

1-2021

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO

ZERGAK

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

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIO-
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

1
2021

ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

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

ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

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

ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN

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

ARGITARATZAILEA/EDITA

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

AZALA/PORTADA

José Luis Robertson Mendizabal

MAKETAZIOA ETA MUNTAKETA/MAQUETACIÓN Y MONTAJE

Juan Carlos Escudero de la Hera

LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93

ISSN – 2253 - 7805

hac-tributos@euskadi.eus

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

- Bina kopia posta elektronikoz bidaliko da, adierazita helbidera.
- Idazlaren luzapenak ez ditu 30 orrialdeak gaindituko, lerroen artean tarte bikoitza utziz.
- Artikulu bakoitzari ehun baino gehiago edukiko ez duen laburpen bat erantsiko zaio.
- Idazlanean irudirik balego, bera osatzeko erabili diren zenbakizko datuak bidaliko lirateke.
- Arikulugile bakoitzak bere izena, helbide oso, 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-estereotipok gabe.

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

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

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

- Se remitirá una copia del trabajo mediante e-mail a la dirección de correo indicada.
- La extensión del artículo no debe superar las 30 páginas, a doble espacio.
- Los artículos deberán ir acompañados de un resumen, cuya extensión no deberá exceder de 100 palabras.
- Si el artículo incluye representaciones gráficas, se deberán incluir los datos numéricos que sirven de base para su elaboración.
- Se incluirá la autoría con nombre y dirección completos, teléfono y DNI.
- Los trabajos podrán ser redactados en cualquiera de las dos lenguas oficiales de la C.A.P.V.
- Los artículos se redactarán utilizando un lenguaje inclusivo sin imágenes ni estereotipos de género.

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

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

Editorial

5

Actualidad Fiscal

Actualidad Álava

27

Actualidad Bizkaia

47

Actualidad Gipuzkoa

94

Actualidad Unión Europea: Informe sobre Fiscalidad de la UE enero-julio/2021.
Amaia Beloki González y Luis Elizondo Lopetegui (Delegación de Euskadi para la UE)

130

Estudios y Colaboraciones

La política fiscal desde la perspectiva de género: El caso de los Impuestos sobre la Renta Personal (IRPF)

María Pazos Morán.

Matemática. Investigadora en el área de la política fiscal desde la perspectiva de género

157

“Escudo fiscal”: ajuste o minoración de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio

Javier Armentia Basterra.

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

169

Algunas consideraciones sobre el recargo por declaración extemporánea

Esther Urruzola Moreno

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

185

Posibilidades de cobro de la deuda tributaria insatisfecha tras la conclusión del procedimiento de concurso de acreedores por liquidación o por insuficiencia de la masa activa

Idoia Zapirain Torrecilla

Técnica del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa

203

Referencias**DOCUMENTOS DE INTERÉS**

- Modificaciones en el texto del Concierto Económico acordadas por la Comisión Mixta celebrada el 29 de julio de 2021 **213**
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (julio 2021) **223**
- EUTAX Observatory (enlace documental) **223**
- OECD March on Gender 2021: Tax and Gender (enlace documental) **223**
- Información sobre el programa de educación tributaria promovido por el Gobierno Vasco y las Diputaciones Forales **223**
- Información más relevante relativa al proyecto conjunto TicketBAL (enlace web) **223**
- Comisión de Lucha Contra el Fraude Fiscal (enlace documental) **223**

CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2020.9.3.1. – IVA: Tratamiento tributario en el IVA de una operación de permuta de parcelas entre administraciones públicas. En particular:
 - i) determinación de si la Administración transmitente actúa como empresario o profesional a efectos del IVA.
 - ii) en caso afirmativo, si cabe aplicar la exención del art. 20.Uno.20 de la NFIVA a la transmisión de la parte de la parcela destinada a espacios libres y red viaria.
 - iii) determinación de la base imponible.**225**
- CONSULTA 2020.9.3.3. – IS: Cumplimiento del requisito de tributación mínima del 10% establecido en el artículo 33.3.b de la NFIS por el que cabría la no integración en la base imponible de los dividendos percibidos de una microempresa residente en Rumanía. **235**
- CONSULTA 2020.9.3.4. – IS: Se consulta en relación con dos cuestiones:
 - i) Cumplimiento del requisito de tributación mínima del 10% establecido en el artículo 33.3.b de la NFIS por el que cabría la no integración en la base imponible de los dividendos percibidos de una sociedad maltesa.

ii) Cumplimiento del requisito de que los dividendos procedan de la realización de actividades empresariales establecido en el artículo 33.1.c) de la NFIS por el que cabría la no integración en la base imponible de los dividendos distribuidos por una sociedad holding vasca.

239

- CONSULTA 2020.11.3. – IVA: Determinación de si los servicios prestados por una Sociedad Pública tienen la consideración de servicios de telecomunicaciones según lo señalado en el art. 7.8º F) de la NFIVA, quedando por tanto sujetos a IVA y debiéndose repercutir dicho impuesto.
- CONSULTA 2020.3.3.1. – IRPF: Consideración de rentas exentas a efectos del IRPF de la Prestación Pública por Cuidado de Menores afectados por Cáncer u otra enfermedad grave y de la prestación de Corresponsabilidad en el Cuidado del Lactante.

CONSULTA 2020.3.3.2. – IRPF: Tratamiento tributario de becas de internacionalización concedidas por entidad pública. En particular, se consulta sobre el derecho a deducción por las cantidades abonadas por alquiler de vivienda habitual durante la residencia en el extranjero y sobre la posibilidad de solicitar rectificación de las declaraciones IRPF presentadas en la hacienda foral con anterioridad.

246

250

253

CONSULTAS CCEN

- CONSULTA 2020.9.4.1. – IRPF, IVA: Administración competente para la exacción del IRPF y el IVA en el caso de una persona física que durante un mismo ejercicio ha facturado con domicilio fiscal en ambos territorios, en territorio común unos meses y en foral otros.
- CONSULTA 2021.1.3. – IEE: Administración competente para la exacción del IEE en el caso de una empresa ubicada en territorio común y dedicada a la comercialización de energía a clientes ubicados tanto en territorio común como en territorio foral.
- CONSULTA 2021.4.3.2. – IRPF, IVA: Determinación del domicilio fiscal y la Administración competente para la exacción del IRPF y el IVA en el caso de una persona física que durante un mismo ejercicio ha residido en ambos territorios, en territorio común unos meses y en foral otros.

271

278

279

ESTADÍSTICAS

Recaudación por Tributos Concertados de la CAPV: Cierre 2020; ene-jun/2021.
Igor Guinea Palacios

285

Normativa Tributaria

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

297

Enlaces de interés

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

299



Estatuko Administrazioarekiko zerga-harremanen esparruan, Zergak aldizkariaren aurreko zenbakiaren editorialaren iruzkina dakargu gogora. Izan ere, orduko hartan adierazten zenez, premiazkoa zen Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoak deitzea, batez ere honako xede hauetarako:

- i) Itunaren testua egokitzeko erabakia hartzeko, Estatuko Administrazioak sortutako tributu-figura berriak —Finantza-transakzioen gaineko zerga eta Zenbait Zerbitzu Digitalen gaineko Zerga— ituntzeko araubidea txertatuta, bai eta BEZaren araubide berezi berriak ituntzeko arauak ere, zeinek mugaz gaindikotako eragiketei eragiten baitiete nagusiki; helmugako tributazioa da eragiketa horien ezaugarria, eta leihatila bakarraren mekanismoaren bidez instrumentalizatzen dira.
- ii) Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordea beraktibatzeke eta operatibo izateko behar diren akordioak izenpetzea; izan ere, Batzorde hori ez dago aktibo 2018ko azarotik.

Bada, **2021eko uztailaren 29an Madrilan bildutako Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoak (EIBM) hartu zituen erabakiek** normalizatu egin dute orduan deskribatzen genuen egoera, eta, duten garrantziagatik, bereziki jorratu dira aldizkarian: «Dokumentu interesgarriak» atalean, Batzorde Mistoan adostutako Ekonomia Itunaren testua aldatzeko erabakiaren testu osoa jaso da.

Traemos a colación, en el ámbito de las relaciones tributarias con la Administración del Estado, el comentario del editorial del anterior número de Zergak, en el que se advertía lo apremiante de convocar la Comisión Mixta del Concierto Económico, principalmente a efectos de:

- i) acordar la adaptación del texto del Concierto incorporando el régimen de concertación de las nuevas figuras tributarias creadas por la Administración del Estado –el Impuesto sobre las transacciones financieras y el Impuesto sobre determinados servicios digitales– así como las reglas de concertación de los nuevos regímenes especiales del IVA que afectan principalmente a las operaciones transfronterizas, caracterizados por la tributación en destino e instrumentalizados mediante el mecanismo de ventanilla única.
- ii) suscribir los acuerdos necesarios para la reactivación y operatividad de la Junta Arbitral del Concierto Económico, inactiva desde noviembre de 2018.

Pues bien, los **acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto Económico (CMCE), celebrada en Madrid el pasado 29 de julio de 2021**, han normalizado la situación que entonces describíamos y, por su significación, son objeto de especial cobertura en la revista, reproduciendo en la sección de “Documentos de Interés” el texto íntegro del acuerdo de modificación el texto del Concierto Económico consensuado en la Comisión Mixta.

Zerga berrien gaineko ituna, Finantza-tran-sakzioen gaineko Zerga (FTZ) eta Zenbait Zerbitzu Digitalen gaineko Zerga (ZZDZ) hogeita hamalau bis eta hogeita hamalau ter artikuluetan arau-tuko dira, eta Itunaren testuari gehituko zaizkio, bi atal berritan (11 bis eta 11 ter). Ezaugarri ai-pagarrienak dira, alde batetik, bi zergak zehar-kako tributu gehienen eskema komunari jarrait-zen diotela, oso hondar-mailako foru-eskumen arauemailea ezarriz (ereduak eta epeak), eta, bestetik, ordainarazpenaren konexio-puntuari dagokionez, gure ustez, zerga berrien konfigu-razioarekin bat datozen foru-eskumena zehaz-teko irizpide batzuk aukeratu direla. Bi kasuetan, eragiketen bolumenaren arabera tributazioa zehazten da, eta foru-ogasunei dagokie, FTZn, egoitza soziala foru-lurraldean duten sozietateen akzioekin lotutako eragiketei dagokien kuota or-dainaraztea, eta ZZDZren kasuan, foru-lurraldean gauzatutako zerbitzu digitalen prestazioei dago-kien kuota ordainaraztea, erabiltzaileen kokape-naren arabera. Era berean, Ekonomia Itunaren testuan hamargarren xedapen iragankor bat sartu behar izan da. Horren helburua da, aurrei-kustea itunaren ondoreak lehenagoko une bate-ra eramango direla, zerga berriak indarrean sart-zeko unera, testuinguru batean non jada hura onetsi baitzuen Estatuko Administrazioak Euskal Autonomia Erkidegoarekin Itunaren akordioa si-natu aurretik.

Ohartarazten dugu beharrezkoa izango dela EIBMK beste esku-hartze bat egitea, Itunaren Bi-garren Xedapen Gehigarriko aurreikuspenak ak-tibatuz, baldin eta beste bi tributu-figura sortzen badira, biak ala biak ingurumen-alorrekoak, zein-ak Estatuko Administrazioak proiektatzen baititu eta zeinak aldizkariaren aurreko zenbakian ere aipatu baikenituen: Berrerabili ezin diren plasti-kozko ontzien gaineko zerga berezia eta Zabor-tegietan hondakinak uztearen eta hondakinak erraustearen gaineko zerga.

BEZaren eremuan, batez ere mugaz gairdiko eragiketei eragiten dieten araubide berriei da-

La concertación de los nuevos impuestos, el Im-puesto sobre las transacciones financieras (ITF) y el Impuesto sobre determinados servicios digitales (IDSD) se regulará en los artículos treinta y cuatro bis y treinta y cuatro ter, que se añadirán al tex-to del Concierto, encuadrados asimismo en dos nuevas secciones 11ª bis y 11ª ter. Como carac-terísticas más destacables, por una parte, ambos impuestos siguen el esquema común de la ma-yor parte de los tributos indirectos, estableciendo una competencia normativa foral muy residual (modelos y plazos) y, en relación con el punto de conexión exaccionador, en nuestra opinión se ha optado por unos criterios de determinación de la competencia foral de gran concordancia con la propia configuración de los nuevos impues-tos. En ambos casos se determina la tributación en volumen de operaciones, correspondiendo a las Haciendas Forales, en el ITF, la exacción de la cuota correspondiente a operaciones relativas a acciones de sociedades con domicilio social en territorio foral y, en el IDSD, la exacción de la cua-ta correspondiente a las prestaciones de servicios digitales realizados en territorio foral, según la lo-calización de los usuarios. Asimismo, ha sido neces-ario incorporar al texto del Concierto Económico una disposición transitoria décima para prever que los efectos de la concertación se retrotraigan a un momento anterior, el de la entrada en vigor de los nuevos impuestos, en un contexto en que ésta ya se había aprobado por la Administración del Estado con carácter previo a la suscripción del acuerdo de concertación con el País Vasco.

Advertimos que será necesaria una nueva in-tervención de la CMCE, activándose las previ-siones de la Disposición Adicional Segunda del Concierto, si prospera la creación de otras dos nuevas figuras tributarias, ambas de carácter medioambiental, que se proyectan por parte de la Administración del Estado y de las que tam-bién nos hicimos eco en el anterior número de la revista: el Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico No Reutilizables y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos y la incineración de residuos.

En el ámbito del IVA, respecto a los nuevos re-gímenes que afectan principalmente a las ope-

gokienez –helmugako tributazioa dute ezaugarri eta leihatila bakarraren mekanismoaren bidez instrumentalizatzen dira–, EBMk Itunaren 27. artikulua (Zergaren ordainarazpena) eta 29. artikulua (Zergaren kudeaketa eta ikuskapena) idazketa egokitzea erabaki du; horren helburua da foru-ikuskapenaren eskumenaren pean dauden zergadunei dagozkien araubideen kuotak foru-ogasunek erregulatzea, eta, horrela, foru-ogasunek leihatila bakar gisa jardutean rol aktiboa izango dutela bermatzea. Horrez gain, beharrezkoa izan da Batzorde Mistoko zenbait erabaki hartzea, bai foru-kontsumoei dagozkien araubide horien BEZaren kuotak Euskal Autonomia Erkidegoari esleitzea erregulatzeko, bai administrazioen arteko finantza-erregularizazioak zehazteko eta artikulatzeko, bai araubide horiek dakartzaten informazio-betekizunei dagokienez administrazioen arteko lankidetzazko prozedurak normalizatzeko, esparru komunitariotik eratorritako konpromisoak eta betebeharrak betetzen direla bermatze aldera.

Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordea berraktibatzeari dagokionez, 2021eko uztailaren 29ko EBMren erabakietan, lehenik eta behin, kideak berritzea itundu da, duela bi urtetik baino gehiagotik hutsik zeuden bi postuak betetzeko; bigarrenik, Arbitraje Batzordearen funtzionamendu-, antolamendu- eta prozedura-arauak arautzen dituen Erregelamenduen aldaketa adostu da, batez ere Erregelamendua egokitzeko aurretik Itunean jada gauzatutako eta aipatu Erregelamendura eraman ez ziren aldaketei dagokienez –bereziki, 68. artikuluko prozedura bereziak eta, 47 ter artikuluari dagokionez, ordainarazpen- eta ikuskatze-eskumenen koordinazioari buruz esleitzen zaizkion funtzio berriak–; eta, hirugarrenik, adostu da Arbitraje Batzordearen baliabideak hari esleitu zaizkion funtzio berrien eta izan duen jarduerarik gabeko testuinguru luzearen ondoriozko premietara egokitzea, eta, horretarako, baliabide berriak konprometitu dira, Batzorde horren ebazteko gaitasuna handitze aldera.

raciones transfronterizas, caracterizados por la tributación en destino e instrumentalizados mediante el mecanismo de ventanilla única, la CMCE ha acordado la adaptación de la redacción de los artículos 27 (exacción del impuesto) y 29 (gestión e inspección del impuesto) del Concierto para regular la exacción por parte de las Haciendas Forales de las cuotas de dichos regímenes correspondientes a contribuyentes que se encuentran bajo competencia inspectora foral, garantizando de este modo un papel activo de las Haciendas Forales como ventanillas únicas. Adicionalmente, ha sido necesario adoptar diversos acuerdos de Comisión Mixta, tanto para regular la atribución al País Vasco de las cuotas IVA de estos regímenes correspondientes a consumos forales, como para determinar y articular las regularizaciones financieras necesarias entre administraciones y para normalizar los procedimientos de colaboración interadministrativa respecto a los requisitos de información que estos regímenes conllevan, a efectos de garantizar el cumplimiento de los compromisos y las obligaciones derivadas del marco comunitario.

En cuanto a la reactivación de la Junta Arbitral del Concierto Económico, los acuerdos de la CMCE de 29 de julio de 2021 han procedido, en primer lugar, a pactar la renovación de sus componentes dando cobertura a las dos vacantes que pendían desde hace más de dos años; en segundo lugar, a consensuar la modificación del Reglamento que regula las normas de funcionamiento, organización y procedimiento de la Junta Arbitral, principalmente para adaptarlo a los cambios ya operados con anterioridad en el Concierto que aún no se habían trasladado al referido Reglamento –en particular los procedimientos especiales del artículo 68 y las nuevas funciones que se le asignan en relación con el artículo 47 ter sobre coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras– y; en tercer lugar, a adecuar los recursos de la Junta Arbitral a las necesidades derivadas de las nuevas funciones que se le han atribuido y del prolongado contexto de inactividad por el que se ha visto afectada, comprometiendo nuevos medios con la finalidad de aumentar su capacidad de resolución.

Arbitraje Batzordearen osiera berriaren arabe-
ra, Violeta Ruiz Almendral izango da presiden-
te, eta batzordekide titularrak izango dira Javier
Muguruza Arrese eta Sofía Arana Landín. Horiek
guztiek esperientzia egiaztatua dute zergen edo
ogasunaren alorretan, Ekonomia Itunaren 65.4
artikuluak kide izateko kondizioari eta betekizunei
buruz xedatzen duenarekin bat.

EIBMren erabakiak sinatutakoan, dagokien le-
ge-xedapenen onspenaren bidez erabakiok
berretsitakoan izango dute erabateko efikazia.
Zehazki, hauek izango dira beharrezkoak: i) Eus-
kal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna
onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legea
aldatzen duen artikulua bakarreko legea ones-
tea; ii) Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekono-
mia Itunean aurreikusitako Arbitraje Batzordea-
ren araudia onartzen duen abenduaren 28ko
1760/2007 Errege Dekretua aldatzeko Errege De-
kretua onestea; iii) Arbitraje Batzordearen osae-
ra berria eratuko duten pertsonen izendapena
formalizatzeko Ogasun eta Funtzio Publikoko mi-
nistroaren eta Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta
Ogasuneko sailburuaren xedapenak onestea.

Foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak Iruzur-
raren aurka Borrokatzeko Batzordearen barruan ados-
tutako urte anitzeko bi programei—Zerga-hezkunt-
zako programa eta TicketBAI— dagokienez, abian
jarri zirenetik haien jarraipen zehatza egiten ari da
Zergak, erakundeen arteko lankidetzaren arloan
duen garrantziagatik eta funtsezkoak direlako iru-
zuraren aurkako borrokarako prebentzio-estrategi-
en arloan. Hori dela eta, interesa duen irakur-
leak eskuragarri ditu haiei buruzko dokumentu
eta estekak «Erreferentziak» ataleko «Dokumentu
interesgarriak» azpiatalean.

TicketBAI proiektuaren eremuan —jarduera
ekonomikoak garatzen dituzten pertsona edo
erakundeen tributazioaren kontrol integralerako

Según la nueva composición de la Junta Arbitral,
ostentará su presidencia Violeta Ruiz Almendral
y las personas titulares de sus vocalías serán Ja-
vier Muguruza Arrese y Sofía Arana Landín, todas
ellas con acreditada experiencia en materia
tributaria o hacendística, tal como prescribe el
propio Concierto Económico en su artículo 65.
Cuatro respecto a la condición y requisitos de
sus integrantes.

Una vez suscritos los acuerdos de la CMCE, su
plena eficacia queda supeditada ahora a que
sean refrendados mediante la aprobación de las
correspondientes disposiciones legales. En parti-
cular será necesaria i) la aprobación de la corres-
pondiente Ley, de artículo único, por la que se
modifique la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la
que se aprueba el Concierto Económico con la
Comunidad Autónoma del País Vasco, ii) la apro-
bación del Real Decreto por el que se modifique
el 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 y iii) la
aprobación de las respectivas disposiciones de
la Ministra de Hacienda y Función Pública y del
Consejero de Economía y Hacienda del Gobier-
no Vasco mediante las que se formalice el nom-
bramiento de las personas que conformarán la
nueva composición de la Junta Arbitral.

Respecto a los dos programas en desarrollo de
carácter conjunto y plurianual, acordados por
las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco
en el seno de la Comisión de Lucha contra el
Fraude, -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 colabora-
ción institucional y su condición de claves en el
área de las estrategias preventivas en la lucha
contra el fraude fiscal, remitimos al lector intere-
sado a los documentos y enlaces accesibles en
el espacio destinado a "Documentos de interés"
de la sección de "Referencias".

Como aspectos novedosos más destacables del
primer semestre de 2021, en el ámbito del **pro-
yecto TicketBAI** dirigido a la implantación de sis-

sistematik ezartzera bideratutako proiektua—, 2021eko lehen seihilekoko alderdi berriztaile behinenean artean aipatu behar da foru-ogasunen batek ezarpen-egutegia berrikustekoa. Izan ere, hiru foru-lurraldeetan oinarri komunak mantentzen badira ere, lurraldeen arteko diferentziak daude proiektuak ezartzeko erritmoei dagokionez. Bestalde, **zerga-hezkuntzako** programari dagokionez, zeinak hezkuntza-ingurunean kontzientziazio fiskal handiagoa sustatu nahi baitu gazte-gaztetatik, 2021eko lehen seihilekoan 2020/2021 ikasturteko programa itxi da, aurreko ikasturteetako emaitza onak finkatuta, eta, horrez gain, 2021/2022 ikasturte berrirako izena emateko kanpaina abiatu da —sinatutako erakundeen arteko hitzarmen berriaren esparruan eta bi ikasturte gehiagotan zerbitzua emateko beste kontratu berri baten esparruan—; eta, programari atxikitako ikastetxeen behin-behineko datuak kontuan hartuta, aurreikuspen ona egin daiteke hitzarmenean ezarritako helburuak betetzearen inguruan.

«Zergak gaur egun» atalean, zehatz-mehatz adierazita dago foru-erakundeek, aldizkari honen erreferentzia-aldian (2021eko urtarrila-uztaila), zer jarduera izan duten zerga alorreko araugintzan. Halaber, foru-aldundietako zerga-araudiko edo zerga-politikako zerbitzuek emandako xedapen batzuk nabarmendu eta iruzkindu ditugu, gaur-gaurko kontua izateagatik edo bereziki esanguratsuak direlako. Zergapideen elkar-egokitasun, erakidetasun eta lankidetasunari buruzko maiatzaren 30eko 3/1989 Legearen 11. artikuluan ezarritakoari jarraikiz, Zerga Koordinazio-Organoko emana zuen jada xedapen horietako batzuei buruzko txostena, artean proiektu-fasean zeudela. Aldaketa ugari egin dira zerga-sistema foraletan, hala arauetan nola erregelamenduetan, eta, horien artean, bereizketa hau egin dezakegu: batetik, foru-erakundeen araugintza-eskumenaren mende daudenak, eta, bestetik, Ekonomia Itunaren arabera Estatuaren arauen arabera zuzendu beharreko tributuoak.

temas de control integral de la tributación de las personas o entidades que desarrollan actividades económicas, debe aludirse a la revisión del calendario de implantación por parte de alguna de las haciendas forales, definiéndose un escenario en el que, si bien se mantienen unos fundamentos comunes en los tres territorios forales, se marcan diferencias territoriales en los ritmos de implantación del proyecto. Por otra parte, en relación con el programa de **educación tributaria**, que trata de promover en el entorno educativo una mayor concienciación fiscal desde una edad temprana, en el primer semestre de 2021, se ha cerrado el programa del curso 2020/2021 consolidándose los buenos resultados de los cursos anteriores y, adicionalmente, se ha puesto en marcha la campaña de inscripción para el nuevo curso 2021/2022 —ya en el marco del nuevo convenio interinstitucional suscrito y de un nuevo contrato prestación de servicios con cobertura para dos cursos más— con unas cifras provisionales de adhesión de centros educativos que pronostican asimismo buenas expectativas respecto al cumplimiento de los objetivos marcados en el convenio.

La actividad normativa de las instituciones forales en materia tributaria durante el periodo de referencia de esta revista (enero - julio 2021) 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.

