega constituye un pago a cuenta en especie de las ejecuciones de obra que se van realizar.

- La propia ejecución material de las obras".

En aplicación de las reglas del devengo del IVA contenidas en el artículo 75 transcrita, en el caso planteado en la presente consulta el devengo del IVA de las ejecuciones de obra se producirá cuando se realice el pago anticipado de las mismas, es decir, cuando tenga lugar la puesta a disposición del inmueble del Obispado a CMSAU.

El artículo 78 de la Ley del Impuesto preceptúa que la base imponible de dicho tributo estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedentes del destinatario o de tercera personas.

Asimismo, el artículo 79.uno de la Ley 37/1992, de 28 diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece lo siguiente:

"Uno. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.

Salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los apartados tres y cuatro siguientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en los párrafos anteriores.

(...)".

Por tanto, la base imponible del pago en especie consistente en la ejecución de obra por parte de CMSAU será, en ausencia de vinculación, la cantidad expresada en dinero acordada entre las partes.

Por otro lado, en relación al sujeto pasivo, el artículo 84 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece lo siguiente:

"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las ce-

siones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

(...)".

De acuerdo con lo anterior, resultará de aplicación el mecanismo conocido como inversión del sujeto pasivo, cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- a) El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.
- b) Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o la rehabilitación de edificaciones.
- c) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.
- d) Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales, si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

La expresión "directamente formalizados" debe considerarse equivalente a "directamente concertados" entre el promotor y el contratista, cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados.

Por tanto, a las ejecuciones de obra consistentes en la construcción de una edificación para el Obispado, siendo este empresario, les será de aplicación la regla de inversión de sujeto pasivo.

Recordar, que en base al artículo 24 quater del Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre, los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo primero, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten, que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales y que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

En relación a la transmisión onerosa de edificaciones por parte de CMSAU, una vez finalizada la construcción, a terceros, el artículo 20. Uno 22 mencionado anteriormente establece que "se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones."

En base a la consulta planteada, toda vez que, el inmueble adquirido sea objeto de derribo y se construya un nuevo edificio y cumpla el resto de requisitos enunciados en el apartado anterior, las transmisiones realizadas, una vez terminada la construcción, tendrán la consideración de primera entrega.

Por último, en cuanto a la deducibilidad del IVA soportado por CMSAU, como consecuencia de la compra del edificio y su construcción, el artículo 92 del IVA establece que:

“Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones: 1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto. (...)”

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno de esta Ley”.

A su vez el artículo 94 de la Ley del IVA recoge que:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior, podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).”

Por tanto, CMSAU tendrá derecho a la deducción del IVA soportado, al destinar los bienes o servicios adquiridos, según la consulta planteada, a operaciones sujetas y no exentas al IVA.

CONSULTA 2020.8.4.1. IRPF: Administración competente para la exacción del IRPF en el caso de una persona física que durante un mismo ejercicio ha residido (y ha estado empadronada) y ha trabajado temporalmente en ambos territorios, común y foral.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una persona física que manifiesta que desde el 1 de enero de 2019 hasta el 6 de mayo de 2019 trabajó y residió en Madrid.

En el documento de presentación de la consulta expone los siguientes hechos:

El día 6 de mayo de 2019 firmó un contrato de trabajo en Bilbao y se trasladó allí.

El 15 de junio de 2019 firmó un contrato de alquiler.

El 28 de junio se empadronó en dicha localidad.

Indica que su domicilio fiscal se encuentra actualmente en Madrid.

CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante quiere saber dónde tiene que presentar su declaración de la renta de 2019, si en la Hacienda de Bizkaia o en Madrid.

Asimismo, plantea si tiene que cambiar su domicilio fiscal ya que actualmente éste se encuentra en Madrid.

CONTESTACIÓN

El artículo 6 del Concierto establece, en relación a la normativa aplicable y la exacción del IRPF, lo siguiente:

“Artículo 6. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

Dos. Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorio distintos y optasen por la tributación conjunta se entenderá competente la administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa”.

En consecuencia, la consultante deberá cumplimentar las obligaciones derivadas de este impuesto en el ejercicio 2019 ante la administración tributaria correspondiente al lugar donde haya estado situada su residencia habitual en dicho ejercicio.

En relación con la determinación de la residencia habitual, el artículo 43 del Concierto establece:

“Uno. A efectos delo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que co-

rresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como /as bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Tres. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco.

(...)

Siete. Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento.

Además, cuando en virtud de lo previsto en este apartado deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b) Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio.

c) Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a) o en el siguiente, vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.

(...)".

En consecuencia, la consultante deberá ser considerada residente habitual en aquel territorio en el que haya permanecido un mayor número de días del período impositivo, teniendo en cuenta que, a efectos de determinar este período de permanencia, se computan las ausencias temporales. Aunque se establece la presunción de permanencia allí donde radique su vivienda ha-

bitual, esta presunción quedará sin efecto como consecuencia de la permanencia del contribuyente en un territorio distinto.

Sólo si por aplicación del criterio de permanencia no es posible determinar la residencia deberá acudirse al de ubicación del principal centro de intereses.

Finalmente, si tampoco a través de este segundo criterio es posible fijar la residencia de la contribuyente, ésta deberá presentar su declaración del impuesto atendiendo a la última residencia por él declarada a efectos del IRPF.

Se ha de tener en cuenta que la determinación de la residencia habitual es una cuestión de hecho que se deberá acreditar por cualquier medio de prueba válido en Derecho.

En este sentido, el simple empadronamiento no constituye, por sí mismo, elemento suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad, como tampoco lo es el hecho de trasladar el domicilio fiscal a un lugar determinado.

Por lo tanto, si de acuerdo con los datos aportados por la consultante en su escrito de consulta consideramos que durante el año 2019 habría permanecido más tiempo en territorio foral que en territorio común y que, por ello, debería ser considerada residente habitual en Bizkaia, la exacción del IRPF de ese ejercicio correspondería a la Hacienda Foral de Bizkaia, debiendo la consultante cumplimentar las obligaciones derivadas de este impuesto ante esta Hacienda Foral y aplicando para ello la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En relación con la cuestión relativa a la comunicación del cambio de domicilio, el artículo 43 del Concierto señala lo siguiente en su apartado Cinco:

“Cinco. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, vendrán

obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la comunicación se entenderá producida por la presentación de la declaración del Impuesto.

CONSULTA 2020.8.4.2 IRPF. – Entidades en régimen de imputación y atribución de rentas. Tributación de los rendimientos obtenidos por una persona física residente en territorio común, derivados de su participación en una sociedad civil con domicilio fiscal en territorio foral que desarrolla una actividad de comercio al por menor asimismo en territorio foral. De acuerdo lo dispuesto en el artículo 13 del Concierto Económico, para la exacción de la renta atribuida se aplicará la normativa estatal del IRPF.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante va a participar en una sociedad civil con domicilio fiscal en Gipuzkoa, que desarrolla una actividad de comercio al por menor en Gipuzkoa. Dicha sociedad civil tributa en País Vasco por el régimen de atribución de rentas según la normativa en vigor en Gipuzkoa.