Lehen multzoari dagokionez —hau da, foru-erakundeek araugintza-gaitasuna duten zerga-sistemako arloekin lotutako neurriei dagokionez—, 2021eko lehen seihilekoan berriz ere garrantzi berezia dute pandemiaren ondorioei aurre egitera bideratutako ekimenek, lehentasunezko zat jotzen baita gehien kolpatutako zergadunak babesten jarraitzea, Euskadiko jarduera ekonomikoa bultzatzea eta COVID-19aren ondoriozko neurri murriztaileek sakonen ukitutako sektoreak suspertzea.

Bigarren neurri multzoari dagokionez —hau da, foru-erakundeek araugintza-eskumenik ez duten neurriei dagokionez—, 2021eko lehen seihilekoan neurri gehigarri ugari txertatu behar izan dira, Estatuko Administrazioak Estatu mailako araudian sustatu dituen tributu-neurrietara egokitu behar izan baita foru-araudia. Neurri horien artean azpimarragarriak dira, halaber, tributu-politika pandemiaren ondorioei aurre egiteko tresna gisa erabilita sustatutako neurriak.

Horrez gain, seihileko honetan behin eta berriz egin dira foru-araudiaren doikuntzak, Europako Erkidegoko araudi ugariaren transposizioa egiteko betebeharra betetze aldera, bereziki ELGaren BEPS proiektuaren (zerga-oinarriaren higadura eta mozkinen lekualdaketa) esparruko araudia-rena.

Euskadik Bruselan duen ordezkarietako langileek prestatutako Europar Batasuneko zerga-albiste kronikak 2021eko lehen seihilekoan gertatutako zerga-gairik garrantzitsuenen berri ematen du, bederatzi atal handitan egituratuta, eduki hau lantzeko:

1. Sarrera

1.1. Portugalen lehendakaritza: 2021eko urtarilaren 1etik ekainaren 30era

2. Sozietateen fiskalitatea

2.1. Sozietateen gaineko zergaren zerga-oinarri komuna

Respecto al primer grupo, es decir, las medidas relacionadas con áreas del sistema tributario en las que las instituciones forales disponen de capacidad normativa, durante el primer semestre de 2021 vuelven a tener especial notoriedad las iniciativas dirigidas especialmente a contrarrestar las consecuencias de la pandemia, al considerar prioritario seguir protegiendo a los contribuyentes más castigados, impulsar la actividad económica de Euskadi y reactivar los sectores más afectados por las medidas restrictivas derivadas de la COVID-19.

En relación con el segundo grupo de medidas, aquellas en las que no se dispone de competencia normativa foral, durante el primer semestre de 2021 ha sido necesario incorporar diversas 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, entre las que también son destacables las medidas promovidas en el contexto de la utilización de la política tributaria como instrumento frente a los efectos de la pandemia.

Adicionalmente, han sido recurrentes a lo largo de este semestre los ajustes en la normativa foral para adaptarla cumpliendo las obligaciones de trasposición de diversa normativa comunitaria, en particular la enmarcada en el ámbito del proyecto BEPS (erosión de la base imponible y traslado de beneficios) de la OCDE.

La crónica de la actualidad fiscal en la Unión Europea que elabora el personal de la Delegación de Euskadi en Bruselas da cuenta de lo más significativo en materia de fiscalidad acontecido durante el primer semestre de 2021, estructurándose en nueve grandes apartados con el siguiente contenido:

1. Introducción

1.1. Presidencia de Portugal: 1 enero – 30 junio 2021

2. Fiskalitatea de las sociedades

2.1. Una base imponible común del impuesto sobre sociedades

- 2.2. Enpresen fiskalitateari buruzko jokabide-kodearen taldea
- 2.3. Ekonomia digitalaren fiskalitatea: Sozietateen gaineko zerga bati buruzko mundu mailako akordioa
- 2.4. Informazioa Herrialdeka Banakatuta Argitaratzeko (IHBA) Zuzentaraua
- 2.5. Europako Batzordeak egingo dituen ekimenak
- 2.6. COVID-19aren krisialdian izandako galearen tratamendu nazionalari buruzko gomendioa
3. Balio Erantsiaren gaineko Zerga
 - 3.1. BEZaren behin betiko sistema
 - 3.2. BEZ moten erreforma
 - 3.3. Komitologiako batzorde berria: BEZaren Batzordea
 - 3.4. «Erosketa eta dohaintzaren» BEZa
 - 3.5. BEZaren eremuko beste ekimen batzuk: bidaia-agentzien araubide berezia ebaluatzea eta berrikustea
 - 3.6. BEZari buruzko arau berriak merkataritza elektronikoa
4. Zerga bereziak
 - 4.1. Zerga bereziak erregistro elektronikoei dagokienez
 - 4.2. «Fit for 55» legegintza-paketea
5. Finantza-transakzioen gaineko Zerga
6. Administrazio-lankidetzak
 - 6.1. Fiskalitatearen arloko administrazio-lankidetzari buruzko Zuzentaraua aldatzea, plataforma digitalen operadoreek emandako datuak trukatzeari dagokionez (DAC 7)
 - 6.2. Fiskalitatearen arloko lankidetzarako *Fiscalis* programa
7. Arau-hausteetarako prozedurak
 - 7.1. Sarrera
 - 7.2. Epatze-gutunak
 - 7.3. Irizpen arrazoituak
8. Europar Batasuneko Justizia Auzitegia
 - 8.1. Justizia Auzitegiaren eta Auzitegi Orokorren epaiak
9. Txostenak eta argitalpenak
 - 9.1. Zerbitzu digitalen gaineko zergak
 - 9.2. Fiskalitateari buruzko Batzordearen 2021eko urteko txostena
 - 9.3. Multinazionalen defizit fiskalaren diru-bilketari buruzko txostena
 - 9.4. Beste batzuk
- 2.2. Grupo Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas
- 2.3. Fiscalidad de la economía digital: Acuerdo sobre un impuesto de sociedades a nivel mundial
- 2.4. Directiva sobre la Publicación de Información Desglosada por País (PIDP)
- 2.5. Futuras iniciativas de la Comisión Europea
- 2.6. Recomendación sobre el tratamiento nacional de las pérdidas incurridas durante la crisis de la COVID-19
3. Impuesto sobre el Valor Añadido
 - 3.1. Sistema definitivo del IVA
 - 3.2. Reforma de los tipos de IVA
 - 3.3. Nuevo comité de comitología: Comité del IVA
 - 3.4. IVA de «compra y donación»
 - 3.5. Otras iniciativas en el ámbito del IVA: evaluación y revisión del régimen especial de las agencias de viajes
 - 3.6. Nuevas normas sobre el IVA en el comercio electrónico
4. Impuestos Especiales
 - 4.1. Impuestos especiales por lo que se refiere a los registros electrónicos
 - 4.2. Paquete legislativo "Fit for 55"
5. Impuesto sobre las Transacciones Financieras
6. Cooperación Administrativa
 - 6.1. Modificación de la Directiva de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad en relación con el intercambio de los datos facilitados por los operadores de plataformas digitales (DAC 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
8. Tribunal de Justicia de la UE
 - 8.1. Sentencias del Tribunal de Justicia y del Tribunal General
9. Informes y Publicaciones
 - 9.1. Impuestos a los servicios digitales
 - 9.2. Informe anual 2021 de la Comisión sobre fiscalidad
 - 9.3. Informe sobre la recaudación del déficit fiscal de las multinacionales
 - 9.4. Otros

Zergak aldizkariko zenbaki honetako hirugarren artikulua izenburua da "La política fiscal desde la perspectiva de género: el caso de los impuestos sobre la renta personal (IRPF)", eta María Pazos da egilea. Artikulua bat dator aldizkariko erredakzio-batzordearen konpromisoarekin (2018ko lehenengo zenbakian iragarri zen konpromiso hori): lehenetsua emango zaio zerga-politiken diseinu eta ebaluazioan genero-ikuspegia duten artikulua eta lankidetzen hedapenari, eta serie luze bat hasiko da genero-ikuspegiari eta berdintasun-politikei arreta berezia eskaintzen dieten zerga-alorreko lanekin. Lehenago, Zergak aldizkarian ikuspegi bereko artikulua argitaratu ziren 1/2018 («Políticas de igualdad e IRPF en la CAPV» / M. Gutierrez González) eta 2/2019 («Aproximación al análisis de los tributos y beneficios fiscales desde una perspectiva de género» / Paloma De Villota) zenbakietan.

María Pazosek, «Azterlanak eta Kolaborazioak» atala irekitzen duen artikulua egileak, ibilbide luzea egin du lan-esparru horretako aktibismoan. 2004tik 2019ra arte, Politika Publikoetako eta Genero Berdintasunari buruzko ikerketa-lerroa zuzendu zuen Zerga Azterketen Institutuan (Ogasun Ministerioa). Haren ikergai nagusia da politika publikoek gizartearen antolatzearen eredu desberdinak nola osatzen dituzten aztertzea, eta bereziki emakumeengan dituzten ondorioak. Gaur egun, Pompeu Fabra Unibertsitateko Public Policy Centerreko ikertzaile eta irakasle elkartua da, eta «Economía, Política Publikoak eta Genero Berdintasuna» gaiari buruzko modulua ematen ditu unibertsitateetako graduondokoetan eta erakunde publikoetan, eta, horrez gain, genero-arloko eta berdintasun-politikeiako plataforma, foro eta erakunde aktibo nabarmenetan hartzen du parte. «Contra el Patriarcado. Economía feminista para una sociedad justa y sostenible» da argitaratu duen azken liburua.

Aldizkarira ekarri duen kolaborazioaren sarreran, aditza ematen du badiela sexuaren edo ez-augarri hori lotutako inguruabarren arabera diskriminazio esplizitu eta inplizitu batzuk, eta, zehatzago, zergen arloan, oraindik ere zenbait erregulazio pizgarriak ematen dituztela emakumeak enplegu erregularretik urrun mantentzeko

El primer artículo de este número de Zergak, titulado "La política fiscal desde la perspectiva de género: el caso de los impuestos sobre la renta personal (IRPF)" y autoría de María Pazos, está alineado con el compromiso del Consejo de Redacción de la revista, que ya anunciaba en el primer número de 2018, en el sentido de priorizar la divulgación de artículos y colaboraciones que incorporen la perspectiva de género en el diseño y la evaluación de las políticas tributarias e iniciar una serie larga de trabajos de ámbito tributario con una especial atención a la perspectiva de género y las políticas de igualdad. Anteriormente se publicaron en Zergak artículos con este mismo enfoque en los números 1/2018 ("Políticas de igualdad e IRPF en la CAPV" / M. Gutierrez González) y 2/2019 ("Aproximación al análisis de los tributos y beneficios fiscales desde una perspectiva de género" / Paloma De Villota).

La autora del artículo que abre la sección de "Estudios y Colaboraciones", María Pazos, mantiene una larga trayectoria de activismo en este campo de trabajo. Desde 2004 hasta 2019 ha dirigido la línea de investigación sobre Políticas Públicas e Igualdad de Género en el Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda). Su tema de investigación principal se centra en el análisis de cómo las políticas públicas conforman los diferentes modelos de organización social; y en especial sus consecuencias para las mujeres. Actualmente es investigadora y profesora asociada del Public Policy Center de la Universidad Pompeu Fabra y también imparte módulos sobre "Economía, Políticas Públicas e Igualdad de Género" en diferentes postgrados de universidades y en organismos públicos y participa además en destacadas plataformas, foros y organizaciones activas en el ámbito de género y políticas de igualdad. Su último libro publicado es "Contra el Patriarcado. Economía feminista para una sociedad justa y sostenible".

En la parte introductoria de la colaboración que trae a la revista pone de manifiesto la persistencia de algunas discriminaciones explícitas e implícitas en razón del sexo o de circunstancias asociadas a esa característica y, más concretamente en el ámbito tributario, resalta la persistencia todavía de determinadas regulaciones que proporcio-

eta gizonak, berriz, zaintza-lanetik urrun mantentzeko. Hauek dira, Pazoren ustez, indarrean dauden zerga-sistemen genero-joerei buruzko adibide argienetako batzuk: bikote ezkonduak Errentaren gaineko Zergan batera ordaintzea, biziarteko alarguntza-pentsioak eta «familia eta lana bateragarri egiteko» neurri batzuk, zeinak emakumeei «eskubidea» ematen baitiete haien lanpostuetatik erretiratzeko (partzialki edo erabat) familiako zaintza-premiei erantzuteko.

Aldez aurretik adierazitako testuinguru horretatik abiatuta, egileak, banan-banan eta zehaztasunez aztertzen ditu neurriok, bikote ezkonduetan eta izateko bikoteetan gizonetzkoa sostengatzaile bakarra izatera eta emakumeak etxean geratzera bultzatzen duten heinean: i) Errentaren gaineko Zergaren zerga-oinarrian baterako tributazioagatik murrizketa: komenigarria da elkarrekin tributatzea, ezkontideetako batek diru-sarrerarik ez duenean edo oso sarrera apalak dituenean –eta areago, sarrera handiak zenbat eta sarrera handiagoak izan–, eta hori kaltegarria da ekitate bertikalerako zein horizontalerako, bai eta bizi-zikloaren ikuspegitik ere (emakumeak etorkizunean pobrezian jausteko arriskua izan dezake, lan-merkatuan ez egoteagatik); ii) familiako kideen desgaitasun-, mendetasun- eta adin-egoeren ondoriozko desgrabazioak; izan ere, María Pazosen ustez, emakumeak etxeko zaintzan jardutea sustatzen baitute, eta, bereziki, errenta handiei egiten baitiete mesede; eta iii) biziarteko eta murrizketarik gabeko alarguntza-pentsioaren eredia –Europar minoritarioa–, egilearen ustez, emakumeen enplegurako pizgarri kaltegarria baita. Azkenik, artikulua azken zatian, galdera hau egiten du: «Zergatik funtzionatzen dute emakumeak etxean geratzeko pizgarriek?». Galdera horri erantzuteko, uste du batera hartu behar dela kontuan gizonen eta emakumeen jokabide diferentziala zehazten duen sistema osoa, eta, amaitzeko, adierazten du erreformak egin behar direla emakumeak mendekotasun ekonomikoko egoeran edo ezkutu ekonomian egoteko pizgarriak ezabatzeko,

nan incentivos para el mantenimiento de las mujeres alejadas del empleo regular y para el mantenimiento de los hombres alejados del trabajo de cuidados. Algunos de los ejemplos que apunta como más claros en relación con los sesgos de género que a su juicio contienen los sistemas fiscales vigentes son la existencia de la tributación conjunta de los matrimonios en el Impuesto sobre la Renta, las pensiones de viudedad vitalicias o algunas medidas llamadas “de conciliación de la vida familiar y laboral” que proporcionan a las mujeres “derechos” para retirarse de sus puestos de trabajo (parcial o totalmente) cuando hay en la familia necesidades de cuidado.

A partir de esta contextualización previa, la autora analiza sucesivamente con mayor detalle cada una de las medidas que identifica como incentivadoras de los matrimonios y parejas de hecho de un solo sustentador y de hecho, incentivadoras de la permanencia de las mujeres en el hogar: i) la reducción por tributación conjunta en la base imponible del impuesto sobre la renta –conviene tributar conjuntamente cuando uno de los cónyuges no tiene ingresos o los tiene muy bajos, y más cuanto mayores son los ingresos del que sí los tiene–, que considera contraria a la equidad vertical, horizontal y desde la perspectiva del ciclo vital (riesgo de pobreza futura de las mujeres por su no incorporación al mercado laboral), ii) las desgravaciones por situaciones de discapacidad, dependencia y edad de familiares convivientes, a las que María Pazos atribuye efectos incentivadores del cuidado en casa por parte de las mujeres y que, a su juicio, benefician fundamentalmente a las rentas altas y iii) el modelo de pensión de viudedad vitalicia y sin restricciones, ya minoritario en Europa, al que también atribuye incentivos adversos al empleo femenino. Por último, en el apartado final del artículo, formula la pregunta de “¿Por qué funcionan los incentivos a la permanencia de las mujeres en el hogar?” que considera debe responderse considerando conjuntamente todo el sistema que determina el comportamiento diferencial de hombres y mujeres y concluye abogando por la aplicación de reformas que aborden la eliminación de los incentivos a que las mujeres permanezcan en situación de dependencia eco-

eta, era berean, zaintza-sistemaren berregituratze globalari lotuta egitea erreforma horiek, pixkanaka eta dagozkion kautelekin, sistema ezarri arteko trantsizio-aldian inor ez dadin babesik gabe geratu.

Javier Armentia Basterra Arabako Foru Aldundi-ko Zerga Araudiaren zerbitzaburuaren lana da aldizkariko bigarren kolaborazioa, Ondarearen gaineko Zergaren eremukoa berau. Hain zuzen, tributu hori indarrean izatea eztabaida-iturri da aspalditik, ikuspegi akademikitik eta, batez ere, ideologikotik, eta asko dira haren aldekoak eta aurkakoak. «Escudo fiscal: Ajuste o minoración de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio» da lanaren izenburua.

Egileak dioenez, «ezkutu fiskala» esaten zaio Ondarearen gaineko Zergaren kuota osoa doitzeari edo, hobeto esanda, minorizatzeari, zergapekoak zergaldian zehar lortutako errentak kopuru jakin bat gaingitzen ez duenean. Horrez gain, adierazten du, Ondarearen gaineko Zergaren kuotaren doikuntza edo minorizazio horren bidez, interesdunak tributu horren kuotaren ordainketari aurre egin ahal izateko ondare-elementuei uko egin behar ez izatea lortu nahi dela.

Testuinguru horretan, haren justifikazioari buruzko atal baten ondoren (zergaren konfiskazio-izaerari buruzko jarrera juridiko eta akademikoak berrikusten dira) eta haren funtzionamenduaren azterketa egin eta gero –zinez didaktikoa eta adibide argigarri lagunduta–, artikuluan datu eta gogoeta erabilgarriak ematen dira, irakurleak bere iritzia eratu dezan; hau da, ezkutu fiskal horrek bere helburua erdiesten duen edo hura birformulatzea komeniko litzatekeen. Interesgarria da Ondarearen gaineko Zergaren eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren eta Ondasun Higiezinaren gaineko Zergaren arteko konparaziozko azterketa. Azterketa hori artikuluko IV. atalean jorratzen da, egileak berak formulatutako galderari erantzuteko: ea Ondarearen gaineko Zergaren kuota handia den. Ez du ondorioz adierazten, irakurlearen irizpide eta balorazioaren esku uzten du.

nómica o en la economía sumergida y que se acometan en conexión con la reestructuración global del sistema de cuidados, de forma progresiva y con las correspondientes cautelas para que en el periodo transitorio hasta su implantación, ninguna persona se vea desprotegida.

El trabajo del Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava, Javier Armentia Basterra, segunda colaboración de la revista, se enmarca en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio, tributo cuyo mantenimiento lleva tiempo inmerso en una controversia académica y sobre todo ideológica entre partidarios y detractores y tiene por título "Escudo fiscal: Ajuste o minoración de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio".

Tal como lo define el autor, se conoce como "escudo fiscal" al ajuste, o mejor dicho a la minoración, de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio cuando la renta obtenida por el obligado tributario durante el período impositivo no supere determinada cantidad. Afirma además que, con este ajuste o minoración de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio, se pretende que el interesado no tenga que desprenderse de elementos patrimoniales para poder atender el pago de la cuota de dicho tributo.

En este contexto, tras un apartado sobre su justificación (en el que se revisan posiciones jurídicas y académicas sobre el carácter confiscatorio del impuesto) y el posterior análisis de su funcionamiento –sumamente didáctico y apoyado con ejemplos clarificadores–, en el artículo se aportan datos y consideraciones útiles para conformar criterio sobre si el referido escudo fiscal cumple la finalidad que pretende o sería conveniente su reformulación. Es interesante el análisis comparativo de la tributación del Impuesto sobre el Patrimonio con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que se aborda en el apartado IV del artículo a efectos de responder a la pregunta que el propio autor se formula sobre si es elevada la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio y que deja sin conclusión o corolario, abierta al criterio y valoración del lector.

Epez kanpoko aitopenagatiko errekarquak be-tebehar nagusiaren prestazio erantsiak dira – haien xedea da zerga-kuota ordaintzea–, eta hala dira, orobat, berandutze-interesa eta be-tearazpen-aldiko errekarquak. Hiru dira alde zurreko errekerimendurik gabe epez kanpo aurkezteagatiko errekarqua ezartzeko behar diren kondizioak: i) autolikidazioa edo aitopena epez kanpo aurkeztea; ii) autolikidaziotik ordaindu beharreko kopuru bat ateratzea edo likidaziotik ordaindu beharreko kopuru bat ateratzea; eta iii) Zerga Administrazioak alde zurretik errekerimendurik egin gabe egin izana epez kanpoko aurkezpena.

Esther Uruzola Arabako Foru Aldundiko Zerga Araudiaren Zerbitzuko teknikaria da Zergak aldizkariaren ale honetako hirugarren kolaborazioaren egilea. «Algunas consideraciones sobre el recargo por declaración extemporánea» da izenburua eta errekarqu horretan sakontzen du egileak, batez ere foru-araudiaren ikuspegitik, eta, bereziki, Arabako Lurralde Historikoaren ikuspegitik.

Zinez osatua den azterketa egituratzeko honako hauek jorratzen ditu, ondoz ondo: epez kanpoko aurkezpenagatiko errekarquaren kontzeptua, errekarquok arautzeko foru-araugintzaren gaitasuna, haien helburua eta izaera –zehatzekoak diren edo ez, zenbatekoaren edo beste alderdi batzuen arabera–, egungo erregulazioaren aurrekariak, errekarquaren ezarpen automatikoa, BEZaren araudian aurreikusitako bazterte-kasuk, hura eskatzeko prozedura, hura eta zehapenak ezartzeko bateraezintasuna, haren jatorria ordainketa epe barruan eta aitopena epez kanpo egiten den kasuetan, atzerriko ondasun eta eskubideei buruzko informazio-aitopenaren kasu espezifikoa, errekarquaren bidezkotasuna zehatzeko aurretiazko errekerimenduaren kontzeptua, zergapekoak erregularizatzeko kondizioak, eta, azken atal batean, errekarquaren zenbatekoaren azterketak lurraldeen arteko aldeak nabarmentzen ditu, bai foru-eremuaren barnean nahiz lurralde erkidean, eta, egilearen arabera, eskema komun baten barruan, non garrantzi berezia ematen baitzaio zergapekoa zerga-autolikidazioa epez kanpo aurkeztera eraman duten

Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias de la obligación principal, que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria, al igual que lo son también, la obligación de satisfacer el interés de demora y los recargos del período ejecutivo. Las condiciones necesarias para la imposición del recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo son tres: i) que la autoliquidación o declaración se presente fuera de plazo, ii) que de la autoliquidación resulte una cantidad a ingresar o que de la liquidación derive una cantidad a ingresar y iii) que la presentación extemporánea se haya producido sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

Esther Uruzola, técnica del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava, es la autora de la tercera colaboración de este número de Zergak, “Algunas consideraciones sobre el recargo por declaración extemporánea”, en el que profundiza en este recargo, principalmente desde la perspectiva de la normativa foral y en particular la del Territorio Histórico de Álava.

Estructura su análisis, muy completo, abordando sucesivamente el concepto de recargo por presentación extemporánea, la capacidad normativa foral para regular estos recargos, su finalidad y naturaleza –carácter o no sancionador en función de su cuantía u otras consideraciones–, los antecedentes de la regulación actual, la imposición automática del recargo, los supuestos de exclusión previstos en la normativa del IVA, el procedimiento para su exigencia, su régimen de incompatibilidad con la imposición de sanciones, su procedencia en los casos de ingreso dentro de plazo y declaración fuera de plazo, el supuesto específico de declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero, el concepto de requerimiento previo a efectos de determinar la procedencia del recargo, las condiciones de la regularización por parte del obligado tributario y, en un apartado final, el análisis de la cuantía del recargo resaltando las diferencias territoriales, tanto dentro del ámbito foral como respecto a territorio común, dentro, según la autora, de un esquema común en el que se otorga especial relevancia a la evaluación de las circunstancias

inguruabarren ebaluazioari. Hori guztia gaiari buruzko jurisprudenzia eta doktrina ugaritan eta erreferentzia bibliografiko egokietan oinarrituta lantzen du egileak, bere ekarpen pertsonalagoari uko egin gabe, gogoeta interesgarrien eta balio-judizio aproposen bidez.

Hartzekodunen konkurtso-prozeduraren barruan, konkurtsopekoaren ondasun eta eskubideak likidatzeko fasea irekita, konkurtsopekoaren azken helburua izango da ondare kaudimengabearen aurrean dauden kredituak modu ordenatuan ordaintzea.