CUESTIÓN PLANTEADA

En relación con su declaración de la renta, y como residente en la Comunidad de Madrid, cómo deberá tributar el consultante por los rendimientos obtenidos de la participación en la sociedad civil.

CONTESTACIÓN

En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Concierto establece:

“Artículo 6. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

Uno. *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.*

Dos. *Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tri-*

butación conjunta, se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa”.

“Artículo 13. Entidades en régimen de imputación y atribución de rentas

Uno. *A las entidades en régimen de imputación de rentas se les aplicarán las normas establecidas en la sección 3.º de este capítulo. Para la exacción de las bases imputadas a sus socios, se tendrán en cuenta las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere este Concierto, según el impuesto por el que tributen.*

Dos. *En los supuestos de atribución de rentas, la gestión e inspección de los entes sometidos a dicho régimen corresponderá a la Administración de su domicilio fiscal.*

Para la exacción de la renta atribuida a sus socios, comuneros o partícipes, se aplicarán las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes o del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere este Concierto, según el impuesto por el que tributen”.

Según se indica en el escrito de consulta, el domicilio fiscal de la entidad en atribución de rentas se encuentra en Gipuzkoa, por lo que, de acuerdo con el citado artículo 13. Dos, la gestión e inspección de dicha entidad corresponde a la Diputación Foral.

Por otra parte, según el párrafo segundo de dicho artículo 13. Dos, para la exacción de la renta atribuida a los socios se aplicarán las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes o del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere el Concierto, según el impuesto por el que tributen.

En el presente caso, al ser el socio consultante una persona física residente en territorio común,

la exacción de la renta atribuida se llevaría a cabo conforme a la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El apartado 3 del artículo 8 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, dispone que:

"No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2 del Título X de esta Ley".

En la mencionada Sección 2º del Título X de la LIRPF (artículos 86 a 90). se regula el régimen de atribución de rentas.

Las entidades en régimen de atribución de rentas no son consideradas contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino que se configuran como una agrupación de los mismos, a los que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establece el artículo 8.3 de la LIRPF. Por su parte, el artículo 88 de la LIRPF establece que las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos.

En cuanto al concepto de rendimientos de actividades económicas, el primer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF establece que *"Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos*

humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

Lo anterior supone que en el supuesto de una comunidad de bienes o sociedad civil que desarrolle una actividad económica, los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter de rendimientos de actividades económicas. Ahora bien, para que lo hasta aquí expuesto resulte operativo es necesario que la actividad económica se desarrolle como tal por la entidad, es decir, que la ordenación por cuenta propia de medios de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -elementos definitivos de una actividad económica- corresponda a la entidad en régimen de atribución de rentas. Con ello se quiere decir que todos los comuneros o socios deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos.

Este desarrollo de la actividad por la entidad procede acotarlo con otra matización: la aplicación del régimen de atribución de rentas exige que en el supuesto de existencia de normas específicas que regulen el ejercicio de determinada actividad, tales normas permitan su ejercicio por la entidad.

De cumplirse dichos requisitos, los rendimientos de actividades económicas se entenderán obtenidos directamente por la entidad en régimen de atribución de rentas, atribuyéndose a los comuneros o socios según las normas o pactos aplicables y si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales (artículo 89.3 de la LIRPF).

Por tanto, en el presente caso, partiendo de que la sociedad civil desarrolla una actividad económica de comercio al por menor y de que el socio consultante desarrollaría las funciones inherentes a la titularidad de esta actividad económica, debería imputarse los rendimientos de la actividad económica según lo dispuesto en el citado artículo 89.3 de la LIRPF.

CONSULTA 2020.8.4.3 IRPF. – Administración competente para la exacción del IRPF en un supuesto de cambio de residencia. Persona física que tras vender la vivienda en que residía en territorio común se traslada a territorio foral.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante manifiesta que tuvo su residencia en un inmueble situado en Castelldefels hasta la fecha de su transmisión. El 5 de octubre de 2018 procedió a su venta, habiendo declarado en IRPF 2018 la ganancia patrimonial obtenida, solicitando la exención por reinversión en nueva vivienda habitual.

Tras dicha venta, se trasladó a un municipio de Bizkaia, donde se empadronó el 24 de octubre de 2018. Manifiesta que ha residido durante todo 2019 en su domicilio de Bizkaia.

El 2 de marzo de 2020 ha firmado un contrato de compraventa con arras penitenciales por una vivienda situada en Barcelona, en el que figura que ambas partes se comprometen a otorgar la escritura de compraventa como fecha límite el 13 de junio de 2020.

CUESTIÓN PLANTEADA

1. Ante qué administración (estatal o foral) ha de presentar su declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2019.

2. Si se considera que debe presentar esta declaración ante la Hacienda Foral de Bizkaia desea conocer si puede tener en cuenta los créditos fiscales que tiene reflejados en su última declaración presentada (la declaración de IRPF 2018 presentada ante la AEAT)

3. Si en junio de 2020 trasladara su residencia a Barcelona, ¿se consideraría que la declaración presentada en Bizkaia no es correcta por no cumplir el traslado continuado de 3 años? En este caso, ¿tendría que presentar, y en qué plazo, una complementaria ante la Hacienda estatal?

CONTESTACIÓN

Para determinar qué administración (foral o estatal) resulta competente para la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), debemos acudir a lo dispuesto en el Concierto.

En este sentido el Concierto dispone lo siguiente:

“Artículo 6. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

Dos. Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa”.

En relación con la residencia habitual, el artículo 43 del Concierto establece:

“Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquellos.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Tres. Cuando se presume que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco.

Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.

b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que ten-

gan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección.

En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

c) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

d) Las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en el País Vasco. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

Cinco. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la comunicación se entenderá producida por la presentación de la declaración del Impuesto.

Seis. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que se regula en la sección 3.^a del capítulo 111 de este Concierto Económico.

Siete. Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento.

Además, cuando en virtud de lo previsto en este apartado deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b) Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio.

c) Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a) o en el siguiente, vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio”.

En consecuencia, el Concierto atribuye la competencia para la exacción del IRPF a la administración estatal o foral en función de la residencia habitual del contribuyente, estando ésta determinada prioritariamente por la permanencia en territorio común o foral un mayor número de días del período impositivo.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 43 del Concierto, se entiende que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residen-

cia habitual en el territorio del País Vasco aplicando sucesivamente los siguientes criterios:

Criterio de permanencia: la permanencia en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, computándose a estos efectos las ausencias temporales y presumiéndose, salvo prueba en contrario, que la persona permanece en el mismo cuando radique en él su vivienda habitual.

Criterio del principal centro de intereses.

Criterio de la última residencia declarada a efectos del IRPF.

De conformidad con lo anterior, la consultante deberá ser considerada residente habitual en aquel territorio, foral vasco o común, en el que permanezca un mayor número de días del período impositivo, teniendo en cuenta que, a efectos de determinar este período de permanencia, se computan las ausencias temporales. Aunque se establece la presunción de permanencia allí donde radique la vivienda habitual, esta presunción quedará sin efecto como consecuencia de la permanencia del contribuyente en un territorio distinto.