Hala ere, konkurtso-prozedura asko amaitzen direnean, bertan biltzen diren kreditu gehienak ez dira ordaindu konkurtsopekoaren jabetzako ondasun edo eskubideen likidazioa amaitu ondoren, ez eta lehenago ere prozedura amaitzen den kasuetan, konkurtso-administrazioak uste izateagatik dagoen masa aktiboa ez dela nahikoa izango konkurtso-adierazpenaren Autoaren ondoren sortutako kredituei erantzuteko ere.

Modu horretan aurkezten du Idoia Zapirainek, Gipuzkoako Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Saileko teknikariak, aldizkariko «Azterlanak eta Kolaborazioak» ataleko laugarren eta azken artikulua. Artikulu horretan, aipatu kasuetan, hartzekodunen konkurtsoa amaitu ondoren, kreditua kobratzea lortu ez duten hartzekodunek etorkizunean dagokiena kobratzeko aukerarik izan dezaketean galderari erantzuna emateko gakoak azaltzen saiatzen da, eta, horretarako, hartzekodun mota jakin batean zentratzen du bere analisi: Ogasun Publikoan, eta, bereziki, foru-ogasunetan. Jorrotutako alderdiak arautzen dituen oinarri juridikoari buruzko aipamenak oinarri hartuta gidatzen du azalpena egileak. Oinarri juridiko hori gaiari buruz emandako ebazpen administratibo eta judicialik garrantzitsuenekin osatzen du, eskema honen arabera:

1. Hartzekodunen konkurtso-adierazpenaren ondoreak

que han conducido al obligado tributario a presentar de forma extemporánea la autoliquidación tributaria. Todo ello, es tratado por la autora con apoyo en abundante jurisprudencia y doctrina sobre la materia y en acertadas referencias bibliográficas, sin renunciar a su aportación más personal mediante interesantes consideraciones y oportunos juicios de valor.

Abierta, dentro del procedimiento de concurso de acreedores, la fase de liquidación de los bienes y derechos del concursado, la finalidad última del mismo no debe de ser otra que la de conseguir la satisfacción ordenada de los diversos créditos que concurren frente al patrimonio insolvente.

Sin embargo, muchos procedimientos concursales llegan a su fin sin que la mayor parte de los créditos concurrentes en el mismo hayan sido satisfechos una vez finalizada la liquidación de los bienes o derechos propiedad del concursado, o incluso antes, en los casos en los que termina el procedimiento al considerarse por parte de la Administración concursal que la masa activa existente no va a alcanzar ni para atender los créditos devengados con posterioridad al Auto de declaración de concurso.

De este modo introduce Idoia Zapirain, técnica del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, el cuarto y último artículo de la sección de "Estudios y Colaboraciones" de la revista, en el que trata de sacar a la luz las claves para dar respuesta a la cuestión de si, una vez finalizado el concurso de acreedores en los supuestos referidos, los acreedores que no han logrado obtener el cobro de su crédito pueden aspirar a futuro a obtener su satisfacción, centrando el análisis en un tipo concreto de acreedor cual es la Hacienda Pública y, en particular, las Haciendas Forales. La autora conduce la exposición a partir de las referencias a la base jurídica reguladora de los aspectos tratados, que complementa con las resoluciones administrativas y judiciales más relevantes dictadas sobre la materia, según el siguiente esquema:

1. Efectos de la conclusión del concurso de acreedores

- 1.1. Pertsona fisikoaren konkurtsoa. Alderdi orokorrak
- 1.2. Pertsona fisikoaren konkurtsoa. Ordaindu gabeko pasibotik libratzearen onura
- 1.3. Pertsona juridikoaren konkurtsoa
2. Ebazpen administratibo eta judizialen azterketa
 - 2.1. Bizkaiko FAEAREN Ebazpena, 2019ko azaroaren 20koa
 - 2.2. Konstituzio Auzitegiaren 677/2020 Epaia, abenduaren 15ekoa. 1763/2018 Errekurtsoa
 - 2.3. Gipuzkoako FAEAREN ebazpena, 2019ko apirilaren 11koa

«Erreferentziak» atala lau azpiataletan dago egituratuta ale honetan:

1) Lehenengoan, «Dokumentu interesgarriak» izenekoa, gaurkotasuneko dokumentazio hau hautatu da, eta bertara sartzeko aukera ematen da, ahal dela aldizkarian bertan emandako esteken bidez:

- i) Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoak 2021eko uztailaren 29an hartutako zerga-erabakien artetik –arestian aipatu ditugunak–, lehenengo erabakian aipatzen den eranskina hautatu da. Eranskin horretan, aldatzea adostu diren Ituneko artikulua eta xedapenen testu osoa dago bilduta.
- ii) Interes eta gaurkotasun berezikotzat jo diren ELGAREN hiru dokumentazio-leihorako sarbidea erraztu da (lehenengo biak berriro nabarmentzen dira, nahiz eta horiek ere aipatu diren eta eskuragarri dauden Europar Bataunaren Fiskalitatearen Txostenean –txosten horren 2.3 eta 9.3 ataletan– jasotako esteken bidez): Lehenik eta behin, 130 herrialde eta jurisdikzioen artean hartutako erabakiaren oinarriak –bi zutabeak– deskribatzen dituen dokumenturako esteka bat gehitu da; erabaki hori bideratuta dago nazioarteko zerga-erregulazioak erreformatzera eta enpresa multinazionalen zergen bidez, ehuneko justu bat ordaintzea bermatzera, edozein dela ere haien jarduteko lekua. Bigarrenik,

- 1.1. Concurso de persona física. Aspectos generales
- 1.2. Concurso de persona física. Beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho
- 1.3. Concurso de persona jurídica
2. Análisis de resoluciones administrativas y judiciales
 - 2.1. Resolución del TEAF de Bizkaia de 20 de noviembre de 2019
 - 2.2. Sentencia del Tribunal Supremo 677/2020, de 15 de diciembre. Recurso 1763/2018
 - 2.3. Resolución del TEAF de Gipuzkoa de 11 de abril de 2019

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 ha seleccionado la siguiente documentación de actualidad, a la que se da acceso, preferentemente mediante los enlaces facilitados en la propia revista:

- i) De entre los acuerdos de naturaleza tributaria de la Comisión Mixta del Concerto Económico celebrada el pasado 29 de julio de 2021 a los que se ha hecho alusión anteriormente, se ha seleccionado el anexo que refiere el acuerdo primero, en el que se reproduce íntegramente el texto de los artículos y disposiciones del Concerto cuya modificación se ha consensuado.
- ii) Se facilita el acceso a tres ventanas de documentación de la OCDE que se han considerado de especial interés y actualidad (las dos primeras se resaltan nuevamente a pesar de que también han sido referidas y son accesibles mediante enlaces recogidos en el Informe de Fiscalidad de la Unión Europea, en los apartados 2.3 y 9.3 de dicho informe): en primer lugar, se incluye un enlace al documento que describe las bases – los dos pilares– del acuerdo adoptado entre 130 países y jurisdicciones orientado a reformar las regulaciones fiscales internacionales y garantizar que las empresas multinacionales paguen un porcentaje justo de impuestos dondequiera que operen; en segundo

EBko Behatoki Fiskalak argitaratutako txostena ikus daiteke. Bertan, EBren defizit fiskala zenbatesten da, enpresa multinazionalen irabazien gaineko gutxieneko zerga-ekarpenaren zenbait agertoki simulaturekin lotuta; eta, azkenik, «Azterlanak eta Kolaborazioak» atala irekitzen duen María Pazosen artikulua-ren ildo tematikoaren harira, Ekonomia Lankidetzaren eta Garapenerako Antolakundearen (ELGA) genero-ikuspegiaren arabera zerga-politikei buruzko dokumentazioa biltzen duen leihobaterako sarbidea eskaintzen da, erakunde horrek 2021eko martxoan antolatutako ekitaldi batzuen oihartzuna baliatuta.

iii) Foru-aldundien eta Eusko Jaurlaritzaren partaidetzako bi proiektu buruzko informazioa eguneratu da; proiektuok erreferentziazkoak dira EAEko zerga-politikaren esparruan, eta, horrenbestez, jarraipena egiten ari zaie Zergak aldizkaria (zerga-hezkuntza eta TicketBAI):

- Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratuan nabarmendutako prebentzio-jardueren esparruan foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak garatu duten zerga-erloko hezkuntza-programaren informazioaren eguneraketa, bi esteka dituena. Lehenak 2020/2021 ikasturtean programa ezartzeari buruzko azken txostenaren laburpena ikusteko aukera ematen du. Bigarren estekak, aldiz, Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren webgunera bideratuko gaitu, eta hortik, proiektuan parte hartzen duten beste erakunde batzuen webguneetan dauden dokumentu interesgarri batzuk eskuratu ahal izango ditugu (foru-aldundiek egindako unitate didaktikoak, adibidez).

- Hiru foru-ogasunek eta Eusko Jaurlaritzak ekonomia-jarduerak gauzatzeko sistemen fakturazioa kontrolatzeko sistemen ezartzeko proiektu komunari dagokionez, Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren webgunean dagoen TicketBAI programaren dibulgazio-gunerako este-

lugar, se puede acceder al informe publicado por el Observatorio Fiscal de la UE en el que se estima el déficit fiscal de la UE en relación con diversos escenarios simulados de imposición mínima sobre las ganancias de las empresas multinacionales; y por último, en la línea temática del artículo de María Pazos que abre la sección de "Estudios y Colaboraciones", se da acceso a una ventana con documentación de la OCDE sobre la política tributaria desde la perspectiva de género, aprovechando el eco de unos eventos organizados por dicho organismo en marzo de 2021.

iii) 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):

- 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 contra el fraude, incluye dos enlaces. El primero de ellos da acceso a un extracto del informe final correspondiente a la implantación del programa en el curso 2020/2021 y 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.

- 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

ka bat ematen da. Esteka horren bidez, gainera, TicketBAI programari buruzko edukien informazio eguneratua eskuratu ahal izango da, foru-aldundi bakoitzaren web-orrietan eta lizenperen webgunean.

2) Bigarren azpiatala, «EZKO kontsultak» izeneko, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak txostena edo irizpena emateko jaso dituen tributuen alorreko kontsultei buruzkoa da, Zergapideen elkar-egokitasun, koordinazio eta lan-kidetasunari buruzko maiatzaren 30eko 3/1989 Legearen 14. artikuluan xedatutakoarekin bat: «Lurralde historikoetako zerga-administrazioek darabiltzaten irizpideen koordinazioa lortzeari begira, kontsulta lotesleak egiteko Zerga Koordinaziorako Organoaren txostena beharko dute aurretik (...)».

Zergak aldizkariaren zenbaki honetan sei kontsulta hautatu dira, gai desberdinetakoak. Kontsulta horien erantzunak oso-osorik jaso dira, honako gaiak aztertuta:

Kontsultaren mamia
BEZa. - Administrazio publikoen arteko partzelen truke-eragiketa baten BEZaren zerga-tratamendua. Zehazki: i) adieraztea ea Administrazio eskualdatzailak enpresaburu edo profesional gisa jarduten duen BEZaren ondoretarako ; ii) erantzuna baiezkoa bada, aplika ote daitekeen BEZaren 20.Bat.20 artikuluko salbuespena, espazio libreetarako eta bide-sarerako bideratutako partzelaren zatia eskualdatzeari buruzkoa, eta iii) zerga-oinarria zehaztea.
SZ. – SZFAren 33.3.b artikuluan ezarritako % 10eko gutxieneko tributazio-eskakizuna betetzea, hartara Errumanian egoitza duen mikroenpresa batetik jasotako dibidenduak zerga-oinarrian ez sartzeko modua egon dadin.
SZ. – Bi gairi buruzko kontsulta egin da: i) SZFAren 33.3.b artikuluan ezarritako % 10eko gutxieneko tributazio-eskakizuna betetzea, hartara Maltan egoitza duen sozietate batetik jasotako dibidenduak zerga-oinarrian ez sartzeko modua egon dadin. ii) Dibidenduak SZFAren 33.1.c) artikuluan ezarritako enpresa-jarduerak gauzatzetik datozela dioen eskakizuna betetzea, hartara EAeko holding-sozietate batek banatutako dibidenduak zerga-oinarrian ez sartzeko modua egon dadin.

la web del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco y a través del cual se dispone además el acceso a la información actualizada de los contenidos sobre TicketBAI, albergados en las webs de cada una de las Diputaciones Forales y en la web de lizenpe.

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

Asunto objeto de la consulta
IVA. - Tratamiento tributario en el IVA de una operación de permuta de parcelas entre administraciones públicas. En particular: i) determinación de si la Administración transmitente actúa como empresario o profesional a efectos del IVA, ii) en caso afirmativo, si cabe aplicar la exención del art. 20.Uno.20 de la NFIVA a la transmisión de la parte de la parcela destinada a espacios libres y red viaria y iii) determinación de la base imponible.
IS. – Cumplimiento del requisito de tributación mínima del 10% establecido en el artículo 33.3.b de la NFIS por el que cabría la no integración en la base imponible de los dividendos percibidos de una microempresa residente en Rumania.
IS. – Se consulta en relación con dos cuestiones: i) Cumplimiento del requisito de tributación mínima del 10% establecido en el artículo 33.3.b de la NFIS por el que cabría la no integración en la base imponible de los dividendos percibidos de una sociedad maltesa. ii) Cumplimiento del requisito de que los dividendos procedan de la realización de actividades empresariales establecido en el artículo 33.1.c) de la NFIS por el que cabría la no integración en la base imponible de los dividendos distribuidos por una sociedad holding vasca.

BEZa. – Sozietate publiko batek emandako zerbitzuak telekomunikazio-zerbitzutat hartzen diren zehaztea, BEZFaren 7.8.F) artikuluan adierazitakoaren arabera, eta, beraz, BEZari lotuta geratuko dira, eta zerga hori jasanarazi beharko da.

PFEZa. Kontuan hartzea, PFEZaren ondoreetarako, Minbiziak edo beste gaixotasun larri batek eragindako adingabeak zaintzeko prestazio publikoagatik eta Bularreko haurra zaintzeko erantzunkidetasun-prestazioagatik salbuesitako errentak.

PFEZa. – Erakunde publiko batek emandako nazioartekotze-beken zerga-tratamendua. Zehazki, kontsulta egiten da atzerrian bizi den bitartean ohiko etxebizitza alokatzeagatik ordaindutako kopuruengatik kenkarirako eskubideari buruz eta foru-ogasunean lehenago aurkeztutako PFEZaren aitortpenak zuzentzea eskatzeko aukerari buruz.

IVA. – Determinación de si los servicios prestados por una Sociedad Pública tienen la consideración de servicios de telecomunicaciones según lo señalado en el art. 7.8º F) de la NFIVA, quedando por tanto sujetos a IVA y debiéndose repercutir dicho impuesto.

IRPF. Consideración de rentas exentas a efectos del IRPF de la Prestación Pública por Cuidado de Menores afectados por Cáncer u otra enfermedad grave y de la prestación de Corresponsabilidad en el Cuidado del Lactante.

IRPF. – Tratamiento tributario de becas de internacionalización concedidas por entidad pública. En particular, se consulta sobre el derecho a deducción por las cantidades abonadas por alquiler de vivienda habitual durante la residencia en el extranjero y sobre la posibilidad de solicitar rectificación de las declaraciones IRPF presentadas en la hacienda foral con anterioridad.

3) Ekonomia Itunaren III. kapituluko 2. atalean Araugintza Koordinatzeko eta Ebaluatzeko Batzordeari esleitutako eginkizunen artean dago «*Ekonomia Itun honetan aipatutako lotura-puntuen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea*». Beraz, kontsulta horiek Estatuko Administrazioak eta Euskal Autonomia Erkidegoko erakunde eskudunek adostutako erabakien bidez ebatzen dira, Batzordean alde biak ordezkaturata baitaude. Bada, Ekonomia Itunaren 63. artikulua dioenez, Araugintza Koordinatzeko eta Ebaluatzeko Batzordea Estatuko Administrazioaren, Eusko Jaurlaritzaren eta hiru foru-aldundien ordezkariak osatzen dute; eta kontsulta horiek ebatzeko prozedura Itunaren 64.b) artikulua dago araututa.

Zergak aldizkariko azken zenbakia argitaratu zenetik, izaera horretako hainbat kontsulta egin dira eta administrazioek kontsulon inguruko erantzun- eta ohar-proposamenak helarazi dituzte. Kontsulta horien artean, i) kasuren batean izaipidetzea irekita dago eta oraindik ere akordioa egin daiteke, eta ii) beste kasu batzuetan, Estatuko Administrazioarekin adostu da egindako kontsultei erantzuteko testua.

Azken horiei dagokienez, hiru dira adostu diren kontsultak, zenbait zergarekin lotutakoak, nagusiki PFEZarekin eta BEZarekin. «Erreferentziak» atal barruko azpial honetan Ekonomia Ituna-

3) Entre las funciones atribuidas a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa regulada en la Sección 2ª del Capítulo III del Concierto Económico se contempla la de “*Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico*”. Este tipo de consultas son por tanto resueltas de manera consensuada entre la Administración del Estado y las instituciones competentes del País Vasco, al estar ambas partes representadas en esta Comisión. Tal como se regula en el artículo 63 del Concierto, componen la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa representantes de la Administración del Estado, del Gobierno Vasco y de las tres Diputaciones Forales y el procedimiento para la resolución de estas consultas viene regulado en el artículo 64, letra b) del Concierto.

Desde la publicación del anterior número de Zergak 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, relacionadas con varios impuestos, principalmente con el IRPF y el IVA. En este apartado de la sección

ren lotura-puntuen aplikazioari buruz egindako kontsulta bakoitzari emandako ebazpenen testuak daude jasota, horietan zehazki eragindako agenteen nortasun-datuak ezabatu ondoren. Kontsultak honako gai hauei buruzkoak ziren:

Kontsultaren mamia
PFEZ-BEZ. – PFEZa eta BEZa ordainarazteko administrazio eskuduna, ekitaldi berean zerga-egoitza bi lurraldeetan, lurralde erkidean hilabete batzuetan eta foru-lurraldean beste batzuetan, fakturatu duen pertsona fisiko baten kasuan.
EZB. – Elektrizitatearen gaineko Zerga Bereziaren ondoretarako, energia merkaturatzen duen erakunde batek egindako hainbat eragiketaren tratamendua, baldin eta erakunde horrek zerga-egoitza lurralde erkidean badu eta bezereok zerga-egoitza lurralde erkidean nahiz foru-lurraldean badute, energia hornitzeko higiezinak ere lurralde erkidean zein foru-lurraldean egonda.
PFEZ-BEZ. – PFEZa eta BEZa ordainarazteko zerga-egoitza eta administrazio eskuduna zehaztea, ekitaldi berean bi lurraldeetan, lurralde erkidean hilabete batzuetan eta foru-lurraldean beste batzuetan bizi izan den eta aurreko ekitaldian 10 milioi eurotik beherako eragiketa-bolumena izan zuen pertsona fisiko baten kasuan. Jada sartutako zenbatekoak erregularizatzea.

-) Ekonomia Itunaren III. kapituluko 3. atalak arautzen du Arbitraje Batzordearen (EIAB) osara, eginkizunak eta akordioen erregimena. Batzorde horrek Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean sortzen diren zergen arloko gatazkak ebaztea du helburu. Zergak aldizkariaren ale honetan ere, aurreko lau zenbakietan bezalaxe, sartu gabe utzi dugu «Erreferentziak» ataleko ohiko apartatu bat: «Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen ebazpenak». Kontuan izan behar da arbitraje-organoa eraginkortasunik gabe geratu dela gatazkak ebazteko, aldi baterako, 2018 bukaeratik, bertako arbitro bat, Isaac Merino jauna, Auzitegi Gorenaren Administrazioarekiko Auzien Salako magistratu izendatu dutelako eta, horrenbestez, baja hartu duelako EIABeko batzordekide gisa zuen eginkizunean. Horrez gain, 2019ko irailean, Arbitraje Batzordeko presidente Gabriel Casadok bi administrazioei jakinarazi zien bere eginkizunetan ordeztu zezatela nahi zuela. Hala ere, Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoak (EIBM) arestian aipatutako 2021eko uztailaren 29ko erabakiaren ondoren, zeinaren

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-IVA. – Administración competente para la exacción del IRPF y el IVA en el caso de una persona física que durante un mismo ejercicio ha facturado con domicilio fiscal en ambos territorios, en territorio común unos meses y en territorio foral otros.
IEE. – Tratamiento a efectos del Impuesto Especial sobre la Electricidad de la operativa diversa realizada por una entidad comercializadora de energía con domicilio fiscal en territorio común y con clientes que tienen domicilio fiscal, tanto en territorio común como en territorio foral y cuyos inmuebles de suministro de la energía están asimismo ubicados, tanto en territorio común como en territorio foral.
IRPF-IVA. – Determinación del domicilio fiscal y la Administración competente para la exacción del IRPF y el IVA en el caso de una persona física que durante un mismo ejercicio ha residido en ambos territorios, en territorio común unos meses y en territorio foral otros y cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior fue inferior a 10 millones de euros. Regularización de las cantidades ya ingresadas.

-) El Capítulo III del Concierto Económico en su sección 3ª regula la composición, funciones y el régimen de los acuerdos de la Junta Arbitral (JACE), órgano que tiene atribuida la misión de resolver los conflictos de naturaleza tributaria planteados entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales. En este número de Zergak, al igual que en los cuatro 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. No obstante,

bidez kideak berritzen baitira, EIABren jarduera hurrengo hilabeteetan berraktibatzea espero da, presidentearen eta batzordekideen izendapenak formalizatutakoan.

4) Azkenik, «Estatistikak» atalean, Igor Guinea Palaciosek, Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Saileko Diru-sarrerak Kudeatzeko eta Bilketaren Analisisiko Zerbitzuko teknikariak, honako informazio hau jaso du Zergak aldizkariaren zenbaki honetan: i) 2020ko itxieran foru-aldundiek tributu itunduetan egindako bilketari buruzko informazioa (13.949,25 milioi euroko bilketa erregistratu da, hau da, 2019an kontabilizatutako bilketa % 9,8 jaitsi da, 1.520 milioi gutxiago; jakina, pandemiak jarduera ekonomikoan izandako inpaktuaren eta osasun-krisiari erantzuteko hartutako zerga-neurrien eraginaren ondorioz. Kopuru absolutuetan, beherakada handiena BEZe an izan da: 865 milioi euroko beherakada); eta ii) zerga itunduen bidezko diru-bilketak 2021eko lehen seihilekoan izan duen bilakaerari buruzko informazioa, urtetik urterako % 15,6ko hazkundera izan baitu, jarduera ekonomikoa pixkanaka sustertzen ari den testuinguruan, eta, gainera, urtetik urterako alderaketa pandemiaren ondorioz aurretik izan ziren balio anormalki baxuekin egin da.

Aldizkariaren bukaerako «Zerga Arauak» atalean, Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Saileko Zerga Administrazioako Zuzendaritzak egindako hileko buletinetan sartzeko helbidea daukazu. Hilabetekari horietan batzen da foru-aldundiek argitaratutako zerga-araudiaren laburpena (ALHAO, BAO eta GAO), bai eta Eusko Jaurlaritzak (EHAA), Nafarroako Foru Komunitateak (NAO) eta Estatuak (BOE) argitaratutako laburpena ere.

Foru-zergen arloko informazio erabilgarria osatzeko interesa duten pertsonak gonbidatzen ditugu EAEko hiru lurralde historikoetako web orrie-

tras el reciente acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico (CMCE) de 29 de julio de 2021, ya referido anteriormente, por el que se renuevan sus componentes, se espera la reactivación de la actividad de la JACE en los próximos meses, una vez se formalicen los nombramientos de presidenta y vocales.

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 cierre de 2020 (13.949,25 millones de euros de recaudación registrada que supone una disminución del 9,8% sobre la recaudación contabilizada en 2019, 1.520 millones menos, obviamente consecuencia del impacto de la pandemia en la actividad económica y del efecto de las medidas tributarias adoptadas en respuesta a la crisis sanitaria y cuya mayor caída en términos absolutos se concentra en el IVA, con un descenso de 865 millones de euros) y ii) información sobre la evolución de la recaudación por tributos concertados en el primer semestre de 2021, que registra un incremento interanual del 15,6%, en un contexto de progresiva recuperación de la actividad económica y como consecuencia además de que la comparativa interanual se realiza respecto a unos valores previos que fueron anormalmente bajos como consecuencia de la pandemia.