Sólo si por aplicación del criterio de permanencia no es posible determinar la residencia, deberá acudirse al de ubicación del principal centro de intereses, considerando que esta circunstancia se produce donde obtiene la mayor parte de la base imponible del IRPF (determinada con las exclusiones señaladas en el citado artículo 43).

Finalmente, si tampoco a través de este segundo criterio es posible fijar la residencia del contribuyente, éste deberá presentar su declaración del impuesto atendiendo a la última residencia por él declarada a efectos del IRPF.

Se ha de tener en cuenta que la determinación de dicha residencia es una cuestión de hecho que deberá acreditarse por cualquier medio de prueba válido en Derecho. En este sentido, el simple empadronamiento no constituye, por sí mismo, elemento suficiente de acreditación de

residencia y vivienda habitual en una determinada localidad, como tampoco lo es el hecho de trasladar el domicilio fiscal a un lugar determinado.

En el presente caso, a efectos de determinar si en 2019 la residencia habitual de la consultante estuvo en el País Vasco o en territorio común, debemos acudir en primer lugar al criterio de permanencia, computando, a efectos de determinar el número de días del período impositivo permanecido en cada territorio, común o foral, las ausencias temporales.

Al respecto, en su escrito, la consultante manifiesta que ha residido durante todo el ejercicio 2019 en su domicilio de Bizkaia, por lo que, en base a ello, habría permanecido en territorio foral un mayor número de días del período impositivo 2019, siendo residente fiscal en dicho territorio y, consecuentemente, resultando la Diputación Foral de Bizkaia la Administración competente para la exacción del impuesto de acuerdo con el artículo 6 del Concierto Económico.

No obstante, conforme a lo indicado más arriba, la residencia es una cuestión de hecho que se deberá acreditar por cualquier medio de prueba válido en Derecho.

Por lo que se refiere a la segunda cuestión planteada por la consultante, relativa a la posible aplicación, en la declaración del IRPF 2019, de los créditos fiscales reflejados en la declaración del IRPF 2018 si, como se ha señalado en el punto primero, se considerase que en el ejercicio 2019 corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia la exacción del IRPF sería de aplicación a la consultante la normativa reguladora del impuesto aprobada por esta Diputación Foral, concretamente la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(Se consideraría adecuado que, por parte de la Diputación Foral de Bizkaia, se incorporase a continuación en la propuesta de contestación lo relativo a esta cuestión planteada por el consultante, de modo que éste pueda recibir, en una

sola contestación, respuesta a todas las cuestiones planteadas en su consulta sin necesidad de formular una nueva a la DFB).

Por otra parte, si la consultante trasladara su residencia a Barcelona en junio de 2020, habría que determinar de nuevo, con arreglo a lo establecido en los artículos 6 y 43 del Concierto, la administración (estatal o foral) competente para la exacción del IRPF 2020.

En cuanto a la posible aplicación de la presunción prevista en el artículo 43.7º del Concierto, los requisitos que se establecen para la aplicación de la misma son los siguientes:

- Que la base imponible del IRPF del ejercicio en el que tiene lugar el cambio de residencia habitual o del siguiente resulte superior en, al menos, un 50% a la base imponible del ejercicio anterior al cambio.
- Que en el ejercicio en que se produce el cambio de residencia habitual la tributación efectiva por IRPF sea inferior a la que habría resultado por aplicación de la normativa del territorio de residencia anterior.
- Que en alguno de los dos ejercicios siguientes a aquel en que se produce el cambio de residencia se vuelva a tener la residencia en el territorio de origen.

No obstante, la presunción no opera si la nueva residencia se prolonga de manera continuada por, al menos, tres años, correspondiendo al contribuyente probar su nueva residencia y su mantenimiento continuado durante los tres años.

Si, en el caso concreto de la consultante, se cumplieran todos los presupuestos de hecho previstos en este precepto se presumiría que el cambio de residencia no ha existido y estaría obligada a presentar la correspondiente declaración complementaria con los intereses de demora.

En cuanto al plazo de presentación de esta declaración complementaria, el artículo 72 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 de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, establece, en su apartado 2, lo siguiente:

"2. Las personas físicas residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma, que pasasen a tener su residencia habitual en el de otra, cumplirán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia cuando ésta actúe como punto de conexión.

Además, cuando en virtud de lo previsto en el apartado 3 siguiente deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las autoliquidaciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

El plazo de presentación de las autoliquidaciones complementarias terminará el mismo día que concluya el plazo de presentación de las declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al año en que concurran las circunstancias que, según lo previsto en el apartado 3 siguiente, determinen que deba considerarse que no ha existido cambio de residencia".

RECAUDACIÓN DE LA CAE POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN 2020

I. RECAUDACIÓN ACUMULADA A OCTUBRE DE 2020: DATOS GLOBALES

Las diputaciones forales han **recaudado por tributos concertados** en el intervalo de enero a octubre de 2020 **11.217.622 miles de euros (m€)**, un **12,0% menos** que en el mismo periodo del año anterior.

En términos absolutos, la disminución de **la recaudación acumulada** hasta octubre de 2020 respecto al mismo periodo de 2019 ha sido de **1.527.025 miles de euros** y procede de las figuras tributarias siguientes:

Incremento neto de recaudación acumulada a oct/2020

(miles de euros)

	Ene-oct/20	Ene-oct/19	Dif.	% Δ
IRPF	4.436.896	4.509.001	(72.104)	(1,6)
I. Sociedades	1.029.957	1.346.401	(316.444)	(23,5)
IVA	4.060.661	4.937.560	(876.899)	(17,8)
II.EE. Fab. e IEE	1.048.338	1.261.980	(213.641)	(16,9)
O. Tributos e Ing.	641.770	689.705	(47.935)	(7,0)
TOTAL	11.217.622	12.744.647	1.527.025	(12,0)

Esta importante caída de la recaudación se ha producido en un adverso contexto económico marcado por la irrupción de la crisis sanitaria originada por la pandemia de covid-19. Las medidas restrictivas adoptadas por los poderes públicos en el ámbito social y en el ámbito de la movilidad, en aras a evitar la expansión de la pandemia, han generado importantes distorsiones en el normal desarrollo de la actividad económica. Los territorios históricos, en respuesta a esta situación, han ido aprobando una serie de modificaciones normativas que han tenido por finalidad, en un primer momento, mitigar, insuficiencias de liquidez de los contribuyentes y, posteriormente, relanzar la actividad económica y la adaptación de la economía vasca a los re-

tos del futuro. Estos cambios normativos también han propiciado, aunque de forma más modesta, la reducción de la recaudación.

En un análisis más pormenorizado y en lo que se refiere a los impuestos o grupos de tributos que se recogen en el cuadro anterior, se puede comprobar que ninguno de ellos ha podido sustraerse al efecto, en algunos casos combinado, de la paralización parcial de la actividad económica y/o de las medidas normativas puestas en vigor por los territorios históricos.

El IVA ha sido el impuesto que más ha visto deteriorada su recaudación en términos absolutos (-876.899 miles de euros). En términos relativos, ha sido el segundo que peor tasa ha reflejado (-17,8%). Ligeramente más comedida ha sido la caída interanual mostrada por el conjunto de impuestos especiales de fabricación e impuesto especial de electricidad (-16,9%). Estas tasas de disminución en la imposición indirecta son un claro exponente del profundo retroceso que ha sufrido tanto el consumo a nivel general como el de productos específicos.

Dentro de la imposición directa, el impuesto sobre sociedades ha sido el impuesto que mayor retroceso ha sufrido (-23,5%), y dentro de sus componentes, ha sido la cuota diferencial la que ha destacado de forma más negativa (-28,5%). Esta tasa, no obstante, tiene cierto grado de sesgo en la medida en que todavía no se han computado, a diferencia del año anterior, el total de los ingresos correspondientes a la campaña de sociedades-19 al haberse extendido los plazos para la presentación e ingreso de las autoliquidaciones. Por lo demás, el considerable deterioro que a lo largo del año están soportando los beneficios de las empresas ha repercutido muy desfavorablemente en la cuantía de los pagos fraccionados que abonan a las haciendas forales aquellas sociedades que están sujetas a normativa común.

La recaudación por IRPF, por su parte, también ha visto reducida hasta octubre la cuantía ingresada, pero de manera menos acusada (-1,6%). La recaudación por el concepto más relevante del impuesto –las retenciones por rendimientos de trabajo– ha registrado una tasa positiva (+1,2%) que se ha apoyado en la positiva evolución de la masa de las pensiones y de la masa salarial del sector público. Del resto de conceptos que integran el IRPF, únicamente las retenciones por ganancias patrimoniales han realizado una contribución positiva (+51,9%).

En lo que se refiere a la **gestión propia**, las diputaciones forales han recaudado por tributos concertados hasta octubre **10.366.839 miles de euros**, un 10,8% menos que en el mismo periodo de 2019. Tanto la imposición directa como la indirecta han reflejado tasas negativas (-5,9% y -16,2% respectivamente), aunque de mayor envergadura la segunda.

La recaudación por ajustes con el Estado ha registrado un importante deterioro (-24,1%, 269,9 millones de euros menos respecto al mismo periodo del año anterior) debido fundamentalmente, por un lado, al negativo resultado de las liquidaciones tanto por IVA como por impuestos especiales y, por otro, a la disminución en los ingresos por ajuste IVA correspondientes al segundo y tercer trimestre.

Por componentes, la **recaudación bruta** acumulada ha registrado un descenso **interanual del 9,1%**, con caídas recaudatorias por encima de los dos dígitos en los siguientes tributos o grupos de tributos: impuesto sobre sociedades (-18,0%), IVA (-13,0%) e impuestos especiales de fabricación y electricidad (-10,2%).

Las **devoluciones**, por su parte, **han aumentado un 3,3%** respecto a las registradas a octubre de 2019, debido principalmente a algunas devoluciones extraordinarias en el IVA relacionadas con una empresa relevante situada en el Territorio Histórico de Álava.

Recaudación acumulada por tributos concertados

(miles de euros)

	Ene-oct/19	Ene-oct/20	% Δ
Rec. íntegra y Residuos Devoluciones	15.662.488 (2.917.840)	14.231.944 (3.014.322)	(9,1%) (3,3%)
Rec. líquida	12.744.647	11.217.622	(12,0%)

II.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Por IRPF se ha recaudado un 1,6% menos que en los diez primeros meses de 2020 y en la mayoría de los conceptos tributarios que componen el impuesto las tasas han sido negativas.

Recaudación acumulada por IRPF

(miles de euros)

	Ene-oct/19	Ene-oct/20	% Δ
Ret. Rdtos. Trabajo y AP	4.406.954	4.458.564	1,2
Ret. Rdtos. Cap. Mob.	122.930	119.595	(2,7)
Ret. Rdtos. Cap. Inmob.	70.805	64.146	(9,4)
Ret. Ganan. Patrim.	27.828	42.283	51,9
Gravamen Esp. s/ P	55.627	4.591	(91,7)
Pagos fracc. Prof. y Empr.	151.372	95.931	(36,6)
Cuota Diferencial Neta	(326.515)	(348.214)	(6,6)
Rec. Total IRPF	4.509.001	4.436.896	(1,6)

El incremento interanual (+1,2%) hasta octubre en los ingresos por retenciones de rendimientos de trabajo se ha producido como resultado final de dos tendencias contrapuestas. En la vertiente positiva, y a la postre principal, se encuentra el recorrido de la masa salarial del sector público y de la masa de pensiones. La primera se ha visto impulsada por el incremento de los salarios (del 2% en el sector público de la CAE que agrupa al colectivo más numeroso) y de las dotaciones de personal sanitario para el control epidemiológico. La segunda se ha beneficiado de una revalorización del 0,9% y de la incorporación en 2020 de perceptores con pensiones más elevadas.

En el apartado negativo, hay que señalar la contracción de ingresos que se ha derivado, por un lado, de la destrucción de empleo (especialmente en el segundo trimestre del año tras la irrupción de la pandemia) y de la proliferación

de ERTEs (cuyas prestaciones están sujetas a tipos de retención nulos o muy reducidos), por otro.

La evolución de la recaudación por retenciones de capital mobiliario hasta octubre ha sido negativa (-2,7%) al suspenderse en muchas sociedades, especialmente del sector financiero, el reparto de dividendos en efectivo.

La recaudación de retenciones por rendimientos de capital inmobiliario se ha reducido un 9,4%. La escasa actividad en el mercado del alquiler del sector inmobiliario por la incidencia de la pandemia ha repercutido en los ingresos por este concepto tributario.

Los ingresos por retenciones sobre ganancias patrimoniales se han incrementado un 51,9% hasta octubre, debido a que a principios de año se acumularon ingresos procedentes de operaciones de finales de 2019 en un contexto de evolución favorable en los mercados secundarios de valores.

La recaudación por el gravamen especial sobre loterías y apuestas se ha reducido hasta octubre un -91,7% como consecuencia de la confluencia de varios factores. El principal es que la comparación interanual se realiza con un periodo en que se computó un premio muy relevante. Como circunstancias añadidas está, por un lado, la suspensión de todos los sorteos entre el 16 de marzo y el 16 de mayo tras la declaración del estado de alarma y, por otro, la elevación del importe exento de gravamen a partir del 1 de enero de 2020¹.

La recaudación por pagos fraccionados ha registrado hasta octubre una cuantiosa disminución (-36,6%) como consecuencia de la exoneración aprobada por los territorios históricos de la obligación de realizar los pagos correspondientes al periodo enero-septiembre de 2020.