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

tan (www.araba.eus, www.bizkaia.eus, www.gipuzkoa.eus) eta Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren webgunean (<https://www.euskadi.eus/eusko-jaurlaritza/ogasun-finantza-saila/hasiera/>) helburu horretara bideratutako espazioetara sar daitezten. Bertan, Nabarmentzekoa da Zerga Administrazioako Zuzendaritzaren (ZAZAB-BIDAT) Informazio Buletina, zeinak hilerro zerrendatzen baitu –aurkibidea, laburpena eta edukiaren aipamen laburra barne– zerga izaerako hainbat argitalpenetatik ateratako iritzi-artikuluen, administrazio-doktrinaren eta jurisprudenziaren hautaketa bat. Ekonomia Ituna bultzatzeko eta haren zabalkundean jarduteko *Ad Concordiam* elkarteak sustatutako webgunean sartzea aholkatzen dugu, <http://www.conciertoeconomico.org/eu/>, bai eta Ekonomia Itunaren eta Foru Ogasunen Dokumentazio Agiritegiak argitaratutako Ituna buletin elektronikoa ere, honako helbide honetan: <https://www.ituna.eus/>; eta, halaber, Pedro Luis Uriartek sustatutako Ekonomia Itunaren inguruko dibulgaziozko webgunea, egileak berak egindako «El Concierto Económico. Una visión personal» izeneko lana hartzen duena (www.elconciertoeconomico.com). Obra bereziki gomendagarria da Ituna ezagutu nahi dutenentzat. Eta oso baliagarria izango da obra ezagutzen duten baina haren alderdi jakin batzuetan sakondu nahi dutenentzat ere. Horrez gain, ikuspegi didaktikoa eta irakurteraza du ezaugarri Itunari lehendabizikoz heltzen diotenentzat, eta barnean hartzen duen material zabalak irakurleari erakunde horren gaineko edozein zalantza argitzen lagunduko dio. Orobat, Javier Armentia Basterraren «Evolución del Concierto Económico a través de sus textos legales» liburua gomendatzen dugu, Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailak argitaratua eta liburu-denda espezializatuetan eskuratu daitekeena. Jarraian dagoen estekak liburuaren aurkibidea eta egilearen sarrera-oharra ere badakar, bai eta lana eskuratu nahi duten pertsona guztiek hura aurkitzeko beharrezko izango dituzten identifikazio-datuak ere: «EVOLUCIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO A TRAVÉS DE SUS TEXTOS LEGALES».

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 Bolefín 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 Bolefín Electrónico Ituna editado por el Centro de Documentación del Concierto Económico y las Haciendas Forales accesible en la dirección <https://www.ituna.eus/> y a la página web promovida por Pedro Luis Uriarte, divulgativa del Concierto, que incorpora su obra "El Concierto Económico. Una visión personal" www.elconciertoeconomico.com. Se trata de una obra especialmente recomendable para quienes quieran introducirse en el conocimiento del Concierto, pero también será útil para quienes ya lo conocen y quieren profundizar en aspectos concretos del mismo. Se caracteriza, además de por su enfoque didáctico y de fácil acceso para quienes descubren el Concierto por primera vez, 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 Hacienda y Economía 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: «EVOLUCIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO A TRAVÉS DE SUS TEXTOS LEGALES».

Gogoratu behar dugu [Ekonomia Ituna eta Euskadiko Kupoaren zehazteko metodologia hiru hizkuntzatan \(euskaraz, gaztelaniaz eta ingelesez\)](#) zabaldu dela Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Sailaren webgunearen bidez, Itunari buruzko terminoen glosario batez osatua, ingelesezko azalpen didaktiko batekin, eta terminoen euskarazko eta gaztelaniazko baliokide terminologikoekin. Hiru hizkuntzako bertsioa EZKOren ekimenez landu da, erakunde-lankidetzan estuko testuinguruan garatu da, eta, hizkuntzaren alorreko adituez gain, tributu-zuzenbide foraleko adituek ere hartu dute parte. Nabarmentzekoa da Eusko Jaurlaritzaren Itzultzaile Zerbitzu Ofizialak lan zehatz eta arduratsua egin duela, Deustuko Unibertsitateko Zuzenbideko doktore eta Finantza eta Tributu Zuzenbideko irakasle titular Alberto Atxabal Radarekin lankidetzan –tributu-alorreko aditu ezaguna eta Euskararen Aholku Batzordearen Terminologia Batzordeko kidea, batzorde hori sortu zenez geroztik–, eta emaitza izan da bi testuen –Itunaren eta Kupoaren– euskarazko bertsio harmonizatu, kohesionatu eta eguneratu bat, aintzat hartu dituen bai 2017ko lege-erreformak, bai euskararen alorreko azken aurrerapen terminologikoak.

Bestalde, egungo Bizkaiko Foru Aldundiko Aholkularitzako eta Zerga Politikako zuzendariorde Gemma Martínez Bárbarak egingo du testuen ingelesezko bertsioa –funtsezkoa baita, testuak nazioartean zabaltzeko–; ibilbide luzea eta aintzatetsia du Gemma Martínez andreak, eskarmentu handikoa baita bi alor horietan –hots, ingelesezko hizkuntzan eta zerga-zuzenbide foralean–. Ekonomia Itunaren eta Kupoaren zehazteko metodologiaren testuen ingelesezko bertsioa eguneratzeaz gain, Ekonomia Itunari buruzko terminoen glosarioa ere sortu du, zeinak, beste elementu batzuen artean, termino horien ingelesezko azalpen didaktikoa eta euskarazko eta gaztelaniazko baliokideak hartuko baititu. Glosarioa osatzeko, hiru hizkuntzetako testuak erantsi dira, irakurtzeko eta ulertzeko lagungarri.

Recordamos la puesta en difusión –a través del siguiente enlace en la web del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco– de la [versión trilingüe, en euskera, castellano e inglés, del Concierto Económico y la Metodología de señalamiento del Cupo, complementada por el Glosario de términos sobre el Concierto](#) que incluye una explicación didáctica en inglés así como sus equivalencias terminológicas en euskera y en castellano. Para la elaboración de esta versión trilingüe, desarrollada a iniciativa del OCTE en el marco de una estrecha colaboración institucional, se ha contado con la participación de expertos tanto en el campo de la lingüística, como del ámbito del derecho tributario foral. Es destacable la labor rigurosa y concienzuda del Servicio Oficial de Traductores del Gobierno Vasco, en colaboración con el Doctor en Derecho y Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Deusto, Alberto Atxabal Rada, experto reconocido en materia tributaria y miembro de la Comisión de Terminología del Consejo Asesor del Euskera desde su creación, para elaborar una versión en euskera de ambos textos, Concierto y Cupo, armonizada, cohesionada y actualizada, tanto a las reformas legales de 2017 como a los últimos avances terminológicos de la lengua vasca.

Por su parte, la autoría de la versión de los textos en inglés, fundamental para su divulgación exterior, corresponde a Gemma Martínez Bárbara, actual Subdirectora de Asesoramiento y 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.

Azkenik, aldizkariari «Lotura interesgarriak» izeneko azken atala gehitu zaio. Atal horretan, zerga-arloko eta, bereziki, Ekonomia Itunarekin lotutako dibulgazio-dokumentaziorako eta -materialerako hainbat sarbide daude.

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.



ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE 1/2021 A 7/2021

DECRETO FORAL 40/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 29 de diciembre. Aprobar los criterios de aplicación de la prórroga de los presupuestos del Territorio Histórico de Álava de 2020 durante el ejercicio 2021. (BOTH A nº 1 de 04/01/2021 (PPTOS))

A fin de establecer las prioridades de gasto adecuadas que requiere la nueva situación provocada por la COVID-19, la Diputación Foral de Álava ha pospuesto la presentación y aprobación del proyecto de presupuestos para 2021 a la segunda quincena de diciembre de 2020.

El trámite necesario para la aprobación de los Presupuestos correspondientes al ejercicio 2021 por parte de las Juntas Generales de Álava se extenderá durante los primeros días del mes de enero de 2021, por lo que previsiblemente estos no estarán aprobados al iniciarse el nuevo ejercicio presupuestario.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 87 de la Norma Foral 53/1992, de 18 de diciembre, de Régimen Económico y Presupuestario del Territorio Histórico de Álava, los Presupuestos correspondientes al ejercicio 2020 se considerarán automáticamente prorrogados hasta la aprobación de los nuevos.

El citado artículo contiene previsiones de carácter muy general que aconsejan su desarrollo con

un doble objetivo: a) Fijar los criterios de actuación presupuestaria, y b) Dar eficacia jurídica a las dotaciones del Presupuesto prorrogado mediante su publicación oficial.

El presente Decreto Foral tiene como objeto la regulación de los criterios de aplicación de la presente prórroga, con el fin de garantizar la actividad de las Instituciones hasta la aprobación de los nuevos Presupuestos.

ORDEN FORAL 692/2020, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 23 de diciembre, que establece el calendario de los ingresos fiscales domiciliados en el año 2021 y calendario quincenal de liquidación de ingresos fiscales y no fiscales. (BOTH A nº 3 de 11/01/2021 (V))

El Decreto Foral 26/1996 del Consejo de Diputados de 27 de febrero, por el que se regulan las relaciones entre la Diputación Foral de Álava y las Entidades colaboradoras en operaciones de carácter financiero, tributario y similares, señala en la disposición adicional cuarta que "anualmente se establecerá mediante Orden Foral del titular del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos el calendario para la realización de los ingresos en las cuentas corrientes, generales y la transmisión o presentación de la información correspondiente por las Entidades de depósito que hayan accedido a la condición de colaboradoras en la recaudación".

Por otra parte, el mismo Decreto Foral 26/1996, incluye en su artículo 7, entre las funciones inhe-

rentes a la condición de Entidad colaboradora en la recaudación, la de "gestionar el cobro y pago de las deudas y devoluciones tributarias cuyo pago o cobro se haya domiciliado por el contribuyente en dicha Entidad de depósito", que se desarrolla posteriormente en la Orden Foral 302/97 de 5 de marzo, acogándose a las normas y usos bancarios recogidos en el folleto 19 del Consejo Superior Bancario.

Con el próximo inicio del nuevo año 2021 procede establecer los calendarios previstos para todo el ejercicio, que sirvan de referencia para las labores de gestión, tanto de las Entidades financieras colaboradoras, como de los Servicios afectos a la Diputación.

DECRETO FORAL 1/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 12 de enero. Aprobar los coeficientes de actualización aplicables en 2021 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. (BOTH A nº 7 de 20/01/2021 (IRPF, IS))

La Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que, en el supuesto de transmisiones onerosas o lucrativas, el valor de adquisición de los correspondientes elementos patrimoniales se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se aprueben reglamentariamente, atendiendo principalmente a la evolución del índice de precios del consumo producida desde la fecha de su adquisición y de la estimada para el ejercicio de su transmisión.

Por este motivo, el presente Decreto Foral tiene por objeto establecer los referidos coeficientes de actualización aplicables a aquellas transmisiones que tengan lugar en el ejercicio 2021, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otro lado, la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que a los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas, obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del in-

movilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, se deducirá hasta el límite de dichas rentas el importe de la depreciación monetaria producida desde la última actualización legal autorizada respecto al elemento transmitido o desde el día que se adquirió el mismo, si es posterior, calculada de acuerdo con determinadas reglas. La primera de estas reglas establece que se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan reglamentariamente.

En consecuencia, es objeto del presente Decreto Foral llevar a cabo dicho desarrollo reglamentario, estableciendo los mencionados coeficientes para ser aplicados a las transmisiones realizadas dentro de los períodos impositivos que se inicien durante el año 2021.

ORDEN FORAL 701/2020, de 30 de diciembre por la que se modifica la Orden Foral 703/2017, de 26 de diciembre, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Álava. (BOTH A nº 7 de 20/01/2021 (IVA))

Por medio de la Orden Foral 703/2017, de 26 de diciembre, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Álava, se procedió a aprobar los campos de registro, las especificaciones necesarias que debían incluirse para identificar tipologías de facturas, así como, para incluir información con trascendencia tributaria a efectos de la presentación de los libros registro a través de la Sede electrónica, al objeto de hacer posible materialmente, dicha previsión normativa.

La presente Orden Foral tiene por objeto modificar dicha Orden Foral 703/2017, de 26 de diciembre, para adaptar el contenido y diseños de los Libros registro llevados a través de la Sede

electrónica de la Diputación Foral de Álava a los últimos cambios normativos e introducir algunos ajustes de carácter técnico en los mismos.

En consecuencia, en primer lugar, es necesaria su modificación, para posibilitar la llevanza de las operaciones a que se refiere el número 3.º del apartado 1 del artículo 66 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, del libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Álava mediante el suministro electrónico de la información.

Esta modificación normativa tiene su origen en el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales, el cual introdujo modificaciones en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido con la finalidad de proceder a la incorporación al ordenamiento interno de la Directiva (UE) 2018/1910, del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, 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 en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros.

La adaptación de la normativa tributaria al Territorio Histórico de Álava de lo dispuesto en el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero mencionado, en relación con el IVA, se realizó mediante el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2020, de 24 de marzo.

En virtud de estas disposiciones, se incorporó a nuestro ordenamiento interno las reglas armonizadas de tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los denominados acuerdos de venta de bienes en consignación. Esto es, los acuerdos celebrados entre empresarios o profesionales para la venta transfronteriza de mercancías, en las que un empresario (proveedor), o un tercero

en su nombre y por su cuenta, envía bienes desde un Estado miembro a otro, dentro de la Unión Europea, para que queden almacenados en el Estado miembro de destino a disposición de otro empresario o profesional (cliente), que puede adquirirlos en un momento posterior a su llegada.

Con el objetivo de simplificar estas operaciones y reducir las cargas administrativas de los empresarios y profesionales que realizan aquellas, la nueva regulación establece que las entregas de bienes efectuadas en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consignación darán lugar a una entrega intracomunitaria de bienes exenta en el Estado miembro de partida efectuada por el proveedor, y a una adquisición intracomunitaria de bienes en el Estado miembro de llegada de los bienes efectuada por el cliente, cumplidos determinados requisitos.

Entre los requisitos, se establece la obligación de que los empresarios y profesionales que participan en los acuerdos de ventas de bienes en consignación, incluido en su caso el empresario o profesional que sustituya a aquel al que inicialmente estaban destinados los bienes, anoten dentro del libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias el envío o recepción de los bienes comprendidos en un acuerdo de ventas de bienes en consignación. Esta obligación registral se configura no únicamente como un requisito formal sino como un requisito sustantivo, puesto que su cumplimiento será necesario para la aplicación de la simplificación. En este sentido, el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, ha modificado el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 para regular de forma armonizada el registro de estas operaciones.

Siguiendo esta línea, mediante el Decreto Foral 20/2020, de 16 de junio, se modificó el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, para regular, dentro del libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias que deben llevar los sujetos pasivos del Impuesto, los movimientos de mercancías y las operaciones derivadas de un acuerdo de ventas de bienes en consignación.

No obstante, para facilitar su cumplimiento y el desarrollo técnico necesario para su aplicación, el registro de los envíos o recepciones de los bienes comprendidos en un acuerdo de ventas de bienes en consigna dentro del nuevo libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Álava para los empresarios y profesionales acogidos al suministro inmediato de información, se retrasó hasta el 1 de enero de 2021.

Con el objeto de hacer posible que los empresarios y profesionales acogidos al suministro inmediato de información puedan cumplir con las obligaciones registrales derivadas de un acuerdo de ventas de bienes en consigna a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Álava a partir de 1 de enero de 2021, esta Orden Foral aprueba las especificaciones funcionales de los elementos integrantes de los mensajes XML y formularios web de alta y modificación de los registros del libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

En segundo lugar, esta Orden Foral tiene por objeto introducir mejoras de carácter técnico en las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Álava establecida en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, para ayudar al correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias asociadas, principalmente relacionadas con la cumplimentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido.

De este modo, se añade en el libro registro de facturas recibidas una marca para identificar, con carácter opcional, las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes de inversión.

También en el libro registro de facturas recibidas, se introducen los campos necesarios para que, en caso de que el contribuyente decida deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en

un periodo posterior al de registro pueda, con carácter opcional, indicarlo, así como el ejercicio y periodo en que ejercerá el derecho a deducir.

Finalmente, esta Orden Foral establece que aquellas entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre propiedad horizontal y las entidades o establecimientos privados de carácter social a que se refiere el artículo 20. Tres del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido, que estén incluidas en el Suministro Inmediato de Información, deberán informar de las adquisiciones de bienes o servicios al margen de cualquier actividad empresarial o profesional en los mismos términos que las mismas entidades deben informar en la declaración informativa anual sobre operaciones con terceras personas, modelo 347, cuando no están incluidas en el Suministro Inmediato de Información.

Como consecuencia de estas modificaciones se sustituye el Anexo I de la Orden Foral 703/2017, de 26 de diciembre, por el Anexo I de esta Orden Foral.

ORDEN FORAL 36/2021, de la diputada de hacienda, finanzas y presupuestos, de 22 de enero, por la que se aprueba el modelo 184 de impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre sociedades e impuesto sobre la renta de no residentes. Entidades en régimen de atribución de rentas. Declaración informativa anual, así como los diseños físicos y lógicos de los soportes directamente legibles por ordenador (BO-THA nº 11 de 29/01/2021. (IRPF, IS, IRNR))

La Orden Foral 59/2006, de 8 de febrero, aprobó el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas, que con posterioridad y en sucesivas ocasiones, mediante diversas Órdenes Forales, ha sido modificado al objeto de adaptar el mismo a los diversos cambios normativos.

La presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación de un nuevo modelo 184, de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas al objeto de

las actualizaciones normativas y adaptaciones técnicas necesarias para mantener un correcto intercambio de información con el resto de las administraciones tributarias, y, en consecuencia, una mejora en la gestión tributaria.

De esta forma, esta Orden Foral regula de forma completamente integrada la normativa vigente hasta el momento y aplicable a la declaración informativa del modelo 184.

El artículo 56 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que las entidades en régimen de atribución de rentas vienen obligadas a presentar una declaración informativa anual relativa a las rentas a atribuir a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, residentes o no en territorio español, con el contenido que reglamentariamente se establezca.

En el artículo 124 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, aprobado por Decreto Foral 40/2014, de 1 de agosto, dedicado a las obligaciones de información de las entidades en régimen de atribución de rentas, se especifica el contenido que ha de tener la declaración anual a que nos venimos refiriendo.

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.

ORDEN FORAL 29/2021, de 20 de enero por la que se modifica la Orden Foral 224/2020, de 22 de mayo por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación. (BOTHA nº 12 de 01/02/2021 (IVA))

La salida de Reino Unido de la Unión Europea supone, entre otras cuestiones, que los flujos de mercancías entre el Territorio de aplicación del IVA y Reino Unido dejan de tener la consideración de operaciones intracomunitarias para pasar a estar sujetos a formalidades aduaneras y en consecuencia, no deberán informarse a través de la declaración recapitulativa modelo 349.

El Acuerdo de Retirada incluye un Protocolo para Irlanda del Norte, que a efectos del IVA seguirá formando parte de la UE respecto de las entregas de bienes. Para ello, Reino Unido ha creado un NIVA específico con el prefijo XI para las empresas que puedan acogerse a dicho Protocolo.

Como consecuencia de lo anterior, en la declaración recapitulativa de operaciones intracomu-

nitarias, modelo 349, aprobada por Orden Foral 224/2020,

de 22 de mayo, deben incluirse modificaciones en la codificación del NIF IVA para posibilitar la correcta declaración de operaciones intracomunitarias

en los términos que resultan del citado Acuerdo relativo a la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea.

Por este motivo se hace necesario modificar la Orden Foral 224/2020, de 22 de mayo, por la que se aprueba el modelo 349 de Declaración recapitulativa

de operaciones intracomunitarias, así como los diseños lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación.

DECRETO FORAL 2/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 26 de enero. Aprobar la regulación para 2021 del Régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOTH A nº 13 de 03/02/2021 (IVA))

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

El presente Decreto Foral mantiene, para 2021, los módulos, así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el régimen especial simplificado en el año inmediato anterior.

NORMA FORAL 2/2021, de 29 de enero, de medidas tributarias para 2021. (BOTH A nº 15 de 08/02/2021 (IRPF, IS))

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 se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, destacan las siguientes

medidas: modificación de la regla especial de imputación de determinadas ayudas públicas recibidas para la primera instalación por jóvenes agricultores o agricultoras y la eliminación de los pagos fraccionados bimensuales.

Respecto al Impuesto sobre Sociedades, se procede a modificar el régimen especial de fusiones.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 1/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de febrero. Aprobar la trasposición de la Directiva (UE) 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países. (BOTH A nº 16 de 10/02/2021 (V))

El 5 de octubre de 2015, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) hizo públicos los informes finales sobre los quince puntos de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios (BEPS), que fueron acogidos por el Consejo Europeo en sus Conclusiones de 8 de diciembre de 2015, quien subrayó la necesidad de encontrar soluciones comunes y a la vez flexibles, a escala de la Unión Europea que se ajusten a lo indicado en dichos informes finales.

Con el objeto de concretar las conclusiones del proyecto BEPS de la OCDE, el 28 de enero de 2016, la Comisión Europea presentó su opinión al respecto contra la elusión fiscal, en el marco del cual, posteriormente, se aprobó 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.

Dicha Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, estableció un marco para luchar contra las asimetrías híbridas que, sin embargo, fue posteriormente ampliado por la Directiva (UE) 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo de 2017, mediante la que se establecen reglas que neutralizan las asimetrías híbridas de una forma más global, incluyendo las que implican a países terceros.

Así, en este contexto, la Directiva (UE) 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo, recoge una serie de asimetrías híbridas, basadas en lo establecido en el Informe Final sobre la Acción 2 del Proyecto BEPS de la OCDE, y establece las reglas necesarias para eliminarlas, mediante la regulación de un mandato primario, entendido como la solución que se considera más apropiada para neutralizar cada asimetría híbrida, y de un mandato secundario, que debe ser aplicado en caso de que, en la jurisdicción de que se trate, no se aplique el citado mandato primario, bien porque exista una discrepancia en la trasposición de la Directiva, o bien porque la asimetría implique a un tercer Estado que no tenga aprobadas medidas defensivas contra ella.

Mediante este Decreto Normativo de Urgencia Fiscal se trasponen al ordenamiento tributario alavés, las reglas contenidas en la Directiva (UE) 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo, incorporándolas a la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y a la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, mediante la introducción de un nuevo artículo 31 bis en la primera, y de un nuevo apartado 11 al artículo 18 de la segunda.

DECRETO FORAL 6/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 16 de febrero. Aprobar la modificación del Decreto Foral 7/2008, del Consejo de 5 de febrero, que modifica las normas del alta de nuevas construcciones en el catastro inmobiliario a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. (BOTH A nº 22 de 24/02/2021 (IBI))

El fin último de las reformas que se están llevando a cabo en materia del Catastro Inmobiliario es conseguir la coordinación entre las bases gráficas de los Registros de la Propiedad y Catastro utilizando para ello los elementos tecnológicos existentes.

Así, la presente modificación tiene por objeto completar y precisar la documentación que debe presentar el promotor de una nueva construcción ubicada en el Territorio Histórico de Álava, exigiendo la presentación de un trabajo

topográfico de fin de obra mediante el cual, los inmuebles urbanos de nueva construcción sean recogidos en el catastro del Territorio Histórico de Álava, con la precisión y correspondencia con la realidad necesarias.

ORDEN FORAL 99/2021, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 19 de febrero. Modificar la Orden Foral 318/2009, de 1 de junio, que aprobó el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador. (BOTH A nº 23 de 26/02/2021 (V))

La necesidad de completar las modificaciones de las declaraciones informativas para el ejercicio 2020, hace necesario la modificación de la Orden foral 318/2009, de 1 de junio, que aprobó el modelo 189 de Declaración informativa anual de valores, seguros y rentas, a los efectos de adaptarlo a la información requerida para un adecuado funcionamiento de los nuevos sistemas de asistencia al contribuyente relativos a la cartera de valores de éste.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 2/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de marzo. aprobar la modificación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, de los impuestos especiales, del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto sobre Primas de Seguros y de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. (BOTH A nº 28 de 10/03/2021 (IRNR, IIEE, IVA, IPS, IAE))

El Concierto Económico establece, en sus artículos 21, 26, 32 y 33, que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en determinados casos), el Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre Primas de Seguros son tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

El Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria,

introduce, entre otras, modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En primer lugar, se reduce en el año 2020 un veinte por ciento la cuota anual devengada por operaciones corrientes del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, porcentaje que se eleva hasta el treinta y cinco por ciento para las actividades vinculadas al sector turístico, la hostelería y el comercio. Dichas reducciones se aplicarán también en el cálculo del ingreso a cuenta correspondiente a la primera cuota trimestral del ejercicio 2021 y, en el cálculo de la referida cuota devengada por operaciones corrientes del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, no se computarán como periodo de actividad los días en que estuvo declarado el estado de alarma en el primer semestre de 2020, así como los días del segundo semestre de 2020 en los que, estando declarado o no el estado de alarma, el ejercicio efectivo de la actividad económica se hubiera visto suspendido como consecuencia de las medidas adoptadas por la autoridad competente para corregir la evolución de la situación epidemiológica derivada del SARS-CoV-2.

En segundo lugar, con efectos hasta el 31 de diciembre de 2022, establece la aplicación del tipo del cero por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de las vacunas y de los productos sanitarios para diagnóstico in vitro de la COVID-19.

También será de aplicación el tipo del cero por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a los servicios de transporte, almacenamiento y distribución de estos productos. En paralelo con lo anterior, se realiza un ajuste en el tipo de recargo de equivalencia aplicable a las mencionadas operaciones.

Por último, se elimina la vinculación obligatoria que durante tres años se establece para la renuncia al régimen simplificado y al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, pudiendo volver a aplicar dichos regímenes en el ejercicio 2022.

Por otra parte, la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, adopta diversas medidas tributarias, incorporándose a este Decreto Normativo de Urgencia Fiscal, aquellas que se refieren al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a los Impuestos Especiales, al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre Primas de Seguro.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se adecua la exención por intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, a lo establecido en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de manera que los Estados que formen parte de este Acuerdo puedan acogerse a la exención de igual modo que los Estados miembros de la Unión Europea. Asimismo, se modifica la exención relativa a los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus matrices residentes en otros Estados integrantes del Espacio Económico Europeo o a los establecimientos permanentes de estos últimos situados en el Espacio Económico Europeo, suprimiéndose la posibilidad de que se acceda a la exención cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, quedando como requisito la exigencia de una participación directa e indirecta, de al menos el 5 por ciento, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en la normativa del Impuesto.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido se prorrogan, para el periodo impositivo 2021, los límites cuantitativos para la aplicación del régimen simplificado y del régimen de agricultura, ganadería y pesca y se modifica el tipo impositivo aplicable a las bebidas que contienen edulcorantes añadidos que pasan a tributar al 21 por ciento.

En el Impuesto sobre Primas de Seguros, se eleva del 6 al 8 por ciento el tipo de gravamen.

En los Impuestos Especiales y en relación con el Impuesto sobre la Electricidad, se introducen dos

nuevas exenciones, se establece una reducción del 100 por ciento en la base imponible que será aplicable sobre la cantidad de energía suministrada o consumida en el transporte por ferrocarril y se determina que, para el transporte por ferrocarril, el tipo impositivo no puede ser inferior a 0,5 euros.

Finalmente, en el Impuesto sobre Actividades Económicas, se crean nuevos epígrafes o grupos, con el fin de clasificar de forma específica las actividades de comercialización de los suministros de carácter general (electricidad y gas), que hasta la fecha carecen de clasificación específica.

Además, la Ley de Presupuestos Generales del Estado se refiere al de interés de demora tributario.

Por último, de la misma forma que la situación de emergencia de salud pública ocasionada por la COVID-19 ha provocado la suspensión o prórroga de determinados plazos, puede ser aconsejable el establecimiento de unos plazos especiales para el cumplimiento de la obligación de suministro de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal en el primer semestre de 2021.

ORDEN FORAL 127/2021, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 5 de marzo. aprobar el modelo 130 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pago fraccionado de actividades económicas. Inicio de actividad. (BOTH A nº 29 de 12/03/2021 (IRPF))

El artículo 110 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar e ingresar pagos fraccionados a cuenta de este Impuesto en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Estos pagos fraccionados podrán tener carácter trimestral o semestral de acuerdo con lo que se establezca reglamentariamente.

En el Capítulo V del Título VII del Decreto Foral 40/2014, de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se desarrolla reglamentariamente la regulación y cuantificación de los pagos fraccionados de los contribuyentes que ejerzan actividades económicas.

En párrafo tercero del punto 1 del artículo 107 del referido Decreto Foral 40/2014, de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se establece que en el caso de inicio de actividad, el contribuyente efectuará, el año de inicio, autoliquidación de los pagos fraccionados.

Por todo lo anterior, se hace necesario aprobar un nuevo modelo 130 de autoliquidación de los pagos fraccionados, que deberán utilizar durante el año de inicio de actividad los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas.

DECRETO FORAL 9/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 9 de marzo. Aprobar los precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte. (BOTH A nº 31 de 17/03/2021 (ITPYAJD, ISD, IEDMT))

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

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

Por su parte, la letra b) del artículo 74 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero, que regula los Impuestos Especiales, es-

tablece en su párrafo tercero, destinado a regular la base imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, que "los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, los precios medios de venta aprobados al efecto por la Diputación Foral de Álava, que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto".

Mediante diversos Decretos Forales, cada uno con su ámbito temporal, se han ido aprobando las tablas de precios medios de vehículos y embarcaciones. Estos precios operan a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

El presente Decreto Foral tiene por objeto establecer para el año 2021 los citados precios medios de vehículos y embarcaciones. Asimismo, se mantiene la eliminación de los precios medios de las aeronaves al constatarse la inexistencia de un mercado importante de aeronaves usadas; las operaciones aisladas que se pueden producir permiten a la Administración realizar una valoración individualizada de cada aeronave.

DECRETO FORAL 11/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 16 de marzo. Aprobar la modificación del Decreto Foral 15/2010, del Consejo de 13 de abril, que regula la representación voluntaria otorgada para la realización de determinados trámites y actuaciones en materia tributaria ante la hacienda foral de Álava y crea el registro de representantes voluntarios. (BOTH A nº 33 de 24/03/2021 (V))

Con el objeto de facilitar a los contribuyentes el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 46 de la Norma Foral 6/2006, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, donde se prevé la posibilidad de que los obligados tributarios actúen ante la Administración Tributaria por medio de representante voluntario, fue aprobada la Decreto Foral 15/2010, de 13 de abril, que regula la representación voluntaria otorgada para la realización de determi-

nados trámites y actuaciones en materia tributaria ante la Hacienda Foral de Álava y crea el Registro de Representantes Voluntarios.

Este Decreto Foral tiene por objeto modificar el funcionamiento de uno de los niveles de representación regulados en el mencionado Decreto Foral 15/2010, de 13 de abril, que regula la representación voluntaria otorgada para la realización de determinados trámites y actuaciones en materia tributaria ante la Hacienda Foral de Álava y crea el Registro de Representantes Voluntarios.

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.

ORDEN FORAL 172/2021, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 18 de marzo. aprobación de las normas y modalidades para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al ejercicio 2020. (BOTH A nº 34 de 26/03/2021 (IRPF, IP))

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

Por otra parte, el apartado Uno del artículo 36 de la Norma Foral 9/2013, de 11 de marzo, del Impuesto sobre Patrimonio, establece que las y los sujetos pasivos están obligados a presentar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se

determinen por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

Próximamente va a iniciarse el plazo para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al ejercicio 2020.

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

La presente disposición es el instrumento más adecuado para lograr dichos fines. Asimismo 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 las destinatarias y a los destinatarios.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 3/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 23 de marzo. aprobar medidas extraordinarias adicionales relacionadas con la COVID-19. (BOTH A nº 36 de 31/03/2021 (IRPF, TJ))

En atención a las dificultades que la situación excepcional generada por la pandemia de la COVID-19 puede entrañar para los obligados tributarios en orden al cumplimiento de ciertas obligaciones tributarias, resulta aconsejable la aprobación del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal por el que se adoptan nuevas medidas tributarias con el objeto de seguir paliando las consecuencias negativas que se están produciendo en la actividad económica.

Así, se exonera de la obligación de ingresar, o en su caso autoliquidar e ingresar, los pagos fraccionados correspondientes al primero y segundo trimestre del 2021 o, en su caso, al primer semestre de 2021.

Se introducen dos incentivos fiscales, uno relacionado con la rebaja de la renta de alquiler de

locales destinados al desarrollo de actividades económicas y otro relacionado con la reanudación del desarrollo de actividades económicas, en ambos casos afectadas especialmente por la COVID-19.

Por otra parte, se modifica la regulación de las Agrupaciones de Interés Económico y se corrige un error técnico advertido en el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2021, de 2 de febrero, que tiene por objeto aprobar la trasposición de la Directiva (UE) 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

También se introduce, de forma transitoria, una modificación relacionada con la explotación de máquinas o aparatos automáticos sujetos al Tributo sobre el Juego.

Por lo que respecta a las tasas locales, se habilita a las Entidades Locales para aprobar bonificaciones a favor de los obligados tributarios afectados por las consecuencias producidas por la COVID-19.

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. Corrección de errores. (BOTH A nº 46 de 30/04/2021 (V))

Advertidos diversos errores en el texto publicado en el BOTH A número 146, de 23 de diciembre de 2020, 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, se procede a publicar de nuevo el apartado Quinto de la referida Orden Foral.

NORMA FORAL 13/2021, de 21 de abril, por la que se establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas. Corrección de errores. (BOTH A nº 56 de 24/05/2021 (V))

Advertido error en el texto en euskera de la Norma Foral 13/2021, de 21 de abril, por la que se establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas, publicada en el BOTH A número 46, de 30 de abril de 2021, se procede a su corrección:

Donde dice:

"Disposición adicional única. Deducción para el fomento del cumplimiento de la obligación TicketBai."

Debe decir:

"Xedapen gehigarri bakarra. TicketBai betebeharra bete dadila sustatzeko kenkaria."

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 5/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 8 de junio. Aprobar medidas tributarias que afectan al régimen fiscal de las cooperativas y al Impuesto sobre Sociedades. (BOTH A nº 66 de 16/06/2021 (IS))

La Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, sobre el régimen fiscal de las cooperativas establece que la aplicación de cantidades de la contribución para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público, establecida en la normativa reguladora de Cooperativas de Euskadi, a finalidades distintas de las previstas en la misma, conllevará la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida y la consideración como ingreso, del ejercicio en que aquélla se produzca, del importe indebidamente aplicado.

Mediante el presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal se exceptiona este régimen para el supuesto de que la normativa reguladora de Cooperativas correspondiente, establezca, excepcional y temporalmente, la posibilidad de destinar, total o parcialmente, dicha contribución a determinadas finalidades.

Por otra parte, se amplía el plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades cuyo devengo haya tenido lugar el 31 de diciembre de 2020.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 4/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 8 de junio. aprobar la transposición de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo de 5 de diciembre, que modifica la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, y de la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre, que modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes. (BOTH A nº 66 de 16/06/2021 (IVA))

El Concierto Económico 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, con determinadas excepciones.

Este Decreto Normativo de Urgencia Fiscal realiza la adaptación de lo dispuesto en el Título V y en la Disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención de blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamientos de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores, relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En concreto, contiene las modificaciones derivadas de la transposición de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, y de la Directiva (UE) 2019/1995 del

Consejo de 21 de noviembre de 2019 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes.

La incorporación de estas Directivas concluye la regulación del tratamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido del comercio electrónico y establece las reglas de tributación de bienes y prestaciones de servicios que, generalmente contratados por internet y otros medios electrónicos por consumidores finales comunitarios, son enviados o prestados por empresarios o profesionales desde otro Estado miembro o país o territorio tercero. Estas operaciones quedan sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el Estado miembro de llegada de la mercancía o de establecimiento del destinatario, por lo que afianzan la generalización del principio de tributación en destinado en las operaciones transfronterizas en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, la gestión tributaria del comercio electrónico en el Impuesto sobre el Valor Añadido se sustenta en la ampliación de los regímenes especiales de ventanilla única que pasa a ser el procedimiento específico previsto por la norma para la gestión y recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado por estas operaciones a nivel comunitario.

La nueva regulación del comercio electrónico en el Impuesto sobre el Valor Añadido involucra también, por primera vez, a los titulares de interfaces digitales que facilitan el comercio electrónico, que se convierten en colaboradores de la propia recaudación, gestión y control del Impuesto.

Adicionalmente, se amplía hasta el 31 de diciembre 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 públicas, sin ánimo de lucro y centros hospitalarios cuya vigencia finalizaba el 30 de abril de 2021 en virtud de lo establecido en el

artículo 23 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 14/2020, de 1 de diciembre, de medidas tributarias para el 2021 para paliar los efectos de la pandemia provocada por la COVID-19. De esta forma, se extiende su plazo de vigencia para garantizar la respuesta del sistema sanitario en el control de la pandemia.

ORDEN FORAL 399/2021, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 21 de junio de 2021. aprobación de los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2020, y de las condiciones generales para su presentación telemática. (BOTH A nº 70 de 25/06/2021 (IS, IRNR))

El artículo 126 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, respecto de los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2020, establece para los contribuyentes del mismo la obligación de presentar y suscribir la oportuna declaración por dicho Impuesto en el lugar y la forma que se determinen por la Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

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

El artículo 127 de la Norma Foral 37/2013 establece que, al tiempo de presentar su declaración, los contribuyentes deberán determinar la deuda correspondiente e ingresarla, en el lugar y en la forma fijados por la Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

Por lo que se refiere a los grupos fiscales, el artículo 100 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, establece que la entidad representante vendrá obligada, al tiempo de presentar la declaración del grupo fiscal, a liquidar la deuda tributaria correspondiente al mismo y a ingresar-

la en el lugar, forma y plazos que se determinen por la Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

Mediante Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/2021, de 8 de junio, se ha procedido a una ampliación del plazo para la presentación e ingreso de dichas autoliquidaciones correspondientes al ejercicio 2020.

Por otra parte, mediante Decreto Foral 32/2020, de 6 de octubre, se regulan las condiciones y requisitos generales para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones por vía telemática ante la Hacienda Foral de Álava.

La Orden Foral 603/2020, de 20 de noviembre, incluye los modelos 200 y 220 dentro de los modelos de autoliquidaciones cuya presentación telemática es obligatoria. En particular establece que estas autoliquidaciones serán presentadas de forma telemática por los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades siempre y cuando, de acuerdo con lo dispuesto en el Concierto Económico, tengan la obligación de presentar las correspondientes declaraciones en la Diputación Foral de Álava.

En este contexto se hace preciso aprobar los correspondientes modelos para la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava y fijar sus condiciones generales de presentación telemática.

Estos modelos serán aplicables a los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2020.

ORDEN FORAL 406/2021, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 23 de junio. aprobación del modelo 234 de 'declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal', del modelo 235 de 'declaración de información de actualización de determinados mecanismos trans-

fronterizos comercializables' y del modelo 236 de 'declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal', así como sus plazos y formas de presentación. (BOTH A nº 72 de 30/06/2021 (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.

Esta Directiva ha sido transpuesta por el apartado segundo del artículo 1 de la Norma Foral 22/2019, de 13 de diciembre, de medidas tributarias, por la que se introducen modificaciones tributarias relacionadas con la transposición de Directivas europeas y otras modificaciones de carácter técnico, introduciendo, por una parte, dos nuevas disposiciones adicionales, las vigesimocuarta y vigesimoquinta en la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava, por las que se crean tres obligaciones distintas de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, y, por otra, a través de su disposición transitoria, un régimen transitorio de las obligaciones de declaración de los mecanismos transfronterizos sometidos a declaración que se hayan realizado con anterioridad a la entrada en vigor de la referida Norma Foral.

Asimismo, 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 ello, mediante el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 9/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 14 de julio, por el que se aprueba la mo-

dificación 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, se difieren dichos plazos mediante la modificación de la Disposición Transitoria de la Norma Foral 22/2019 a la vez que se modifican los apartados 1 y 2 de la disposición adicional vigesimocuarta de la Norma Foral General Tributaria.

El Decreto Foral 35/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 3 de noviembre, por el que se aprueba el desarrollo de nuevas obligaciones de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, completa la transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, desarrollando las nuevas obligaciones de información reguladas en la citada Norma Foral General Tributaria.

Asimismo, mediante disposición adicional cuarta del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de marzo, por el que se aprueba la modificación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de los Impuestos Especiales, del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto sobre Primas de Seguros y de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, se autoriza a la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos para el establecimiento, mediante Orden Foral, de plazos especiales para el cumplimiento de las obligaciones de información a que se refieren las disposiciones adicionales vigesimocuarta y vigesimoquinta de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, cuando los mismos finalicen dentro del primer semestre de 2021 de acuerdo con lo establecido en los plazos generales para su cumplimiento.

Así, la presente Orden Foral tiene por objeto aprobar los correspondientes modelos de declaración, así como la forma y plazos de presentación, y el resto de datos relevantes para el cumplimiento de las siguientes obligaciones de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal:

- Información de mecanismos transfronterizos a que se refiere el apartado 1.a) de la disposición adicional vigesimocuarta de la Norma Foral General Tributaria. Se cumplirá esta obligación con la presentación del modelo 234.

- Información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables a que se refiere el apartado 1.b) de la disposición adicional vigesimocuarta de la Norma Foral General Tributaria. Se cumplirá esta obligación con la presentación del modelo 235.

- Información de la utilización de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal a que se refiere el apartado 1.c) de la disposición adicional vigesimocuarta de la Norma Foral General Tributaria. Se cumplirá esta obligación con la presentación del modelo 236.

Estas nuevas obligaciones de información surgen de la necesidad de los Estados miembros de proteger sus bases imponibles nacionales de la erosión, ya que las estructuras de planificación fiscal han evolucionado hasta adquirir una especial complejidad y a menudo aprovechan el incremento de la movilidad de personas y capitales dentro del mercado interior europeo. Habitualmente, estas estructuras consisten en mecanismos que abarcan varias jurisdicciones y que trasladan los beneficios imponibles a regímenes fiscales más favorables, o que tienen por efecto la reducción de la factura fiscal global del contribuyente. Resulta, por tanto, crucial que las autoridades tributarias de los Estados miembros obtengan información completa y pertinente sobre los mecanismos fiscales potencialmente agresivos.

Esta información permitirá a dichas autoridades reaccionar rápidamente ante las prácticas fiscales nocivas y colmar las lagunas existentes mediante la promulgación de legislación o la realización de análisis de riesgos adecuados y de auditorías fiscales, con el objetivo de contribuir de forma eficaz a los esfuerzos por crear un entorno de equidad tributaria en el mercado interior europeo incrementando las posibilidades de lograr un efecto disuasorio respecto de la reali-

zación de mecanismos de planificación fiscal agresiva.

La presente Orden Foral se estructura en 15 artículos, 3 disposiciones transitorias y 1 disposición final.

Así, se procede a aprobar en el artículo 1 el modelo 234 de «Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal» que se desarrolla en los artículos 2 a 5 de la presente Orden Foral.

El modelo 234 debe presentarse por las personas o entidades que tuvieran la consideración de intermediarias o, en su caso, los obligados tributarios interesados, en los términos previstos en los apartados 4 y 5 del artículo 1 del Decreto Foral 35/2020.

En este modelo se declararán los mecanismos transfronterizos en los cuales concurren determinadas circunstancias denominadas «señas distintivas» tal y como delimita el apartado 2 del artículo 1 del citado Decreto Foral 35/2020.

El modelo 234 deberá presentarse, según el artículo 8 bis ter apartado 1 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, en el plazo de los 30 días naturales siguientes al nacimiento de la obligación definido en el apartado 3 del artículo 2 del Decreto Foral 35/2020.

Asimismo, se procede a aprobar en el artículo 6 el modelo 235 de «Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables» que se desarrolla en los artículos 7 a 10 de la presente Orden Foral.

El modelo 235 debe presentarse por las personas o entidades intermediarias en los términos recogidos en el artículo 4 del Decreto Foral 35/2020. En este modelo se declararán los datos actualizados de los mecanismos transfronterizos comercializables, es decir, de los mecanismos transfronterizos diseñados, comercializados, ejecutables o puestos a disposición para su ejecución sin necesidad de adaptación sustancial, siempre que hayan sido declarados con anterioridad.

El modelo 235 deberá presentarse en el plazo del mes natural siguiente a la finalización del trimestre natural en el que se hayan puesto a disposición mecanismos transfronterizos comercializables con posterioridad al mismo mecanismo originariamente declarado.

Por último, se aprueba en el artículo 11 el modelo 236 de «Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal» que se desarrolla en los artículos 12 a 15 de la presente Orden Foral.

El modelo 236 debe presentarse por los obligados tributarios interesados en los términos previstos en el artículo 5 del Decreto Foral 35/2020. En este modelo se declarará la información relativa a la utilización en territorio español de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados a la Diputación Foral de Álava o a otra Administración tributaria en virtud de la Directiva 2011/16/UE.

El modelo 236 deberá presentarse durante el último trimestre del año natural siguiente a aquel en el que se haya producido la utilización en territorio español de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados.

Visto el informe emitido al respecto por el Servicio de Tributos Directos.

ORDEN FORAL 408/2021, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 25 de junio. aprobación de los modelos de comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración. (BOTHA nº 72 de 30/06/2021 (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.

Esta Directiva ha sido transpuesta por el apartado segundo del artículo 1 de la Norma Foral 22/2019, de 13 de diciembre, de medidas tributarias, por la que se introducen modificaciones tributarias relacionadas con la transposición de Directivas europeas y otras modificaciones de carácter técnico, introduciendo, por una parte, dos nuevas disposiciones adicionales, las vigesimocuarta y vigesimoquinta en la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava, por las que se crean tres obligaciones distintas de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, y, por otra, a través de su disposición transitoria, un régimen transitorio de las obligaciones de declaración de los mecanismos transfronterizos sometidos a declaración que se hayan realizado con anterioridad a la entrada en vigor de la referida Norma Foral.

La Orden Foral 406/ 2021, de 23 de junio de 2021, por la que se aprueban el modelo 234 «Declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal», el modelo 235 «Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables» y el modelo 236 «Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación», constituye una norma de cierre limitada a la aprobación de los modelos de declaración para el cumplimiento de las obligaciones de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

La presente Orden Foral tiene por objeto aprobar los modelos de comunicación entre particulares para cumplir con las obligaciones previstas en la disposición adicional vigesimoquinta de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Álava, y desarrolladas en el artículo 1 del Decreto Foral 35/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 3 de noviembre, por el que se aprueba el desarrollo de nuevas obligaciones de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

La letra b) del artículo 1.4 del citado Decreto Foral establece dos supuestos en que las personas

o entidades intermediarias no están obligadas a presentar la declaración modelo 234:

1º Aquellos en que la cesión de la información vulnere el régimen jurídico del deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 5 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, salvo autorización del obligado tributario interesado. La persona o entidad intermediaria eximida deberá comunicar dicha circunstancia a las otras personas o entidades intermediarias que intervengan en el mecanismo y a los obligados tributarios interesados.

2º Cuando existiendo varias personas o entidades intermediarias obligadas a presentar la declaración, ésta haya sido presentada por una de ellas. La persona o entidad intermediaria que hubiera presentado la declaración deberá comunicarlo a las otras personas o entidades intermediarias que intervengan en el mecanismo.

Por otra parte, la letra c) del artículo 1.5 del susodicho Decreto Foral establece un supuesto en el que los obligados tributarios interesados no están obligados a presentar la declaración modelo 234, esto es, cuando existe más de un obligado tributario interesado con el deber de presentación de la declaración. El obligado tributario interesado que hubiera presentado la declaración deberá comunicarlo a los otros obligados tributarios interesados, quienes quedarán exentos de la obligación si prueban que dicha declaración ha sido presentada por otro obligado tributario interesado.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 6/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 6 de julio. Aprobar medidas tributarias en el ámbito de la fiscalidad energética. (BOTH A nº 78 de 14/07/2021 (IVPEE, IVA))

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establece en los artículos 23 quáter y 26 que el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica y el Impuesto sobre el Valor Añadido son impuestos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento en el Estado.

Recientemente, se ha aprobado el Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la fiscalidad energética y en materia de generación de energía, y sobre gestión del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua mediante el cual se regulan varias medidas fiscales encaminadas a contrarrestar la subida del precio de la electricidad.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), se establece de forma excepcional y transitoria, hasta el 31 de diciembre de 2021, para los contratos de energía eléctrica cuyo término fijo de potencia no supere los 10 KW, una rebaja, desde el 21 al 10 por ciento, en el tipo impositivo del IVA que recae sobre todos los componentes de la factura eléctrica cuando el precio medio mensual del mercado mayorista en el mes anterior al de la facturación haya superado los 45 euros/MWh, con el objeto de reducir su importe.

A estos efectos debe tenerse en cuenta que este umbral de 45 euros/MWh se relaciona con la cotización media durante el mes de diciembre de 2020 de los contratos de entrega a plazo de electricidad en España para el año 2021 que, para la segunda mitad de 2021 se establece en 83,32 euros/MWh situándose, por tanto, dicho umbral por debajo de las expectativas de precios futuros de mercado.

También debe señalarse que esta medida se aplica a todos los contratos de suministro de energía eléctrica siempre que la potencia contratada no supere los 10 KW, lo que supone, en realidad, su aplicación a la práctica totalidad de los hogares consumidores finales ya que la potencia media contratada por los consumidores domésticos es aproximadamente de 4,1 KW.

Del mismo modo, la medida permitirá que se beneficien de la misma un gran número de trabajadores autónomos.

Por otra parte, para paliar situaciones de pobreza energética de los consumidores más vulnerables también se rebaja al 10 por ciento el tipo

impositivo del IVA aplicable a la factura eléctrica de los titulares de contratos de suministro de electricidad que sean perceptores del bono social y, además, tengan reconocida la condición de vulnerable severo o vulnerable con independencia del precio de la electricidad del mercado mayorista.