Por último, la cuota diferencial por IRPF ha mos-

¹ Durante 2019 la cuantía exenta se situó en 20.000 euros. A partir del 1-1-2020, la cuantía exenta se ha elevado hasta los 40.000 euros.

trado hasta octubre un comportamiento negativo (-6,6%) que se ha traducido en un incremento del saldo neto de devoluciones (alrededor de 21,7 millones de euros) respecto al mismo periodo del año anterior. En el contexto de la crisis del COVID-19, los plazos para la presentación e ingreso de las autoliquidaciones con resultado a pagar correspondientes a la campaña de renta 2019 se han ampliado en todos los territorios. En Gipuzkoa y Bizkaia este factor no ha originado ninguna distorsión en el análisis de la evolución de la recaudación acumulada a octubre. En Araba, sin embargo, el hecho de que el plazo de pago en periodo voluntario se haya extendido hasta el 20 de noviembre de 2020 en un pago único ha originado una falta de comparabilidad interanual respecto a 2019, dado que, en dicho año, de acuerdo a los plazos ordinarios, el primer tramo de los ingresos (algo más del 60%) correspondientes a la campaña de este territorio, se computó en julio.

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 2020 correspondientes a la **cuota diferencial neta del impuesto sobre sociedades ascendieron a 803.933 miles de euros** lo que ha supuesto una **disminución interanual del 28,5%**.

Recaudación acumulada por IS

(miles de euros)

	Ene-oct/19	Ene-oct/20	%Δ
Ret. Rdtos. Cap. Mob.	122.930	119.595	(2,7)
Ret. Rdtos. Cap. Inmob.	70.804	64.146	(9,4)
Ret. Ganan. Patrimon.	27.828	42.283	51,9
Cuota Diferencial Neta	1.124.839	803.933	(28,5)
Rec. Total IS	1.346.401	1.029.957	(23,5)

En el primer trimestre del año la recaudación por cuota diferencial disminuyó un 33,8% ya que los ingresos se redujeron un 15,9% y las de-

voluciones correspondientes a la campaña del impuesto sobre sociedades del año anterior se elevaron un 46,3%.

En el segundo trimestre del año, la recaudación sufrió una caída porcentual por un importe similar como consecuencia del desfavorable resultado en el primer pago fraccionado de las sociedades sujetas a normativa común, cuyos ingresos mostraron una reducción de aproximadamente un 41% por el deterioro registrado en los beneficios de las grandes empresas y grupos en el primer trimestre del año.

La campaña del impuesto sobre sociedades de 2019 se desarrolló entre el 1 de julio y el 27 de julio, fechas habituales de inicio y fin para presentar declaración para la mayoría de los sujetos pasivos del impuesto. No obstante, a diferencia del año anterior, los territorios históricos, como una medida paliativa más para mitigar el impacto de la crisis del covid-19, acordaron ampliar los plazos de presentación para determinados contribuyentes -microempresas y pequeñas empresas, en general- hasta finales de septiembre o noviembre según el territorio².

2 THG: Para las micro, pequeñas y medianas empresas del artículo 13 de la Norma Foral 2/2014 del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), entidades parcialmente exentas reguladas en el artículo 12.2 de la NFIS, entidades acogidas a la Norma Foral 3/2004 de incentivos fiscales al mecenazgo y las sociedades patrimoniales del artículo 14 de la NFIS, se establece un plazo de presentación desde el 1 al 25 de septiembre de 2020, siendo el plazo para el ingreso el 28 de septiembre de 2020. **THB:** Las microempresas y las pequeñas empresas a las que se refiere el artículo 13 de la Norma Foral 11/2013, del Impuesto sobre Sociedades, que cumplan los requisitos recogidos en dicho artículo en el ejercicio cuya autoliquidación es objeto de presentación, que no tributen en régimen de consolidación fiscal y que hayan aprobado sus cuentas anuales en un plazo posterior a los 6 meses desde la finalización del periodo impositivo, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 40 del Real Decreto Ley 8/2020, podrán optar por hacer la presentación del impuesto sobre sociedades en un plazo extraordinario que va desde el primer día establecido en el punto anterior hasta el día 25 del siguiente a aquel en el que se hayan aprobado las cuentas. **THA:** Extensión opcional del plazo de presentación de autoliquidaciones para microempresas, pequeñas empresas, sociedades patrimoniales, entidades parcialmente exentas y entidades sin fines lucrativos acogidas a la norma foral 16/2004 hasta como máximo el 25 de septiembre de 2020.

Además, dado que se podían haber producido casos en que las declaraciones hubiesen tenido que hacerse en base a las cuentas anuales disponibles al no haberse podido aprobar las cuentas anuales en los plazos ordinarios que establece la legislación mercantil³, se establecía que en tal circunstancia debería presentarse posteriormente una nueva declaración de acuerdo a las cuentas anuales aprobadas. Esto puede haber generado y todavía podría generar alguna alteración en la cuantía de los ingresos registrados.

En este contexto, los ingresos derivados de la campaña de sociedades 2019 han ido registrándose desde julio, y, sin embargo, tras contabilizarse la recaudación de octubre, todavía no puede darse por cerrado el cómputo de ingresos que corresponde a la campaña de este impuesto. Por tanto, el resultado de la misma no se podrá conocer hasta quizás finales de año.

Por otro lado, 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 28,0% inferior al del ejercicio anterior. Asimismo, en el caso de Bizkaia, se ha contabilizado el pago fraccionado foral cuya cuantía se estima ha sido un 19,5% inferior a la de 2019 debido, al menos en parte, a una modificación normativa por la que se exonera de la obligación de realizar el pago fraccionado a determinadas sociedades que hubiesen soportado una caída de por lo menos el 25% en el volumen de operaciones en el primer semestre de 2020.

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 **1.029.957 miles de euros**, lo que ha supuesto una reducción **interanual del 23,5%**.

3 Art.40 y 41 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo: El plazo de formulación de las cuentas anuales queda suspendido hasta que finalice el estado de alarma, reanudándose de nuevo por otros tres meses a contar desde esa fecha. Posteriormente deben ser sometidas a la aprobación de la junta dentro de los tres meses siguientes a dicha formulación.

IV.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La **recaudación por IVA de gestión propia** hasta octubre se ha reducido un 18,3%. Esta disminución se ha producido, fundamentalmente, por el retroceso de los ingresos brutos (-12,4%) ya que el incremento de las devoluciones ha sido muy limitado (+1,2%).

Recaudación acumulada por IVA de G. Propia

(miles de euros)

	Ene-oct/19	Ene-oct/20	%Δ
Rec. íntegra y Residuos Devoluciones	5.067.466 (1.535.042)	4.440.262 (1.552.848)	(12,4) (1,2)
Rec. líquida	3.532.424	2.887.414	(18,3)

La recaudación por IVA en el Estado se ha reducido hasta octubre un 12,6% debido a la caída de los ingresos (-10,2%), ya que las devoluciones se han reducido (-3,6%). El descenso ha afectado además de forma equilibrada a ambos componentes del IVA, de forma que los ingresos vinculados a las importaciones han sufrido una reducción del 13,7%, cifra cercana al 12,2% de la caída registrada en operaciones interiores.