Adicionalmente, en lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica, al objeto de compensar los mayores costes que están soportando las empresas que determinan el precio de la electricidad en el mercado mayorista, de forma excepcional, durante el tercer trimestre de 2021, se procede a exonerar del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica a las instalaciones que producen electricidad y la incorporar al sistema eléctrico. Ello conlleva modificar el cómputo de la base imponible y de los pagos fraccionados regulados en la normativa del tributo.

DECRETO FORAL 30/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 6 de julio. Aprobar la relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general para 2021, 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 78 de 14/07/2021 (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 prioritarios 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 disfrutaban de un régimen especial. Estas cantidades aportadas deben ser

puras y simples y, en consecuencia, exentas de toda contraprestación. Este régimen especial se puede resumir de la siguiente forma:

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

b) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota líquida resultante de minorar la íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición y, en su caso, las bonificaciones, el 18 por ciento de las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios, incluso en virtud de contratos de patrocinio publicitario. Para el año 2021 el porcentaje del 18 por ciento será del 23 por ciento.

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. Para el año 2021 el porcentaje del 18 por ciento será del 23 por ciento.

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. Para el año 2021 el porcentaje del 30 por ciento será del 35 por ciento.

Por todo lo anterior, a través del presente Decreto Foral se determinan, para el ejercicio 2021,

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 2021, 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.

ORDEN FORAL 447/2021, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 13 de julio, que establece modificar el calendario de los ingresos fiscales domiciliados en el año 2021. (BO-THA nº 81 de 21/07/2021 (IS))

La Orden Foral 692/2020, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 23 de diciembre, estableció el calendario de los ingresos fiscales domiciliados en el año 2021 y el calendario quincenal de liquidación de ingresos fiscales y no fiscales.

El Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 8 de junio, aprueba medidas tributarias que afectan al régimen fiscal de las cooperativas y al Impuesto sobre Sociedades, en el cual se establece que se amplía el plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades cuyo devengo haya tenido lugar el 31 de diciembre de 2020. En concreto, el Artículo 2. Uno, establece que las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades, cuyo devengo haya tenido lugar el 31 de diciembre de 2020, se presentarán en el plazo que se extiende desde el 1 de julio de 2021 al 30 de julio de 2021.

A la vista de lo expuesto, es necesario actualizar el vigente calendario de domiciliaciones para los ingresos fiscales del ejercicio 2021, y adaptarlo a los cambios normativos surgidos con posterioridad a su aprobación.

NORMA FORAL 19/2021, de 16 de julio, de ratificación del convenio de encomienda de gestión de la Diputación Foral de Álava a la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la puesta a disposición de las comunidades autónomas, Comunidad Foral de Navarra y ciudades de Ceuta y Melilla de determinada información de la Diputación Foral de Álava. (BOTHA nº 84 de 28/07/2021 (V))

Mediante Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19 (en adelante Real Decreto-ley 5/2021), se han aprobado un conjunto de medidas dirigidas a otorgar un marco de protección reforzado que concentre un importante volumen de recursos en proteger y apoyar a aquellas empresas, sectores y territorios potencialmente más vulnerables debido a la duración y el impacto económico de la pandemia, con el fin de reforzar la liquidez y solvencia y evitar el sobreendeudamiento del conjunto de la economía nacional, preservando así el tejido productivo y el empleo, impulsando la inversión y evitando una improductiva destrucción de valor de la actividad económica en España, sin por ello impedir la necesaria reasignación de recursos entre las distintas empresas y sectores en los próximos meses.

Dentro del conjunto de medidas aprobadas por el Real Decreto-ley, el título I prevé la creación de la línea Covid de ayudas directas a autónomos y empresas, con la finalidad de apoyar la solvencia del sector privado, mediante la provisión a las empresas y autónomos de ayudas directas.

El artículo 3 del Real Decreto-ley, en su apartado 1, establece el marco básico de los requisitos de elegibilidad y de los criterios para la fijación de la cuantía de la ayuda, considerando como destinatarios de dichas ayudas a los empresarios o profesionales y entidades adscritas a los sectores determinados por la normativa que regula su concesión, y cuyo volumen de operaciones anual declarado o comprobado por la Administración, en el Impuesto sobre el Valor Añadido o tributo indirecto equivalente en 2020, haya caído más de un 30 por ciento con respecto a 2019.

Para su cumplimiento, las Comunidades Autónomas, la Comunidad Foral de Navarra y las Ciudades de Ceuta y Melilla necesitan disponer de determinada información cuya titularidad corresponde a la Diputación Foral de Álava. El Real Decreto-ley 5/2021 contempla expresamente que determinada información necesaria se suministre por la Administración Tributaria correspondiente, a petición de las Comunidades Autónomas, Comunidad Foral de Navarra y las Ciudades de Ceuta y Melilla.

Además, en lo que respecta al Territorio Histórico de Álava, las letras d) y l) del artículo 92.1 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, establecen que, si bien los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado, cabe la cesión de los mismos, entre otros casos, cuando dicha cesión tenga por objeto la colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones con cargo a fondos públicos, o para el desarrollo de sus funciones, en este segundo caso, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.

Dada la existencia de canales habituales de comunicación de información tributaria entre la Agencia Tributaria, las Comunidades Autónomas, la Comunidad Foral de Navarra y las Ciudades de Ceuta y Melilla y específicamente para el cumplimiento de lo previsto en el artículo 3 del Real Decreto-ley 5/2021, a fin de facilitar la tramitación de dichas ayudas, todas las partes consideran más ágil y eficaz que sea la propia Agencia Tributaria la que trate y traslade a las Comunidades Autónomas, a la Comunidad Foral de Navarra y a las Ciudades de Ceuta y Melilla, a petición de éstas, la información tributaria titularidad de la Diputación Foral de Álava que necesiten para tramitar las ayudas.

Consecuencia de lo anterior, se ha elaborado un Convenio de Encomienda de Gestión de la Diputación Foral de Álava a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para la puesta a

disposición de las Comunidades Autónomas, Comunidad Foral de Navarra y Ciudades de Ceuta y Melilla de determinada información de la Diputación Foral de Álava.

DECRETO FORAL 37/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 3 de agosto. Modificación del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOTHA nº 87 de 04/08/2021 (IVA))

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, el Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

El Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, modifica, entre otros, el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, desarrollando reglamentariamente las modificaciones incluidas en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido en materia de comercio electrónico, derivadas de la transposición de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, y la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y ciertas entregas nacionales de bienes.

En consecuencia, por el presente Decreto Foral, se hace necesario incorporar a la normativa del Territorio Histórico de Álava las modificaciones incluidas en cumplimiento de lo establecido en el Concierto Económico.

ACTUALIDAD BIZKAIA

PUBLICACIONES DESDE 1/2021 A 7/2021

DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2021, de 12 de enero, de medidas adicionales en el Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de la COVID-19. (BOB nº 9, de 15 de enero de 2021 (IVA))

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

Desde la declaración por la Organización Mundial de la Salud de la pandemia internacional provocada por la COVID-19, se han adoptado medidas urgentes con el objetivo de amortiguar el impacto de esta crisis sin precedentes.

En lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido, objeto de este Decreto Foral Normativo son también múltiples las medidas adoptadas. En concreto y en lo que al material sanitario se refiere, mediante el Real Decreto Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, para permitir que el suministro de material sanitario se realizase de forma rápida y efectiva, se estableció 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, sin ánimo de lucro y centros hospitalarios.

Con posterioridad, la disposición adicional séptima del Real Decreto Ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia, extendió hasta el 31 de octubre de 2020, la vigencia del tipo del cero por ciento.

Recientemente, se ha aprobado el Real Decreto Ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas

urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria, que por un lado, extiende de nuevo hasta el 30 de abril de 2021, la vigencia del tipo del cero por ciento aplicable a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes necesarios para combatir los efectos de la COVID-19, cuyos destinatarios sean entidades públicas, sin ánimo de lucro y centros hospitalarios, para garantizar la respuesta del sistema sanitario en la segunda fase de control de la pandemia una vez ya iniciado el periodo de nueva normalidad.

Y, por otro lado, como complemento de lo anterior, rebaja temporalmente, del 21 al 4 por ciento, el tipo impositivo del IVA aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de mascarillas quirúrgicas desechables cuyos destinatarios sean distintos de los antes mencionados, habida cuenta del uso generalizado que de estas se está viendo obligado a hacer la población como consecuencia de la prolongación de la pandemia.

Así pues, en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 26 del Concierto Económico se hace necesario, mediante el presente Decreto Foral Normativo, introducir en la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia las modificaciones aludidas contenidas en los artículos 6 y 7 del Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre.

La relación de bienes, a los que, con efectos desde 1 de noviembre de 2020, les es de aplicación la medida referente a la aplicación del tipo del cero por ciento, se contiene en el Anexo de este Decreto Foral Normativo.

Por último, en la disposición adicional única se recoge la corrección de un error de transcripción detectado en el primer párrafo de la letra b) del apartado Uno del artículo 7 del recientemente aprobado Decreto Foral Normativo 11/2020, de 1 de diciembre, de medidas de prórroga y otras medidas urgentes relacionadas con la COVID-19.

DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2021, de 19 de enero, de trasposición de la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017,

por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países. (BOB nº 12, de 20 de enero de 2021 (IRNR, IS))

El 5 de octubre de 2015, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) hizo públicos los informes finales sobre los quince puntos de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), que fueron acogidos por el Consejo Europeo en sus Conclusiones de 8 de diciembre de 2015, quien subrayó la necesidad de encontrar soluciones comunes, y a la vez flexibles, a escala de la Unión Europea, que se ajusten a lo indicado en dichos informes finales.

Con el objetivo de concretar las conclusiones del proyecto BEPS de la OCDE, el 28 de enero de 2016, la Comisión Europea presentó su paquete contra la elusión fiscal, en el marco del cual, posteriormente, se aprobó 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.

Dicha Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, estableció un marco para luchar contra las asimetrías híbridas que, sin embargo, fue posteriormente ampliado por la Directiva (UE) 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo, mediante la que se establecen reglas que neutralizan las asimetrías híbridas de una forma más global, incluyendo las que impliquen a terceros países.

Así, en este contexto, la Directiva (UE) 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo, recoge una serie de asimetrías híbridas, basadas en lo establecido en el Informe Final sobre la Acción 2 del Proyecto BEPS de la OCDE, y establece las reglas necesarias para eliminarlas, mediante la regulación de un mandato primario, entendido como la solución que se considera más apropiada para neutralizar cada asimetría híbrida, y de un mandato secundario, que debe ser aplicado en caso de que, en la jurisdicción de que se trate, no se aplique el citado mandato primario, bien porque

exista una discrepancia en la trasposición de la Directiva, o bien porque la asimetría implique a un tercer Estado que no tenga aprobadas medidas defensivas contra ella.

Mediante este Decreto Foral Normativo se trasponen al ordenamiento tributario vizcaíno las reglas contenidas en la Directiva (UE) 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo, incorporándolas a la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y a la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, fundamentalmente, mediante la introducción de un nuevo artículo 31 bis en la primera, y de un nuevo apartado 11 en el artículo 18 de la segunda.

Los preceptos sobre asimetrías híbridas objeto de trasposición mediante este Decreto Foral Normativo resultan aplicables cuando existe una relación de asociación entre las partes, o cuando éstas actúan en el marco de un mecanismo estructurado, en ambos casos, en el sentido de lo dispuesto en la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016. Por ello, el presente Decreto Foral Normativo incluye nuevos supuestos de vinculación, circunscritos únicamente a estos efectos de eliminación de las asimetrías híbridas, para, así, cubrir todos los casos de asociación de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, y define qué debe entenderse por mecanismo estructurado en este ámbito.

Las asimetrías de instrumentos financieros híbridos, incluidas las transferencias híbridas, que dan lugar a una deducción sin inclusión, o a una deducción sin inclusión en un plazo razonable, de la letra a) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, deben ser neutralizadas en primer término (mandato primario), mediante la denegación del gasto en la jurisdicción del ordenante, y, subsidiariamente (mandato secundario), mediante la inclusión de la renta en la base imponible del inversor, sin que proceda su exención. Estas reglas se recogen, respectivamente, en el apartado 1 del nuevo artículo 31 bis, y en los artículos 33 y 34,

todos ellos de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, salvo en lo que respecta a los supuestos de deducción sin inclusión en un plazo razonable, los cuales quedan regulados en el artículo 54 de la misma Norma Foral, en uso de la posibilidad establecida al efecto en el último inciso del Considerando (22) de la Directiva 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo.

Por su parte, la asimetría de deducción sin inclusión de los pagos realizados a una entidad híbrida inversa recogida en la letra b) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, queda neutralizada con la regla prevista en el apartado 2 del nuevo artículo 31 bis de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. En este caso, la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, prevé como mandato primario la denegación de la deducción en el Estado miembro del ordenante, y confiere a los Estados miembros la potestad para no trasponer a la normativa interna el mandato secundario. Haciendo uso de esta posibilidad que otorga la letra a) del artículo 9.4 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, mediante el presente Decreto Foral Normativo únicamente se traspone el mandato primario para neutralizar esta asimetría.

A estos efectos, por entidades híbridas se entiende "toda entidad o mecanismo que sea considerado entidad imponible en virtud de la legislación de una jurisdicción y cuyas rentas o gastos se consideren rentas o gastos de otro u otros sujetos en virtud de la legislación de otra jurisdicción".

En el caso de la deducción sin inclusión de los pagos realizados por una entidad híbrida, cuando en la jurisdicción del beneficiario no se computa el pago, de la letra e) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, el mandato primario consiste en denegar la deducción en la jurisdicción del ordenante, es decir, en la que se consideran realizados dichos pagos, y

el mandato secundario en incluir el ingreso en la base imponible del inversor o beneficiario. Ambos mandatos quedan regulados en el apartado 3 del nuevo artículo 31 bis de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, en lo que hace referencia a esta categoría de asimetrías híbridas, debe tenerse en cuenta que únicamente existirá asimetría en resultados en la medida en que la jurisdicción del ordenante permita la deducción del pago con ingresos que no sean de doble inclusión. Además, en esta Norma Foral también se hace uso de la habilitación contenida en el último inciso del Considerando (20) de la Directiva 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo, según la cual: "si la jurisdicción del ordenante permite que la deducción se traslade a un período fiscal posterior, el requisito de realizar ajustes con arreglo a la presente Directiva podría aplazarse hasta que la deducción se compensara realmente con una renta que no fuera de doble inclusión en la jurisdicción del ordenante".

En lo que respecta al supuesto de doble deducción de los gastos o de las pérdidas soportadas por una entidad híbrida, de la letra g) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, el mandato primario consiste en denegar la deducción del gasto o de la pérdida en el Estado miembro del inversor, y el mandato secundario en denegar dicha deducción en el país del ordenante. En este caso, ambos mandatos se encuentran previstos en el apartado 4 del nuevo artículo 31 bis de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Al igual que se indica en el párrafo anterior, en esta categoría de asimetrías híbridas solo existirá asimetría en resultados en la medida en que la jurisdicción del ordenante permita que la deducción se compense con ingresos que no sean de doble inclusión. Además, en este punto, también se hace uso de la habilitación contenida en el último inciso del Considerando (21) de la Directiva 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo, según la cual: "si la jurisdicción del ordenante permite que la deducción se traslade a un período fiscal posterior, el requisito de realizar

un ajuste con arreglo a la presente Directiva podría aplazarse hasta que la deducción se compensara realmente con una renta que no fuera de doble inclusión en la jurisdicción del ordenante".

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, las asimetrías de establecimientos permanentes quedan reguladas en el apartado 5 del nuevo artículo 31 bis de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Así, las asimetrías que dan lugar a una deducción sin inclusión de las letras c), d) y f) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, se encuentran neutralizadas en las letras a), b) y c) del apartado 5 del nuevo artículo 31 bis de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en virtud de los cuales se deniega la deducibilidad de los gastos o de las pérdidas soportadas en la jurisdicción del ordenante (mandato primario), sin que se trasponga el mandato secundario, haciendo uso de la habilitación conferida al efecto también para estos casos en la letra a) del artículo 9.4 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016.

Adicionalmente, también en lo que respecta a las asimetrías de establecimientos permanentes, la letra d) del apartado 5 del nuevo artículo 31 bis de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, recoge el mandato primario correspondiente a la asimetría de doble deducción, de la letra g) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016. En este caso, conforme al mandato primario, se deniega la deducibilidad del gasto o de la pérdida en Bizkaia cuando éste sea el territorio del inversor, y, en virtud del mandato secundario, se deniega la deducción aquí, cuando se trate de la jurisdicción del ordenante, regla esta segunda que queda regulada en la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. En estos supuestos, al igual que en el caso de la asimetría de la letra f) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016,

únicamente existirá asimetría en resultados en la medida en que la jurisdicción del ordenante permita la deducción del pago, del gasto o de la pérdida, según el caso, con ingresos que no sean de doble inclusión, trasladándose el ajuste el ejercicio en el que, en su caso, se produzca efectivamente dicha deducción.

Los supuestos de doble residencia del artículo 9 ter de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, que pueden dar lugar a una doble deducción del mismo gasto o de la misma pérdida, quedan regulados en el apartado 6 del nuevo artículo 31 bis de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en virtud del cual se deniega la deducibilidad de dichos gastos o pérdidas, en la medida en que sean compensados en la otra jurisdicción con rentas que no sean de doble inclusión. Esta regla no opera en relación con los eventuales supuestos de doble residencia con otros Estados miembros con convenio para evitar la doble imposición en vigor, ya que, en estos casos, se permite la deducción del gasto en el país o territorio en el que el contribuyente sea residente fiscal conforme a lo indicado en dicho convenio.

La regla prevista para las asimetrías importadas del apartado 3 del artículo 9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, consiste en denegar la "deducción por un pago realizado por un contribuyente cuando dicho pago financie, directa o indirectamente, gastos deducibles que den lugar a una asimetría híbrida mediante una transacción o una serie de transacciones realizadas entre empresas asociadas o acordadas en el marco de un mecanismo estructurado, excepto cuando una de las jurisdicciones afectadas por las transacciones o series de transacciones haya realizado un ajuste equivalente respecto de dicha asimetría híbrida". En estos casos, la asimetría híbrida tiene lugar en un tercer país que no aplica ninguna regla para neutralizarla, pero su efecto se traslada a territorio vizcaíno mediante la generación de un pago que financia dicha asimetría. El mandato previsto en el citado apartado 3 del artículo 9 de la Directiva (UE)

2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, queda regulado en el apartado 7 del nuevo artículo 31 bis de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La asimetría de establecimiento permanente no computado, del apartado 5 del artículo 9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, entendida como aquella en la que existe un establecimiento permanente con arreglo a la legislación de la casa central, pero no con arreglo a la legislación del otro país o territorio, que da lugar a una doble no inclusión de las rentas atribuidas a dicho establecimiento permanente en la jurisdicción de la casa central, se neutraliza mediante la inclusión de una nueva regla especial en el artículo 35 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. En estos casos, la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, impone que la jurisdicción de la casa central exija al contribuyente que incluya en su base imponible las rentas que, de otro modo, se atribuirían al establecimiento permanente, salvo que esté obligada a aplicar una exención a dichas rentas en virtud de un convenio para evitar la doble imposición suscrito con un tercer país ajeno a la Unión Europea.

De otro lado, en lo que afecta a las asimetrías de transferencias híbridas generadas por una doble utilización de retenciones del apartado 6 del artículo 9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, se incluyen determinadas correcciones al efecto en el apartado 9 del nuevo artículo 31 bis de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en el artículo 60 de la misma Norma Foral, para neutralizarlas.

El efecto de la doble no inclusión de una renta, es decir, de la no tributación de una renta en ningún país o territorio como consecuencia de la diferente calificación de una entidad en el país o territorio en el que está constituida o establecida y en el país de residencia de sus socios, miembros, inversores o partícipes, del artículo 9 bis de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, no puede producirse en

el ordenamiento tributario vizcaíno, ya que la regulación establecida al efecto en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, impide que pueda darse dicho efecto, por lo que no resulta necesario establecer ninguna regla especial sobre el particular.

Por último, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se ha optado por regular expresamente en la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, las especialidades correspondientes a las asimetrías híbridas reguladas en las letras c), d), f) y g) mandato secundario, del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, mediante la introducción de un nuevo apartado 11 en el artículo 18 de dicha Norma Foral. En todo lo no dispuesto en la citada Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, tanto en lo que afecta a las citadas letras como en lo que se refiere a los demás supuestos de asimetrías híbridas, deberá atenderse a lo indicado en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en virtud de la remisión que realiza a la misma el apartado 1 del citado artículo 18 de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

DECRETO FORAL NORMATIVO 3/2021 de 23 de febrero, de medidas adicionales en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en el Impuesto sobre las Primas de Seguros y en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. (BOB n.º 38, de 25 de febrero de 2021 (IVA, IRNR, IPS))

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo establece, en sus artículos 21, 26 y 32, respectivamente, que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre las Primas de Seguros son tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

Desde la declaración por la Organización Mundial de la Salud de la pandemia internacional provocada por la COVID-19, se han adoptado medidas urgentes con el objetivo de amortiguar el impacto de esta crisis sin precedentes.

En lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido, se han adoptado múltiples medidas. Entre las más recientes, las aprobadas por el Decreto Foral Normativo 1/2021, de 12 de enero, que introduce las medidas adoptadas en el Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria.

En virtud de este Decreto Foral Normativo se extiende de nuevo hasta el 30 de abril de 2021, la vigencia del tipo del cero por ciento aplicable a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes necesarios para combatir los efectos de la COVID-19, cuyos destinatarios sean entidades públicas, sin ánimo de lucro y centros hospitalarios, para garantizar la respuesta del sistema sanitario en la segunda fase de control de la pandemia una vez ya iniciado el periodo de nueva normalidad.

Y adicionalmente, como complemento de lo anterior, rebaja temporalmente, del 21 al 4 por ciento, el tipo impositivo del IVA aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de mascarillas quirúrgicas desechables cuyos destinatarios sean distintos de los antes mencionados, habida cuenta del uso generalizado que de estas se está viendo obligado a hacer la población como consecuencia de la prolongación de la pandemia.

Posteriormente, se ha aprobado el Real Decreto-Ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria que también introduce, entre otras, modificaciones que también afectan al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En primer lugar, en el Impuesto sobre el Valor añadido, se reduce en el año 2020 un veinte por ciento la cuota anual devengada por operaciones corrientes del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, porcentaje que se eleva hasta el treinta y cinco por ciento para las actividades vinculadas al sector turístico, la hostelería y el comercio. Dichas reducciones se aplicarán también en el cálculo del ingreso a cuenta correspondiente a la primera cuota trimestral del ejercicio 2021, y en el cálculo de la referida cuota devengada por operaciones corrientes del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido no se computarán como período de actividad los días en que estuvo declarado el estado de alarma en el primer semestre de 2020, así como los días del segundo semestre de 2020 en los que, estando declarado o no el estado de alarma, el ejercicio efectivo de la actividad económica se hubiera visto suspendido como consecuencia de las medidas adoptadas por la autoridad competente para corregir la evolución de la situación epidemiológica derivada del SARS-CoV-2.

En segundo lugar, se elimina la vinculación obligatoria que durante tres años se establece para la renuncia al régimen especial simplificado y al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, pudiendo volver a aplicar dichos regímenes en el ejercicio 2022.

En tercer lugar, y de conformidad con lo establecido en la Directiva (UE) 2020/2020 del Consejo de 7 de diciembre de 2020, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a medidas temporales en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las vacunas contra la COVID-19 y los productos sanitarios para diagnóstico in vitro de esta enfermedad en respuesta a la pandemia de COVID-19 se establece, con vigencia hasta 31 de diciembre de 2022, la aplicación del tipo del cero por ciento del IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de las vacunas y de los productos sanitarios para diagnóstico in vitro de la COVID-19, para favorecer la vacunación de la población y el diagnóstico de

su evolución sanitaria hasta la erradicación de la pandemia.

Además, en paralelo con lo anterior, será de aplicación el tipo cero del impuesto a los servicios de transporte, almacenamiento y distribución de estos productos para rebajar los costes asociados a su utilización y garantizar su difusión.

Por otra parte, la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 adopta diversas medidas en el ámbito tributario, incorporándose en este Decreto Foral Normativo aquellas que afectan al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre las Primas de Seguros.

En relación al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se adecua la exención por intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, a lo establecido en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de manera que los Estados que formen parte en el aludido Acuerdo puedan acogerse a la exención de igual modo que los Estados miembros de la Unión Europea.

Asimismo, se modifica la exención relativa a los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus matrices residentes en otros Estados integrantes del Espacio Económico Europeo o a los establecimientos permanentes de estos últimos situados en el Espacio Económico Europeo, suprimiéndose la posibilidad de que se acceda a la exención cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, quedando como requisito la exigencia de una participación directa e indirecta, de al menos el 5 por ciento, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en la normativa del Impuesto.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, la citada Ley de Presupuestos prórroga

para el período impositivo 2021 los límites para la aplicación del régimen simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Asimismo, se modifica el tipo impositivo aplicable a las bebidas que contienen edulcorantes añadidos, tanto naturales como aditivos edulcorantes, que pasan a tributar al tipo impositivo general del 21 por ciento.

En lo que respecta al Impuesto sobre Primas de Seguros, se eleva el tipo de gravamen del 6 al 8 por ciento.

Finalmente, y en referencia al ámbito de los tributos locales, y en línea con las modificaciones operadas en Territorio Común, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2021, se crean nuevos epígrafes o grupos en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, con el fin de clasificar de forma específica las actividades de comercialización de los suministros de carácter general; en concreto, electricidad y gas, que hasta la fecha carecen de dicha clasificación.

Por último, mencionar que, de igual manera que la situación de emergencia de salud pública ocasionada por la COVID-19 ha provocado la suspensión o prórroga de determinados plazos, la suspensión de la tramitación de los procedimientos tributarios o el aplazamiento de deudas tributaria a lo largo de 2020, puede hacer aconsejable el establecimiento de plazos especiales para el cumplimiento de la obligación de suministro de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal en el primer semestre de 2021.

Así pues, por una parte en cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 21, 26 y 32 del Concierto Económico en lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre las Primas de Seguros y adicionalmente, por razones de urgencia motivadas por la entrada en vigor en lo que se refiere a las modificaciones introducidas en relación con el Impuesto de Actividades Económicas se hace necesario, mediante el

presente Decreto Foral Normativo, introducir en la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia las modificaciones aludidas.

DECRETO FORAL NORMATIVO 4/2021, de 23 de marzo, de medidas extraordinarias adicionales relacionadas con la COVID-19 y de apoyo a la reanudación de la actividad económica. (BOB nº 57, de 25 de marzo de 2021 (NFGT, IRPF, IS, ITPyAJD, TJ))

Desde que el pasado 11 de marzo de 2020, la Organización Mundial de la Salud elevara la situación de emergencia de salud pública ocasionada por el SARS-CoV-2 a pandemia internacional, se han adoptado múltiples medidas urgentes con el objetivo de amortiguar el impacto de esta crisis sanitaria sin precedentes.

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 posterioridad, una vez se fueron reduciendo 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 y del 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, tras la finalización del estado de alarma el 21 de junio de 2020.

Con el objetivo de atenuar en la medida de lo posible la situación de incertidumbre e inestabilidad generada por la pandemia en múltiples sectores de nuestra economía, la Diputación Foral de Bizkaia aprobó 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.

Adicionalmente, como consecuencia del incremento de la transmisión de la COVID-19, el pasado 25 de octubre mediante el Real Decreto 926/2020, se declara el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2 y 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, que ha sido modificado y complementado con posterioridad por sucesivos Decretos.

Las medidas contempladas en nuestro ámbito territorial han supuesto, nuevamente, la paralización de prácticamente 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 final del año 2020, y ante la gravedad de la situación económica para muchos y muchas contribuyentes de Bizkaia, se establecieron nuevas medidas tributarias de impulso y apoyo a los y las contribuyentes más

castigados por la crisis sanitaria y a la actividad económica de Bizkaia, prorrogándose o ampliándose para el ejercicio 2021 gran parte de las medidas que ya fueron establecidas para el 2020 con la aprobación del Decreto Foral Normativo 11/2020, de 1 de diciembre, de medidas de prórroga y otras medidas urgentes relacionadas con la COVID-19.

Asimismo, y de manera complementaria, se aprobaron cuatro Decretos Forales Normativos, cuyo ámbito de aplicación se circunscribe a la esfera de la imposición indirecta.

Un nuevo cúmulo de circunstancias adversas ha desembocado, al igual que en la mayoría de los países europeos, en una tendencia ascendente en el número de casos, que han hecho necesaria la puesta en marcha de nuevas medidas restrictivas en relación con la movilidad, horarios y cese de determinadas actividades, que continúan repercutiendo en los y las contribuyentes más castigados por la crisis sanitaria.

Teniendo en cuenta la persistencia de la transmisión y con la esperanza de que el proceso de vacunación iniciado en toda Europa genere una nueva realidad sanitaria y por tanto económica, la Diputación Foral de Bizkaia considera prioritario seguir protegiendo a los y las contribuyentes más castigados, impulsar la actividad económica de Bizkaia y reactivar los sectores más afectados por las medidas restrictivas derivadas de la COVID-19.

Así, este Decreto Foral Normativo que se compone de 4 artículos, establece dos medidas excepcionales de carácter coyuntural, que siguen la estela de las ya aprobadas en 2020, y dos medidas cuyo objetivo fundamental es el apoyo a aquellos sectores económicos más perjudicados por la pandemia y el impulso de la reanudación de su actividad económica.

Por lo que se refiere al artículo 1, tal y como se estableció para los pagos fraccionados correspondientes al ejercicio 2020 por medio de los anteriormente mencionados Decreto Foral

Normativo 1/2020, de 17 de marzo, Decreto Foral Normativo 10/2020, de 6 de octubre y Decreto Foral Normativo 11/2020, de 1 de diciembre, se exonera de la obligación de autoliquidar e ingresar el pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los dos primeros trimestres de 2021 a las personas físicas que realizan actividades económicas.

En el artículo 2 se establece una medida que será de aplicación en lo que se refiere al Tributo sobre el Juego, y que tiene su antecedente en el 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, en el que se modificó 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, para establecer el prorrateo por meses naturales, en lugar de por trimestres, 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, al objeto de paliar los efectos negativos que la pandemia estaba teniendo en el ámbito del juego mediante máquinas recreativas por encontrarse este muy vinculado al sector de la hostelería, el cual ha visto enormemente reducida su actividad debido a las especiales medidas de protección establecidas para el mismo y en línea con las medidas ya adoptadas en relación con anteriores trimestres.

Así, ante la necesidad de mantener medidas extraordinarias que ayuden al sector económico del juego a superar la paralización a la que se ve sometido por la crisis generada por la COVID-19, por medio del Decreto 108/2021, de 16 de marzo, de continuidad de las medidas, en el sector del juego, para hacer frente al impacto de la Covid-19, se establece que los permisos

de explotación de máquinas de juego que se encuentren suspendidos a 31 de diciembre de 2020 continuarán en situación de suspensión hasta el 30 de junio de 2021 y en caso de que persista la situación extraordinaria generada por la pandemia, la Autoridad Reguladora de Juego podrá prorrogar mediante Resolución la situación de suspensión de los permisos por el período que considere necesario, pudiendo hacer sucesivas prórrogas hasta el 31 de diciembre de 2021. Asimismo, el o la titular del permiso de explotación podrá solicitar el levantamiento de la suspensión cuando desaparezcan las condiciones que impiden su explotación, pudiendo solicitar nuevamente la suspensión si dichas condiciones vuelven a producirse.

En este contexto, con el fin de paliar los efectos adversos que las medidas de protección sanitaria puedan tener sobre este sector, en el ámbito fiscal se establece el prorrateo por días naturales de la cuota fija anual para los supuestos en que el alta, la baja, la suspensión, la revocación o la extinción se haya producido entre 1 de enero de 2021 y el momento en que finalice la vigencia de la suspensión establecida por el Decreto 108/2021, de 16 de marzo, de continuidad de las medidas, en el sector del juego, para hacer frente al impacto de la Covid-19 o por las disposiciones que, en su caso, regulen su prórroga.

Por su parte, el artículo 3 establece un incentivo fiscal que pretende apoyar a aquellos arrendatarios y arrendatarias cuya actividad se ha visto especialmente afectada por la pandemia estableciendo un acicate para que los arrendadores de los locales dónde ejercen su actividad negocien rebajas de las rentas de los alquileres. A estos efectos, se establece un incentivo fiscal para los arrendadores, personas físicas o jurídicas, que rebajen por acuerdo a partir del 14 de marzo de 2020 la renta arrendaticia correspondiente a las mensualidades devengadas en el año 2021. Requisitos fundamentales para el disfrute del mencionado incentivo son que el contrato de arrendamiento sea de los previstos en el artículo 3 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, y, en

particular de los arrendamientos de negocio, de los arrendamientos de locales de negocio y pabellones, así como de viviendas en las que se realicen actividades económicas y que la rebaja en la renta arrendaticia voluntariamente acordada se mantenga, al menos, durante 3 meses a lo largo del año 2021 sin compensación o recuperación en un momento posterior.

Asimismo, debe subrayarse que, si bien la medida establecida no delimita el ámbito de las actividades que se realizan en los inmuebles objeto de arrendamiento, siendo, por tanto de aplicación general, la misma pretende paliar en la medida de lo posible los efectos adversos que, sobre los ingresos de determinados sectores ha generado la situación de pandemia por la COVID-19, cuales son los relacionados con los epígrafes clasificados en la división 6 o en los grupos 755, 969, 972 y 973 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por medio del Decreto Foral Normativo 1/1991, a saber hostelería y restauración, comercio minorista, turismo y eventos, y actividades culturales y artísticas, en particular, las relativas a las artes escénicas y a la música.

En cuanto al contenido del precitado incentivo fiscal, éste se configura como un gasto fiscalmente deducible para la determinación de la base imponible para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que operen con mediación de establecimiento permanente. No obstante, para las sociedades que tengan el carácter de patrimoniales, dicho gasto será fiscalmente deducible en los términos y con el límite de rendimientos previsto en el párrafo segundo del artículo 32.2 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

De idéntica manera, cuando las personas arrendadoras sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrán deducir como gasto la rebaja de la renta pactada, bien para la determinación de los rendimientos de capital, bien para la determinación de los de actividad económica, cuando la actividad de

arrendamiento constituya actividad económica, a efectos de este impuesto.

Cuando el rendimiento proveniente del arrendamiento tenga la consideración de rendimiento de capital, y para su cálculo opere la limitación del rendimiento neto regulada en los artículos 32.2 y 39.2 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el exceso del importe de la rebaja en la renta arrendaticia que no pueda aplicarse como gasto deducible dará derecho a la aplicación de una deducción en la cuota íntegra del 15 por 100 de dicho exceso, teniendo en cuenta que las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán aplicarse, en la declaración del periodo impositivo 2022. En cualquier caso, el disfrute de este incentivo fiscal constituye una opción que debe ser ejercitada con la presentación de la autoliquidación o de la declaración, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 128 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades o en el artículo 105 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no podrá ser modificada una vez finalizado el plazo voluntario de declaración.

El artículo 4, por su parte, y en aras a impulsar la reanudación del desarrollo de las actividades económicas especialmente afectadas por la crisis sanitaria derivada de la COVID-19, así como la adaptación a las nuevas condiciones impulsadas por las autoridades sanitarias para evitar la propagación del virus, se establece una deducción extraordinaria de la cuota del 15 por ciento de los gastos incurridos en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2021 para la adecuación de las actividades económicas a la utilización de canales alternativos para la comercialización de los bienes o prestación de los servicios de dichas actividades, para la adecuación de las instalaciones para facilitar el control de aforos, la gestión de reservas o la garantía de las medidas de prevención para evitar la transmisión de la COVID-19 que sean necesarias en cada momento o para la renovación o actualización de las instalaciones o de los medios de prestación de los servicios, presencialmente o a distancia.

Se beneficiarán de esta deducción aquellos y aquellas contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen con mediación de establecimiento permanente que hayan visto suspendida su actividad en cumplimiento de las medidas sanitarias adoptadas ante la situación generada por la alerta sanitaria derivada de la propagación de la COVID-19 o, cuando no habiéndose suspendido, haya experimentado una reducción sustancial de dicha actividad o de su rendimiento.

Es necesario precisar que esta deducción es incompatible con cualesquiera otros beneficios tributarios relacionados con las mismas inversiones o gastos y, en particular, con las deducciones 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, reguladas en la Disposición Transitoria Vigésimonoventa de la Norma Foral, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la disposición transitoria vigesimoquinta de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades y en la disposición transitoria segunda de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como con la deducción para el impulso de la digitalización del comercio local establecida en el artículo 1.Octavo.Uno del Decreto Foral Normativo 11/2020, de 1 de diciembre, de medidas de prórroga y otras medidas urgentes relacionadas con la COVID-19.

Finalmente, el desarrollo del procedimiento recaudatorio derivado de la aplicación normativa del nuevo Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia aprobado por el Decreto Foral 125/2019, de 21 de agosto, aconseja la introducción de algunos ajustes de carácter puramente técnico en la disposición transitoria cuarta de dicho Reglamento.

DECRETO FORAL 4/2021, de 19 de enero, de la Diputación Foral de Bizkaia por el que se modifica 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. (BOB nº 12, de 20 de enero de 2021 (RR))

El pasado 1 de enero de 2020, entró en vigor 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, cuyo Título II, dedicado a la deuda, recoge determinadas novedades en materia de aplazamientos y fraccionamientos, relativas, entre otras cuestiones, a los supuestos en los que se puede solicitar un aplazamiento o fraccionamiento, a las condiciones para la concesión de los mismos, a los órganos competentes para resolver las peticiones que se presenten, o a la dispensa de garantías.

A pesar del escaso tiempo transcurrido desde la entrada en vigor de este nuevo Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, menos de un año, desde entonces hasta la fecha se han producido una serie de acontecimientos de gran relevancia, completamente imprevisibles en aquel momento, que han impactado enormemente en la economía de todo el mundo y que están generando importantes problemas de liquidez en el tejido empresarial de nuestro país, lo que conlleva que un buen número de contribuyentes, especialmente de determinados sectores, se tenga que enfrentar a graves dificultades para poder cumplir con sus obligaciones tributarias en los plazos establecidos.

Desde el momento en el que la Organización Mundial de la Salud declaró la situación de emergencia de salud pública ocasionada por la COVID-19, el pasado 11 de marzo de 2020, poco antes de que se decretara el estado de alarma en todo el Estado, la Diputación Foral de Bizkaia, consciente de la gravedad de la situación y del impacto en la economía de las medidas de contención necesarias para hacer frente a la pandemia, comenzó a adoptar

medidas dirigidas a intentar paliar el efecto de las mismas en la liquidez de las empresas, tanto de carácter general, mediante la aceleración de las devoluciones a las que tienen derecho las y los contribuyentes, como en cuestiones específicamente relacionadas con los procedimientos de recaudación de los tributos y, más en concreto, con los aplazamientos y fraccionamientos.

En este sentido, el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, además de ampliar el plazo voluntario de pago de determinadas deudas, reguló un aplazamiento excepcional de deudas tributarias para las personas físicas que realizan actividades y para las microempresas y pequeñas empresas, sin prestación de garantía, ni devengo de intereses de demora, y retrasó en un mes el pago del vencimiento del mes de marzo de los aplazamientos ya concedidos, retrasando, en consecuencia, un mes cada uno de los vencimientos restantes, sin devengo de intereses de demora entre el 25 de marzo y el 25 de abril.

Desde entonces, el citado Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, ha sido objeto de desarrollo mediante distintas Órdenes Forales del diputado foral de Hacienda y Finanzas en lo que respecta a cuestiones directamente relacionadas con la financiación de las empresas, tales como la aprobación de un aplazamiento de pago excepcional del tributo sobre el juego mediante máquinas y aparatos automáticos, la delegación en el Director General de Hacienda de la competencia para autorizar la modificación de los convenios singulares suscritos con empresas en concurso afectadas por las consecuencias económicas negativas derivadas de la pandemia, para así flexibilizar la tramitación de estos procedimientos, el retraso del vencimiento de la cuota del mes de abril de 2020 de determinados aplazamientos y fraccionamientos, o la flexibilización de las condiciones para la admisión de las nuevas solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de deudas previamente aplazadas o fraccionadas cuyos aplazamientos o fraccionamientos han

perdido eficacia en más de una ocasión como consecuencia de la crisis derivada de la COVID-19.

A pesar del número y de la importancia de las medidas adoptadas hasta la fecha en este ámbito, todas ellas con un marcado carácter de urgencia y transitoriedad, la gravedad y la profundidad de la crisis generada por la COVID-19, y el impacto de las medidas de contención que están teniendo que volver a adoptarse en esta segunda oleada de la pandemia, especialmente en determinados sectores que ya se vieron fuertemente afectados durante la primera oleada, aconsejan la aprobación de nuevas medidas en la misma línea que las anteriores, pero de naturaleza permanente, que sirvan tanto para hacer frente a la situación actual como para establecer las bases de una futura y esperada recuperación en todos los ámbitos de la economía.

Por ello, en este contexto, se hace preciso modificar el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por medio del Decreto Foral 125/2019, de 21 de agosto, de la Diputación Foral de Bizkaia, a los efectos de introducir en él las medidas señaladas, en materia de aplazamientos y fraccionamientos.

Así, en concreto, mediante el presente Decreto Foral se elevan de dos a tres las pérdidas de eficacia de los aplazamientos o fraccionamientos anteriores a partir de las cuales ya no se puede solicitar un nuevo aplazamiento o fraccionamiento de la misma deuda, y se posibilita que, incluso en estos supuestos, se pueda autorizar otro aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda, si se aportan garantías adicionales o mejores.

También se eleva de dos a tres el número de plazos de los fraccionamientos cuyo impago da lugar a la pérdida de eficacia de los mismos, y a que se consideren vencidas todas las fracciones pendientes.

Adicionalmente, se modifican los supuestos de compensación de las deudas aplazadas o fraccionadas con los créditos reconocidos

por la Administración a favor de la misma persona obligada, permitiéndose que dicha compensación no opere cuando la deuda se encuentre debidamente garantizada.

Asimismo, se incrementan las cuantías de las deudas que pueden ser aplazadas o fraccionadas sin exigencia de garantía, y se aumentan los plazos de devolución de dichos aplazamientos o fraccionamientos sin garantía, posibilitándose, además, que los mismos no tengan por qué ser cancelados mediante el pago de cuotas de igual importe.

Por último, en lo que respecta a las personas físicas que no ejercen actividades económicas, se postpone hasta el 1 de agosto de 2021 la obligación de solicitar los aplazamientos de pago a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, inicialmente fijada a partir del 1 de enero de 2021.

A fin de posibilitar que las condiciones de los aplazamientos establecidas en la nueva redacción de los apartados 1, 2 y 3 del artículo 38 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia puedan ser aplicadas a las solicitudes de reconsideración de aplazamientos o fraccionamientos ya concedidos a la fecha de entrada en vigor de este Decreto Foral, éste contiene una Disposición Transitoria Única que prevé la suspensión del cobro de los plazos de dichos aplazamientos o fraccionamientos hasta la resolución de las referidas solicitudes, con devengo de los intereses de demora correspondientes.

DECRETO FORAL NORMATIVO 5/2021, de 15 de junio, de transposición de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes y de la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las

ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes. (BOB nº 117, de 22 de junio de 2021 (IVA, IRNR))

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

El Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores, contiene diversas modificaciones en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dichas modificaciones se introducen con el propósito fundamental de finalizar la transposición de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes y de la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes.

A mediados de 2016, la Comisión Europea presentó un ambicioso plan de acción del IVA diseñado en distintas fases cuyo objetivo fundamental era permitir que el sistema IVA, ejemplo de éxito de la Imposición indirecta en la Unión Europea, pudiera sobrevivir a un mundo cambiante y globalizado en el que las decisiones de consumo y la provisión de bienes y servicios dejaban de ser local y nacional, a medida que la economía y los propios consumidores se adaptaban a un mundo cada vez más digital.

Dentro de las propuestas contempladas en el plan de acción que ya han sido acordadas destaca por su importancia y efectos la referente a la reforma del régimen de tributación de las operaciones derivadas del comercio electrónico en el IVA que es objeto de transposición en este Decreto Foral Normativo.

La Comisión presentó una propuesta legislativa a finales de 2016 encaminada a modernizar y simplificar el IVA del comercio electrónico transfronterizo, cuyos pilares se basaban en la reforma del régimen comunitario de ventas a distancia, la ampliación del mecanismo de ventanilla única aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y a los prestados por vía electrónica, así como la igualdad de trato y tributación para proveedores comunitarios y de fuera de la Unión.

Por otra parte, para facilitar la gestión y el ingreso del IVA devengado en el comercio electrónico de bienes y servicios a consumidores finales, se establecía un umbral común comunitario para ayudar a las pequeñas empresas emergentes que quieren ampliar su mercado a través del canal digital; se suprimía la exención del IVA para las importaciones de pequeños envíos procedentes de proveedores extracomunitarios y se diseñaba un sistema de control en el Estado de identificación de las empresas que realizan comercio transfronterizo en colaboración con la Administración tributaria de los Estados de consumo, incluyéndose, posteriormente, medidas adicionales relacionadas con los titulares de interfaces y plataformas digitales.

De esta forma, el 29 de diciembre de 2017 se publicaron la Directiva 2017/2455 del Consejo, 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios digitales y las ventas a distancia de bienes; el Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo de 5 de diciembre de 2017 por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre

el valor añadido; y el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo de 5 de diciembre de 2017 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Tras la publicación de la Directiva 2017/2455, los Estados miembros continuaron los trabajos en la mejora y la ampliación de los regímenes de ventanilla única. El paquete de reformas se completó con la publicación el 2 de diciembre de 2019 de la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes; el 4 de diciembre de 2019, del Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a las entregas de bienes o las prestaciones de servicios facilitadas por interfaces electrónicas y a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes; y, por último, el pasado 13 de febrero de 2020 se completó el paquete legislativo con la publicación del Reglamento de Ejecución (UE) 2020/194 de la Comisión, de 12 de febrero de 2020 por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo en lo que respecta a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, a las ventas a distancia de bienes y a determinadas entregas nacionales de bienes.

La transposición del anterior acervo normativo comunitario se ha llevado a cabo, en primera instancia, mediante el Decreto Foral Normativo 1/2015, de 2 de febrero, por el que se modifican la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Norma Foral 5/2014, de 11 de junio, del Impuesto sobre

los gases fluorados de efecto invernadero y la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, adaptó, entre otras, la Directiva 2008/05/CE a la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, estableciendo a partir del 1 de enero de 2015 la tributación en destino a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y a los prestados por vía electrónica, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales.

Posteriormente, las primeras medidas contenidas en la Directiva (UE) 2017/2455, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2019, fueron incorporadas a nuestro ordenamiento interno por el Decreto Foral Normativo 3/2018, de 9 de octubre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Norma Foral 7/2014, de 11 de junio, del impuesto sobre actividades de juego, la Norma Foral 5/2014, de 11 de junio, del impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, y la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que supuso la modificación de las reglas de tributación de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión para reducir las cargas administrativas y tributarias que suponía para las microempresas establecidas en un único Estado miembro que prestan estos servicios de forma ocasional, tributar por estas operaciones en el Estado miembro de consumo. En este sentido, se estableció un umbral común a escala comunitaria de hasta 10.000 euros anuales que permite que mientras no se supere dicho importe los servicios estarán sujetos al IVA del Estado miembro de establecimiento del prestador. Por otro lado, y con el fin de minimizar las cargas para las empresas, se estableció que las normas relativas a la facturación fueran las aplicables en el Estado miembro de identificación del proveedor que se acoja a los regímenes especiales. Por último, para favorecer el acceso a los regímenes especiales de ventanilla única se permitió a los empresarios y profesionales no establecidos en la Comunidad, pero ya

registrados a efectos del IVA en un Estado miembro, utilizar el régimen especial aplicable para los empresarios no establecidos en la Comunidad. Estas modificaciones se mantienen vigentes y van a ser también de aplicación en relación con las operaciones incluidas en los regímenes especiales de ventanilla única que son ahora objeto de transposición.

La transposición de la segunda parte de la Directiva 2017/2455, cuyas normas son de aplicación desde el 1 de julio de 2021, introduce importantes modificaciones en el ámbito de la tributación de las entregas de bienes que, adquiridos por consumidores finales, generalmente a través de internet y plataformas digitales, son enviados por el proveedor desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero, y las prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios no establecidos en el Estado miembro donde, conforme a las reglas de localización del hecho imponible, quedan sujetas a IVA.

Se extiende el régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y a los prestados por vía electrónica prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, al resto de servicios prestados a personas que no tengan la condición de empresarios y profesionales actuando como tales, y a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes. Asimismo, se introduce un régimen especial de naturaleza similar para las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros. Para determinar claramente su ámbito de aplicación se definen dos nuevas categorías de entregas de bienes, las derivadas de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y las derivadas de ventas a distancia de bienes importados.