En este escenario, **los ingresos de la CAE por ajuste IVA** con el Estado han disminuido un 16,5%. Conviene precisar, no obstante, que una parte de la caída procede de la liquidación de 2019 (-284,1%, con una pérdida neta de 34,2 millones de euros). De hecho, la recaudación del ejercicio corriente por ajuste IVA durante los tres primeros trimestres se ha reducido un 14,2%, una cifra más alineada con lo acontecido en el Estado.

V.- IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN E IMPUESTO ESPECIAL SOBRE ELECTRICIDAD

La **recaudación global por impuestos especiales de fabricación de gestión propia** ha registrado hasta octubre una reducción media del 11,2%, como resultado de una disminución interanual en todos los impuestos.

Recaudación acumulada por II.EE. DE FABRICACIÓN DE GESTIÓN PROPIA e I.E. DE ELECTRICIDAD

(miles de euros)

	Ene-oct/19	Ene-oct/20	%Δ
Alcohol y Prod. Interm.	4.851	2.632	(45,7)
Hidrocarburos	1.209.188	1.054.481	(12,8)
Tabaco	278.728	268.648	(3,6)
Cerveza	1.804	950	(47,4)
Electricidad	51.838	44.090	(14,9)
Total IIIE de Fab. e IEE	1.546.411	1.370.801	(11,4)

Las amplias y estrictas restricciones a la movilidad establecidas en el estado de alarma en los meses de marzo y abril ocasionaron una fuerte disminución en el consumo de combustibles. Posteriormente, las caídas de consumo han persistido, si bien a menor escala, fruto de la contracción en el desarrollo de la actividad económica tras la implementación de distintas medidas dirigidas a contener el avance de la pandemia. En este contexto, en el periodo de enero a octubre, **los ingresos por el impuesto especial sobre hidrocarburos han disminuido un 12,8%**.

Durante el primer semestre del año, **la recaudación por el impuesto sobre labores del tabaco** ha mostrado tasas interanuales positivas originadas en un primer momento por unas salidas de depósito más altas de lo habitual, a lo que se sumó posteriormente cierto acaparamiento ante los temores de falta de suministro en el marco de los confinamientos y otras medidas restrictivas declaradas en el estado de alarma. Una vez que el efecto de estos factores se ha ido diluyendo, la recaudación ha empezado a disminuir, **con una reducción hasta octubre del 3,6%**.

En cuanto a la recaudación del **impuesto que grava el consumo de alcohol**, que tiene escaso peso recaudatorio, su variación interanual ha sido muy negativa hasta octubre (-45,7%), fruto de la aplicación de medidas sanitarias contra la expansión de la pandemia: confinamientos, cierres temporales en el sector del ocio, limitaciones de aforos... Parecida evolución, y por los mismos motivos, ha seguido la recaudación del **impuesto que grava el consumo de cerveza**, que hasta octubre ha caído un 47,4%.

El **impuesto que grava el consumo de electricidad**, por su parte, ha registrado hasta octubre una disminución recaudatoria del 14,9% como consecuencia de la caída de la demanda de energía eléctrica, especialmente en sectores intensivos en la utilización de la misma, como en el caso de las acerías que han paralizado en algunos casos su actividad.

Además, a lo largo del año se han realizado con la Administración del Estado **los ajustes de impuestos especiales** correspondientes a la liquidación de 2019 y a los tres primeros trimestres de 2020, cuyo resultado global ha sido más desfavorable para la CAE (38,1 millones de euros) en comparación con el mismo periodo de 2019.

Además, hasta octubre, las diputaciones forales han transferido a la hacienda estatal un importe de 322.464 miles de euros en concepto de **ajustes a la recaudación por impuestos especiales de fabricación con el Estado**, regulados en el artículo 54 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico con la CAPV y en el artículo 15 de la Ley 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 13,4% más que lo transferido en el mismo periodo del año anterior.

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN: Ajustes con el Estado

(miles de euros)

	Ene-oct/20
Alcohol y Productos Intermedios	43.988
Hidrocarburos	(395.029)
Tabaco	11.573
Cerveza	17.004
Total IIEE de Fabricación	(322.464)

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/19	Ene-oct/20	% Δ
IRNR	39.795	46.808	17,6
ISD	94.693	88.051	(7,0)
IP/Riqueza y G. Fortunas	165.795	175.396	5,8
Is/Depósitos en E. de Cré.	25.132	27.581	9,7
Is/Prod. de E. Eléctrica	11.474	20.904	82,2
ITP	132.138	108.079	(18,2)
IAJD	38.983	28.053	(28,0)
IEDMT	23.302	12.615	(45,9)
Is/Primas de Seguros	64.031	63.692	(0,5)
Is/Aactiv. de Juego	5.669	5.956	5,1
Is/Gases Fluo. de El. Inve.	2.969	2.778	(6,4)
Impuestos extinguidos	(2.739)	(538)	80,4
Tasa de Juego	35.920	25.433	(29,2)
Rec. int. de dem. y sanc.	52.543	36.961	(29,7)
O. I. e Ing. Tributarios	689.705	641.769	(7,0)

VII. PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN DE CIERRE DE 2020 Y PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN PARA 2021 EN LA CAE

En la reunión del 15 de octubre de 2020, el Consejo Vasco de Finanzas Públicas aprobó la previsión de cierre recaudatorio para 2020 y la previsión de recaudación por tributos concertados para 2021. En los párrafos siguientes se presentan los rasgos generales de las previsiones aprobadas y del contexto socioeconómico del periodo enero-agosto en el que éstas se determinaron.

La recaudación acumulada de la CAE en agosto de 2020, mes que sirve de referencia para la elaboración de la previsión recaudatoria de cierre de año, se redujo un 16,6% interanual, en el trascurso de un año incidido por una grave crisis sanitaria a nivel mundial, originada por la pandemia de covid-19, que derivó de inmediato en una crisis económica de gran envergadura.

La suave desaceleración en el ritmo de crecimiento del PIB que dibujaba la economía vasca a principios de año se vio truncada, de manera abrupta, a mediados de marzo, en que se tuvo que declarar el estado de alarma en todo el territorio del Estado español para hacer frente a la rápida propagación del virus. El estado de alarma, incluidas las sucesivas prórrogas, extendió su vigencia hasta el 21 de junio. Durante el mismo

se establecieron restricciones a la movilidad y en el ámbito socio-económico, de una intensidad mayor al inicio (marzo/abril) y más graduadas en el proceso de desescalada.

En los meses posteriores, las restricciones a la movilidad fueron muy puntuales, sin embargo, las instituciones públicas siguieron fijando otras limitaciones en el ámbito socio-económico en función de la evolución epidemiológica. Por tanto, en mayor o menor medida, el desarrollo de la actividad económica en todo el periodo de marzo a agosto se vio negativamente incidido. Además, al tratarse de una pandemia global también el sector exportador quedó afectado por la contracción de los mercados exteriores.

En el ámbito fiscal y en el uso de la capacidad normativa y de gestión que el Concierto Económico otorga a los territorios históricos, se aprobaron una serie de medidas tributarias para hacer frente a la crisis económica derivada de la crisis sanitaria.

El primer bloque de medidas se adoptó hacia mediados de marzo siendo el objetivo fundamental proteger a los contribuyentes más vulnerables: personas físicas, microempresas y pequeñas empresas dilatando los vencimientos para el ingreso de los impuestos y mitigando así eventuales insuficiencias de liquidez de estos contribuyentes.

Algunas de estas medidas (ampliaciones del plazo voluntario para la presentación e ingreso de autoliquidaciones en determinados impuestos) ya habían dado lugar hasta agosto a una traslación de ingresos tributarios dentro del periodo marzo-agosto del propio ejercicio 2020. Otras iban a generar un diferimiento al último cuatrimestre del año. Así, por ejemplo, los plazos de presentación e ingreso de las declaraciones de IRPF e impuesto sobre sociedades correspondientes a 2019 se habían extendido con carácter general o para de-

terminados tipos de contribuyentes. Finalmente, también había algunas que iban a provocar un diferimiento de ingresos tributarios al año 2021 y siguientes.

En el periodo de mayo a junio, los territorios forales adoptaron nuevas medidas tributarias cuya prioridad era la reactivación económica. La mayor parte de ellas iban a generar un diferimiento de ingresos tributarios al año siguiente.

En este contexto y de cara a la recaudación final de 2020 se ha estimado que se producirá una progresiva ralentización en el ritmo de disminución de la recaudación, ya que los efectos más distorsionadores que se produjeron en marzo y abril, a raíz de la declaración del estado de alarma, irán perdiendo peso relativo en los ingresos a medida que avance el año. A esto, se unirá el hecho de que se irán haciendo efectivos ingresos correspondientes a las campañas de la renta y de sociedades que en el año anterior ya se habían computado en el periodo enero-agosto. También impulsará este proceso el vencimiento durante los meses restantes hasta final de año de algunos aplazamientos excepcionales concedidos.

Teniendo en cuenta lo señalado en el párrafo anterior se ha previsto un descenso de la recaudación por tributos concertados del 13,3% en 2020. Concretamente, se espera que la recaudación consolidada de las Diputaciones Forales **se sitúe, en valores absolutos, en 13.411.590 miles de euros**, lo que supondría 2.057.997 miles de euros menos que la previsión presupuestaria aprobada a nivel de la CAE.

PREVISIONES DE EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN: Cierre 2020 y Presupuesto 2021

	2019	Prev. cierre 2020	% Δ	Prev. 2021	% Δ
IRPF	5.713.671	5.610.000	(1,8)	5.684.900	1,3
I/s/ Sociedades	1.303.792	805.550	(38,2)	843.800	4,7
IVA	6.028.588	4.951.900	(17,9)	5.511.900	11,3
IIIE e IE de Electricidad	1.600.391	1.324.880	(17,2)	1.454.780	9,8
Otros Impuestos	823.144	719.260	(12,6)	754.693	4,9
Recaudación Total	15.469.587	13.411.590	(13,3)	14.250.073	6,3

Tras la importante caída recaudatoria que se espera para 2020 (-13,3%), principalmente como consecuencia de la crisis económica desatada por la pandemia de COVID-19, se prevé una recuperación parcial de la recaudación por tributos concertados en 2021. **Así, la recaudación por tributos concertados en Euskadi se prevé que registre un incremento del 6,3% en dicho año.** La expansión económica prevista en 2021, junto con el impacto recaudatorio derivado del diferimiento de ingresos propiciado por algunas medidas normativas adoptadas durante 2020, impulsará el incremento de la recaudación, si bien, a un ritmo inferior al que cabría esperar en base al escenario económico de la CAE. Esto se debe a que los ingresos tributarios en 2021 todavía seguirán reflejando a principios de año el deterioro de la actividad económica de finales del año anterior.

Así, el global de recaudación que las Diputaciones Forales esperan obtener por los tributos concertados es de **14.250.073 miles de euros, lo que supondría unos ingresos de 838.483 miles de euros adicionales** a los obtenidos en 2020.

RECAUDACIÓN C.A.P.V. ene-oct/2020

(en euros)

	ARABA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV 2020	CAPV 2019	(%)
IMPUESTOS DIRECTOS						
Impo. s/Renta Personas Físicas:						
Retenc. Rdtos. Trabajo y Activ. Profes.	643.092.438	2.484.489.263	1.330.982.405	4.458.564.106	4.406.954.218	1,2
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	17.661.126	65.893.892	36.040.044	119.595.062	122.930.203	(2,7)
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	6.450.152	38.073.431	19.622.770	64.146.353	70.804.586	(9,4)
Retenc. Ganancias Patrimoniales	2.669.870	21.640.419	17.972.972	42.283.261	27.828.195	51,9
Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterías	216.939	3.042.249	1.331.247	4.590.435	55.626.976	(91,7)
Pagos Fracc. Profes. y Empres.	9.174.244	53.066.721	33.689.690	95.930.655	151.371.664	(36,6)
Cuota Diferencial Neta	(119.855.062)	(171.918.090)	(56.440.362)	(348.213.514)	(326.514.923)	(6,6)
Total IRPF	559.409.707	2.494.287.885	1.383.198.766	4.436.896.358	4.509.000.919	(1,6)
Impo. s/Sociedades:						
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	17.661.126	65.893.854	36.040.039	119.595.019	122.930.151	(2,7)
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	6.450.151	38.073.143	19.622.754	64.146.048	70.804.255	(9,4)
Retenc. Ganancias Patrimoniales	2.669.868	21.640.415	17.972.971	42.283.254	27.828.190	51,9
Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterías						
Cuota Diferencial Neta	131.252.830	539.745.465	132.934.610	803.932.905	1.124.838.902	(28,5)
Total I. Sociedades	158.033.975	665.352.877	206.570.374	1.029.957.226	1.346.401.498	(23,5)
Impo. s/Renta No Residentes	8.431.999	28.172.969	10.202.693	46.807.661	39.795.447	17,6
Impo. s/Sucesiones y Donaciones	9.642.608	46.117.469	32.291.196	88.051.273	94.693.042	(7,0)
I.s/Patrimonio/Riqueza y Grandes Fortuna	24.584.930	80.070.691	70.740.775	175.396.396	165.795.385	5,8
I.s/Depósitos en las Entidades de Crédito	3.625.843	15.381.248	8.573.929	27.581.020	25.131.624	9,7
I.s/Producción de energía eléctrica	3.676.722	10.113.258	7.114.201	20.904.181	11.473.905	82,2
I.s/Prod. residuos generados energía核.ue.						
I.s/Almacen. combustible/residuos radiactivos						
Impuestos Extinguidos						
Total Impuestos directos	767.405.784	3.339.496.397	1.718.691.934	5.825.594.115	6.192.291.820	(5,9)
IMPUESTOS INDIRECTOS						
IVA Gestión Propia	231.109.246	2.088.010.078	568.294.403	2.887.413.727	3.532.423.865	(18,3)
IVA. Gestión DF	187.712.011	(532.785.917)	345.073.906			
IVA. Ajuste DDF	418.821.257	1.555.224.161	913.368.309	2.887.413.727	3.532.423.865	(18,3)
Impo. s/Transmisiones Patrimoniales	16.515.931	50.022.218	41.541.187	108.079.336	132.138.438	(18,2)
Impo. s/Actos Jurídicos Documentados	4.739.615	12.884.672	10.428.587	28.052.874	38.983.029	(28,0)
I.E. s/Determinados Medios de Transporte	1.978.515	6.354.493	4.281.531	12.614.539	23.302.008	(45,9)
II.EE. Fabricación propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedio	438.478	1.337.508	856.394	2.632.380	4.851.390	(45,7)
Hidrocarburos	161.397.496	582.845.760	310.238.074	1.054.481.330	1.209.188.282	(12,8)
Labores tabaco	41.676.919	133.710.823	93.259.804	268.647.546	278.728.018	(3,6)
Cerveza	199.650	452.521	297.559	949.730	1.804.362	(47,4)
Electricidad	7.177.149	22.096.503	14.816.839	44.090.491	51.838.383	(14,9)
I.E. s/Carbón						
Impo. s/Primas de Seguros	8.692.347	35.393.504	19.606.374	63.692.225	64.031.313	(0,5)
Impo. s/Actividades de juego	966.761	3.519.414	1.469.919	5.956.094	5.669.053	5,1
I.s/Gases fluorados de efecto invernadero	221.589	972.056	1.584.286	2.777.931	2.968.507	(6,4)
Impuestos extinguidos	(15.464)	(50.431)	(471.784)	(537.679)	(2.739.426)	80,4
Total Impuestos indirectos	662.810.243	2.404.763.202	1.411.277.079	4.478.850.524	5.343.187.222	(16,2)
TASAS Y OTROS INGRESOS						
Tasas de juego	3.677.275	15.688.123	6.067.273	25.432.671	35.919.549	(29,2)
Recargos, Demora y Sanciones	2.263.300	24.849.362	9.848.714	36.961.376	52.543.555	(29,7)
Total Tasas y Otros Ingresos	5.940.575	40.537.485	15.915.987	62.394.047	88.463.104	(29,5)
TOTAL GESTIÓN PROPIA	1.436.156.602	5.784.797.084	3.145.885.000	10.366.838.686	11.623.942.146	(10,8)
IVA. Ajuste Aduanas	125.850.880	389.774.178	257.889.881	773.514.939	915.645.503	(15,5)
IVA. Ajuste Op. Interiores	65.036.433	201.425.066	133.270.723	399.732.222	489.490.633	(18,3)
Total Ajuste IVA	190.887.313	591.199.244	391.160.604	1.173.247.161	1.405.136.136	(16,5)
Ajustes impuestos Especiales:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	7.156.808	22.165.428	14.665.517	43.987.753	54.899.862	(19,9)
Hidrocarburos	(64.271.149)	(199.054.896)	(131.702.525)	(395.028.570)	(352.947.779)	(11,9)
Labores tabaco	1.882.961	5.831.740	3.858.508	11.573.209	(1.668.199)	793,8
Cerveza	2.766.522	8.568.227	5.669.074	17.003.823	15.285.290	11,2
Total Ajustes Impuestos Especiales	(52.464.858)	(162.489.501)	(107.509.426)	(322.463.785)	(284.430.826)	(13,4)
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	1.574.579.057	6.213.506.827	3.429.536.178	11.217.622.062	12.744.647.456	(12,0)

N

ormativa Tributaria



Jarraian erantsi dugun estekan, Foru Aldundiek argitaratutako zerga-araudiari buruz Zerga Administracioko Zuzendaritzak egindako hileroko buletinak ikus daitezke. (ALHAO, BOB eta GAO), Eusko Jaurlaritza (EHAA), Nafarroako Foru Erkidegoa (BON) eta Espana (BOE)

<https://www.euskadi.eus/informazioa/argitaratuko-zerga-arauei-buruzko-aldizkaria/web01-a20-gazer/eu/>

Era berean, aipatutako hileko buletin bakoitzetik, arau bakoitzaren Pdf dokumentua edo antzekoa eskura daiteke, banaka, argitalpen elektronikoaren formatuan, xedapen bakoitzaren eskuneko goiko marjinan sartutako ikona sakatuta.

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. (BOPA, 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-a20-gazer/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.

E

llaces de interés



Itun Ekonomikoa trilingüe eta glosarioan:

[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)

Eusko Jaurlaritzako Ogasun Sailaren webgunea:

<https://www.euskadi.eus/eusko-jaurlaritza/ogasun-finantza-saila/hasiera/>

Zerga Aldizkariak ZAZ:

[Argitaraturiko zerga-arauei buruzko aldizkaria](#)
[Zerga albisteen aldizkaria \(ZAZAB\)](#)

Webs de las Haciendas Forales:

[Arabako Foru ogasuna](#)
[Bizkaiko Foru ogasuna](#)
[Gipuzkoako Foru ogasuna](#)

AD CONCORDIAM (Ekonomia-Itunaren sus-tapenerako erakundea):

<http://www.conciertoeconomico.org/eu>

ITUNA (Itun Ekonomikoaren eta Foru Ogasu-nen Ikerketerako Agiritegia):

<https://www.ituna.eus/eu/>

Euskal Itun Ekonomikoa: ikuspegi pertsona-la. Pedro Luis Uriarte:

<http://www.elconciertoeconomico.com/la-obra/>

Concierto Económico en trilingüe y Glosario:

[https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/es_def/adjuntos/CE%20\(texto%20consolidado\).pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/octe/es_def/adjuntos/CE%20(texto%20consolidado).pdf)

Web departamental de Hacienda del GV:

<https://www.euskadi.eus/gobierno-vasco/departamento-hacienda-finanzas/ultimo/>

Boletines Tributarios de la DAT:

[Boletín de normativa tributaria publicada de la DAT](#)
[Boletín de novedades tributarias \(BIDAT\)](#)

Webs de las Haciendas Forales:

[Hacienda Foral de Álava](#)
[Hacienda Foral de Bizkaia](#)
[Hacienda Foral de Gipuzkoa](#)

AD CONCORDIAM (para la difusión del Con-cierto Económico):

<http://www.conciertoeconomico.org/es>

ITUNA (Centro de Documentación e Investigación del Concierto Económico y las Haciendas Forales):

<https://www.ituna.eus/es/>

El Concierto Económico Vasco: Una visión personal. Pedro Luis Uriarte:

<http://www.elconciertoeconomico.com/la-obra/>

EKONOMIA ITUNAREN BILAKAERA BERE LEGE-TESTUEN BIDEZ (egilearen aurkibidea eta oharra). *Javier Armentia Basterra*.



EVOLUCIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO A TRAVÉS DE SUS TEXTOS LEGALES (índice y Nota del autor). *Javier Armentia Basterra*.

MAP

HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

ZERGAK

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA



ORGANO
DE COORDINACION
TRIBUTARIA DE EUSKADI