A estos efectos, tendrán la consideración de ventas a distancia intracomunitarias de bienes las entregas de bienes expedidos o transportados por el proveedor desde un Estado miembro a otro distinto cuyos destinatarios actúen o tengan la condición de consumidores finales. Estas

entregas de bienes, que deberán ser distintos de medios de transporte nuevos o bienes objeto de instalación y montaje, tributarán en el Estado miembro donde el destinatario recibe la mercancía, y los empresarios y profesionales proveedores que realizan dichas entregas podrán opcionalmente acogerse a un sistema de ventanilla única para la gestión y liquidación del IVA devengado en cada Estado miembro.

Por su parte, constituyen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el proveedor a partir de un país o territorio tercero con destino a destinatarios que actúen o tengan la condición de consumidores finales establecidos en un Estado miembro, siendo igualmente posible optar por un régimen especial de ventanilla única para la liquidación del IVA devengado en todos los Estados miembros de consumo a través de una única Administración tributaria en el Estado miembro donde se identifique el proveedor.

Estas operaciones de ventas a distancia de bienes importados son independientes de la importación de bienes que realiza el destinatario de los bienes importados y se limita la aplicación del régimen especial a las ventas a distancia de bienes expedidos de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros. A su vez, para favorecer la aplicación del régimen especial y evitar la doble imposición se establece una exención del IVA a las importaciones de bienes que en el momento de la importación deban declararse con arreglo al régimen especial del que quedan excluidos los productos objeto de impuestos especiales.

Asimismo, los empresarios y profesionales no establecidos en la Comunidad que quieran acogerse al régimen especial de importación podrán designar a un intermediario establecido en la Comunidad como responsable del cumplimiento de las obligaciones formales establecidas en el régimen especial en su nombre y por su cuenta.

En todo caso, para restaurar la competencia entre los proveedores de dentro y fuera de la Comunidad y evitar la elusión fiscal se suprime la exención en las importaciones de bienes de escaso valor aplicable en la actualidad hasta los 22 euros de valor global de la mercancía, de tal forma que las importaciones de bienes que no se acojan al régimen especial deberán liquidar el IVA a la importación.

No obstante, teniendo en cuenta el crecimiento exponencial del comercio electrónico y el consiguiente aumento del número de pequeños envíos con un valor intrínseco que no excede de los 150 euros importados en la Comunidad, se establece la posibilidad de aplicar una modalidad especial de declaración, liquidación y pago del IVA ante la Aduana para importaciones de bienes con un valor intrínseco que no excede de 150 euros, y no se trate de productos objeto de los impuestos especiales, en los supuestos en que no se opte por la utilización del régimen especial de ventanilla única previsto para las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros.

Otro de los aspectos importantes de la nueva economía digital es el surgimiento de nuevos empresarios o profesionales titulares de interfaces digitales, como las plataformas, portales y mercados en línea que, además de la actividad de intermediación, a menudo prestan servicios logísticos y de almacenamiento para sus clientes.

Cuando estos empresarios o profesionales faciliten la venta a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, o faciliten entregas de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un proveedor no establecido en la misma a consumidores finales, deberá entenderse que han recibido y entregado en nombre propio dichos bienes y su expedición o transporte se encuentra vinculado a su entrega. Esta ficción puede determinar importantes implicaciones tributarias y puede suponer que los titulares de las interfaces digitales lleguen a tener la consideración de sujetos pasivos del impuesto. No obstante, para evitar

situaciones de doble imposición, la entrega del bien que se entiende realizada por el proveedor al titular de la interfaz estará exenta de IVA y no limitará el derecho a la deducción del IVA soportado por quienes la realizan.

Por su parte, el empresario o profesional titular de la interfaz digital podrá acogerse a los regímenes especiales de ventanilla única para la autoliquidación del IVA derivado de estas operaciones por las que tenga la condición de sujeto pasivo, incluso cuando se trate de entregas interiores realizadas a favor de consumidores finales efectuadas en el mismo Estado miembro donde se almacenan las mercancías y que, por tanto, no son objeto de expedición o transporte entre Estados miembros.

En aras de simplificar la gestión del impuesto en los casos expuestos se incluyen en el Capítulo XI del Título IX de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, tres nuevos regímenes especiales, para la declaración y liquidación del IVA devengado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios y profesionales, generalmente no establecidos en el Estado miembro donde quedan sujetas las operaciones, que sustituyen y amplían los regímenes especiales vigentes en la actualidad para los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión:

En primer lugar, se incorpora un nuevo régimen especial denominado «Régimen exterior de la Unión» que será aquel aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales.

Por otra parte, se incluye un nuevo régimen especial, denominado «Régimen de la Unión», aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como

tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes imputadas a los titulares de interfaces digitales que faciliten la entrega de estos bienes por parte de un proveedor no establecido en la Comunidad al consumidor final.

Por último, se establece un nuevo régimen especial, «Régimen de importación», aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros al que podrán acogerse, directamente o a través de un intermediario establecido en la Comunidad, en determinadas condiciones, los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, a excepción de los productos que sean objeto de impuestos especiales.

Todos estos regímenes de ventanilla van a permitir al empresario o profesional registrarse electrónicamente en un solo Estado miembro, así como presentar una única autoliquidación del IVA electrónica en el Estado miembro de identificación y liquidar en un único pago el IVA devengado por todas las operaciones efectuadas en la Comunidad (Estados miembros de consumo) por cada trimestre o mes natural a las que se aplica, en cada caso, el régimen especial.

En la autoliquidación el empresario o profesional deberá consignar el número de identificación e incluir por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el IVA, la cantidad global del impuesto correspondiente, desglosada por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, que debe ser ingresado en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde.

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las autoliquidaciones presentadas, deberá efectuarse, en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la autoliquidación inicial, a través de una periódica posterior.

Los empresarios y profesionales que se acojan a estos regímenes especiales deberán mantener durante diez años un registro de las operaciones incluidas en los mismos que estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo.

También quedarán obligados a expedir y entregar facturas respecto de las operaciones declaradas conforme a los regímenes especiales.

Estos empresarios y profesionales no podrán deducir el IVA soportado para la realización de sus operaciones en las referidas autoliquidaciones. No obstante, tendrán derecho a la devolución del IVA soportado en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la realización de las operaciones acogidas a los regímenes especiales, de acuerdo con lo establecido en los artículos 119 y 119 bis de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Cuando dichos empresarios o profesionales no establecidos presenten por otras operaciones autoliquidaciones ante la Administración tributaria vizcaína deberán deducir en las mismas las cuotas soportadas para la realización de operaciones sujetas a los regímenes especiales.

Por otra parte, la Norma Foral del Impuesto introduce en su Título XI la modalidad especial para la declaración y el pago del IVA a la importación de bienes cuando el valor intrínseco del envío no supere los 150 euros, que no sean objeto de impuestos especiales y cuyo destino final sea el territorio de aplicación del impuesto, cuando el empresario o profesional no haya optado por acogerse al régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros. En estos casos, el destinatario de los bienes importados será responsable del pago del IVA, pero la persona que presente los bienes para su despacho ante la Aduana recaudará el impuesto que recaiga sobre su importación del destinatario de los bienes importados y efectuará el pago del IVA recaudado a través de esta modalidad especial de declaración

correspondiente a las importaciones realizadas durante el mes natural. Estas importaciones quedarán gravadas al tipo general del impuesto, pero la declaración a través de la modalidad especial será opcional.

Asimismo, se establece que cuando un empresario o profesional utilizando una interfaz digital como una plataforma, un portal, un mercado en línea u otros medios similares, facilite la entrega de bienes o la prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal en el interior de la Comunidad, cuando no deba o no opte por acogerse a los regímenes especiales previstos para el comercio electrónico, tendrá la obligación de llevar un registro de dichas operaciones. Dicho registro deberá mantenerse durante un periodo de diez años y ser lo suficientemente detallado como para permitir a la Administración tributaria del Estado miembro donde deban quedar grabadas las operaciones comprobar su correcta tributación.

El contenido de los registros y las condiciones que determinan que pueda considerarse que el titular de la interfaz digital facilita el comercio electrónico se han incluido en el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 para su aplicación uniforme en todos los Estados miembros.

Adicionalmente, se amplía hasta el 31 de diciembre 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 públicas, sin ánimo de lucro y centros hospitalarios cuya vigencia finalizaba el 30 de abril de 2021 en virtud de lo establecido en el artículo 6 del Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria y cuya adaptación se realizó en el Territorio Histórico de Bizkaia mediante el artículo 1 del Decreto Foral Normativo 1/2021, de 12 de enero, de medidas adicionales en el Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de la COVID-19.

De esta forma, se extiende su plazo de vigencia para garantizar la respuesta del sistema sanitario en el control de la pandemia.

Así pues, por la necesidad de dar cumplimiento al artículo 26 del Concierto Económico se hace necesario, mediante el presente Decreto Foral Normativo, introducir en nuestra Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido las modificaciones aludidas, actualizando de esta forma el régimen jurídico del citado impuesto.

DECRETO FORAL 5/2021, de 2 de febrero, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se desarrollan las nuevas obligaciones de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal mediante la modificación del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB n.º 28, de 11 de febrero de 2021)

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 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia operada por la 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, que ha introducido, en cumplimiento de la citada Directiva, la obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal.

La Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, y consecuentemente la citada modificación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, vino 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, e inscribiéndose en el ámbito de la "asistencia mutua" tal y como se define en la Norma Foral General Tributaria, este Decreto Foral lleva a cabo el necesario desarrollo normativo relativo al cumplimiento de las obligaciones de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal recientemente establecidas introduciendo, para ello, las modificaciones necesarias en el Reglamento por el que se regulan las

obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 12/2021, de 9 de marzo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con el procedimiento de presentación de declaraciones a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia. (BOB nº 49, de 12 de marzo de 2021 (IRPF))

El Título II 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, sentó 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, que tienen su máximo exponente en los nuevos borradores de declaración.

En este sentido, mediante la modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio, junto con la sustitución de la obligación de presentar autoliquidaciones por la de presentar declaraciones en los mencionados Impuestos a partir del periodo impositivo correspondiente al año 2020, se establece la puesta a disposición de los contribuyentes por parte de la Administración tributaria de borradores de declaración, instrumento cuya finalidad es facilitar a los primeros el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Así, cuando los borradores contengan todos

los datos necesarios para la liquidación del impuesto que proceda, podrán ser confirmados, entendiéndose cumplida de esta forma la obligación de presentar declaración que incumbe a los y las contribuyentes.

Asimismo, a lo largo del citado Título II se remitan diversas cuestiones a un posterior desarrollo reglamentario de su contenido, tarea que, en lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre el Patrimonio, se lleva a cabo mediante la aprobación del presente Decreto Foral, el cual consta de un artículo único, en el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una disposición adicional, una disposición transitoria y una disposición final.

En cuanto a su artículo único, se introducen las siguientes modificaciones en el articulado del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En primer lugar, se modifica el artículo 11 con el fin de adecuar su contenido a los nuevos plazos establecidos para la rectificación del ejercicio de opciones, afectando en este caso a la opción entre la aplicación de la exención para rendimientos de trabajo obtenidos en el extranjero y la aplicación del régimen de excesos, pasando dicha rectificación a poder ser realizada hasta la fecha de finalización del periodo voluntario de declaración del Impuesto, sin verse afectada esta posibilidad, como ocurría con anterioridad, por el hecho de que la Administración tributaria hubiera dictado liquidación provisional antes de esa fecha.

Asimismo, y al objeto de dotar de una mayor claridad al texto normativo, se reordena el actual Título VI, dedicado a la gestión del Impuesto, dividiéndolo en tres nuevos capítulos que desarrollan, respectivamente, la obligación de declarar, cuestiones de carácter general y los aspectos relativos a los borradores de declaración.

En cuanto al Capítulo I, relativo a la obligación de declarar, comprende los artículos 73 a 73 ter, y en el mismo se establece el paso al

nuevo modelo de gestión en el que las y los contribuyentes estarán obligados a presentar declaración por este Impuesto a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, partiendo del borrador de declaración que, en el marco de sus actuaciones de asistencia a los y las contribuyentes y con el fin de facilitarles el cumplimiento de dicha obligación de presentación de la declaración, el Departamento de Hacienda y Finanzas, ponga a su disposición. En lo que se refiere a los artículos 73 bis y 73 ter, el contenido de los mismos se corresponde con los, hasta la fecha de efectos del presente Decreto Foral, vigentes artículos 74 y 75.

El Capítulo II, que comprende cuestiones generales relativas a la obligación de declarar, recoge los artículos 73 quater a 75. El primero de sus artículos determina los canales a través de los cuales podrán realizar las actuaciones en relación con este Impuesto las personas contribuyentes, siendo estos la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, los canales telefónicos, así como la aplicación web que la Administración tributaria pondrá a disposición de las y los contribuyentes a estos efectos. A continuación, el artículo 73 quinquies se ocupa de los medios de identificación y firma que deberán ser utilizados para la realización de las mencionadas actuaciones, que coincidirán con los que se recogen en la normativa reguladora de la Administración electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia y señalando, en particular, a efectos del cumplimiento de las obligaciones y del ejercicio de los derechos en relación con este Impuesto, que la Administración tributaria podrá poner a disposición de los y las contribuyentes un código para la activación de la clave BAK, tratándose de un medio de identificación personal para realizar trámites con la Diputación Foral de Bizkaia desde un ordenador o desde el teléfono móvil, que muchos y muchas contribuyentes han tenido la posibilidad de activar ya en la Campaña de Renta y Patrimonio 2019, mediante la clave de Renta. Adicionalmente, se determina que, cuando la persona contribuyente haga uso del canal telefónico, se aplicarán datos de contraste adaptados al mismo.

Seguidamente, el artículo 73 sexies desarrolla el funcionamiento de la clave de representación, instrumento que, mediante su cesión, posibilitará otorgar la representación a un tercero para la realización de actuaciones relativas al periodo impositivo para el que se concedió por un plazo de 5 años, pudiendo ser revocada la representación conferida por este medio en cualquier momento. El artículo 73 septies, es un reflejo del contenido del apartado 5 del artículo 70 del Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio, en el que se establecen determinados supuestos en los que la representación de la persona contribuyente será inscrita de oficio.

Por último, en lo que se refiere a este Capítulo II, el artículo 74 establece que las notificaciones relativas al Impuesto se realizarán utilizando medios electrónicos, a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante comparecencia en dicha sede electrónica, y el artículo 75 recoge la posibilidad de que la Administración tributaria utilice determinados parámetros o presunciones con el fin de generar borradores de declaración. Adicionalmente, y en lo que se refiere a las mencionadas notificaciones por medios electrónicos, se introduce una nueva disposición transitoria octava en la que se faculta a la Administración tributaria para el uso del correo ordinario como medio de notificación exclusivamente durante el periodo impositivo 2020.

El Capítulo III, que recoge los aspectos relacionados con los borradores de declaración, está compuesto por los artículos 75 bis a 78.

En primer lugar, los artículos 75 bis y 75 ter se ocupan, respectivamente, de las actuaciones sobre borradores de declaración a devolver y a ingresar, desarrollándose de forma pormenorizada el contenido de lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto en relación con dichos borradores.

En lo que respecta a los borradores de declaración a devolver, se determina que las devoluciones que resulten de liquidaciones provisionales con origen en un borrador de declaración a devolver respecto del cual la persona contribuyente haya manifestado su conformidad de forma expresa, se harán efectivas en el plazo máximo de los siete días naturales siguientes al de aquel en el que se presente la declaración, haciendo extensivo dicho plazo de devolución a todos los supuestos en los que la persona contribuyente presente declaración con resultado a devolver dentro del plazo establecido para ello, excepto cuando la declaración se entienda presentada sin que dicha presentación haya tenido carácter expreso, es decir, en aquellos supuestos en que no se preste conformidad ni disconformidad con el contenido del borrador de declaración a devolver, en cuyo caso el plazo de devolución será el que se establezca por Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas. Asimismo, y en lo que se refiere a este último supuesto, se señalan determinadas situaciones en las que no se podrá entender presentada la declaración sin confirmación expresa por parte de la persona contribuyente, entre las que se encuentra el caso de que la Administración tributaria no disponga del dato relativo a la cuenta bancaria cuya titularidad le corresponda.

En cuanto a los borradores respecto de los cuales se originen liquidaciones provisionales a ingresar, se introduce como novedad que, en aquellos supuestos en los que se proceda a dictar una liquidación provisional que coincida con la declaración con resultado a ingresar previamente presentada, la misma se entenderá notificada en el momento en el que se ponga a disposición de la persona contribuyente en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia.

Seguidamente, en el artículo 75 quater, se determina la cuenta bancaria en la que la se procederá a abonar la devolución que resulte de una liquidación provisional, correspondiente a la declaración de una persona fallecida, que tenga su origen en la confirmación del borrador de declaración puesto a disposición por la Administración tributaria.

En cuanto al plazo voluntario de presentación de la declaración correspondiente a cada período impositivo, así como, la forma y los plazos de ingreso de liquidaciones provisionales con resultado a ingresar, el artículo 76 establece que los mismos se determinarán mediante Orden Foral del diputado de Hacienda y Finanzas.

En el mismo artículo 76 se establece también, que el o la contribuyente podrá optar por realizar el pago de la deuda tributaria mediante domiciliación bancaria siendo sin embargo dicha domiciliación obligatoria para la obtención de las correspondientes devoluciones del impuesto. Adicionalmente, se recogen en este artículo los requisitos que deben cumplirse para poder acogerse al fraccionamiento de la deuda tributaria.

El artículo 77 pasa a dedicarse a regular la rectificación del ejercicio de las opciones realizadas al presentar la declaración, por haberse eliminado su anterior contenido. Así, las opciones previamente ejercitadas podrán ser modificadas, en general, hasta la finalización del período voluntario de presentación de declaraciones, pudiendo ser modificadas posteriormente las que se refieren a la opción por la aplicación de la deducción por discapacidad o dependencia y las opciones por la aplicación de la exención por reinversión de beneficios extraordinarios y por la compensación de rendimientos negativos de actividades económicas.

En cuanto a la opción por la tributación conjunta, la misma podrá modificarse únicamente una vez haya finalizado el período voluntario de presentación de declaraciones, haciendo uso en este caso del procedimiento que se desarrolla de forma específica en el artículo 78, que pone fin a las modificaciones que introduce este Decreto Foral en el articulado del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Mediante este Decreto Foral se introducen, así mismo, una disposición adicional y una disposición transitoria en el citado Reglamento.

La primera, con el fin de adecuar el lenguaje del texto normativo a la nueva obligación de presentar declaración por el Impuesto, que sustituye a la antigua obligación de presentar autoliquidación. La segunda, se ocupa de habilitar, durante el periodo transitorio correspondiente al periodo impositivo 2020, la posibilidad de que la Administración tributaria se relacione con las personas contribuyentes mediante la utilización del correo ordinario.

Adicionalmente, este Decreto Foral contiene una disposición adicional única, en la que, debido a la ausencia de una disposición de desarrollo reglamentario de la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio, se recogen determinados aspectos de la nueva regulación que el mismo introduce en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que serán de aplicación asimismo en lo que se refiere al Impuesto sobre el Patrimonio. Finalmente, en la disposición transitoria única, se recogen los cambios relativos a los límites y condiciones que determinan la obligación de declarar que, con vigencia para los periodos impositivos 2020 y 2021, ya fueron introducidos en la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, mediante la aprobación del Decreto Foral Normativo 11/2020, de 1 de diciembre, de medidas de prórroga y otras medidas urgentes relacionadas con la COVID-19.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 10/2021, de 2 de marzo, por el que se acuerda la aplicación y se desarrolla la regulación del Precio Público por las estancias en colonias y campamentos en la campaña “Udalekuak 2021”. (BOB nº 50, de 15 de marzo de 2021 (PP))

El Departamento de Euskera, Cultura y Deporte de la Diputación Foral de Bizkaia, a través de su Dirección General de Cultura organiza anualmente, la campaña de colonias y campamentos en período estival denominada “Udalekuak”, en coordinación con el resto de las Diputaciones Forales de la Comunidad Autónoma Vasca y con el fin de promover diversas actividades dentro del campo del ocio

y tiempo libre, destinadas a facilitar y acercar el contacto con la naturaleza y el disfrute de los periodos vacacionales de las niñas y niños del Territorio Histórico de Bizkaia.

De la prestación propia de los servicios ofertados de alojamiento, alimentación, transporte y dinamización, entre otros, dentro de la citada campaña, surge la necesidad de establecer los correspondientes precios públicos.

El establecimiento de los precios públicos para estancias en colonias y campamentos fue regulado en Bizkaia mediante el Decreto Foral 21/1995, de 11 de abril, por el que se acuerda la aplicación y se desarrolla la regulación del precio público por las estancias en colonias y campamentos, recogiendo en su artículo 4 los elementos cuantitativos definidores de dicho precio público para la campaña “Udalekuak”.

La última normativa de aplicación sobre este asunto fue el Decreto Foral 15/2020, de 18 de febrero, por el que se acordó la aplicación y se desarrolló la regulación del precio público por las estancias en colonias y campamentos en la campaña “Udalekuak 2020”.

De cara a la campaña 2021, se revisa y actualiza el precio público por las estancias en las colonias y campamentos para la campaña “Udalekuak 2021”, con el fin de ajustar las tarifas al coste real medio del servicio.

DECRETO FORAL 69/2021, de 18 de mayo, de la Diputación Foral de Bizkaia por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia en relación con las obligaciones tributarias del proyecto BATUZ, el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia y el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. (BOB nº 99, de 27 de mayo de 2021 (IRPF, IS))

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 remitan 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.

Asimismo, en desarrollo de algunos preceptos contenidos en el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 82/2020 de 8 de septiembre, se han aprobado la 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 y la Orden Foral 2163/2020, de 14 de diciembre, del diputado foral

de Hacienda y Finanzas, por la que se regula el procedimiento de autorización de exoneración de las obligaciones BATUZ.

La implementación de los distintos procedimientos y herramientas vinculadas al sistema garante de la trazabilidad e inviolabilidad de los registros que documenten entregas de bienes y prestaciones de servicio y a la llevanza de los libros registros de operaciones económicas y en paralelo la revisión de las disposiciones normativas correspondientes exigen la subsanación de algunas imprecisiones, así como la introducción de algunas mejoras de carácter técnico que redunden en una mejor aplicación y comprensión de los textos de carácter reglamentario.

Asimismo, y al objeto de obtener la información más precisa posible en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de cara a la puesta a disposición de los borradores de autoliquidación de los sujetos pasivos de dicho impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición adicional primera de la Norma Foral 5/2020, de 15 de julio, mencionada anteriormente, se modifica el plazo para ejercitar la opción, renuncia, revocación y, en su caso, exclusión, al régimen especial del criterio de caja del IVA, estableciendo el mismo durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

Por otra parte, se modifica el contenido del artículo 85.2 del 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, relativo a las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones, permitiendo los actos de liquidación por los que se reconozcan los derechos del obligado tributario a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o las devoluciones de ingresos indebidos o el reembolso del coste de las garantías, aun cuando hubiera caducado la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Finalmente, se introduce una modificación en el Reglamento para la aplicación del régimen

fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, a fin de precisar que la solicitud para aplicar el régimen fiscal especial establecido en el Título II de la Norma Foral de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo deberá presentarse antes de la finalización del periodo impositivo en el que la entidad quiera aplicar dicho régimen.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 98/2021, de 6 de julio, por el que se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. (BOB nº 129, de 8 de julio de 2021 (PROC, IVA))

El presente Decreto Foral introduce modificaciones en dos reglamentos tributarios: el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, y 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.

Recientemente se ha aprobado en el ámbito del territorio Histórico de Bizkaia el Decreto Foral Normativo 5/2021, de 15 de junio, de transposición de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes y de la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes, por el que se adapta la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido a las modificaciones introducidas en dicho impuesto por el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia,

prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores.

La incorporación de estas directivas a nuestro ordenamiento interno concluye la regulación del comercio electrónico en el ámbito del IVA y establece las reglas de tributación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, generalmente contratados por internet y otros medios electrónicos por consumidores finales comunitarios, son enviados o prestados por empresarios o profesionales desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero. Estas operaciones quedan sujetas al IVA en el Estado miembro de llegada de la mercancía o de establecimiento del destinatario, por lo que afianzan la generalización del principio de tributación en destino en las operaciones transfronterizas en el IVA. Por otra parte, la gestión tributaria del comercio electrónico en el IVA se sustenta en la ampliación de los regímenes especiales de ventanilla única que pasan a ser el procedimiento específico previsto para la gestión y recaudación del IVA devengado por estas operaciones a nivel comunitario. La nueva regulación del comercio electrónico en el IVA involucra también, por primera vez, a los titulares de las interfaces digitales que facilitan el comercio electrónico, que se convierten en colaboradores de la propia recaudación, gestión y control del impuesto.

La transposición de las directivas, cuyas normas son de aplicación desde el 1 de julio de 2021, ha incluido importantes modificaciones en el ámbito de la tributación de las entregas de bienes que, adquiridos por consumidores finales, generalmente a través de internet y plataformas digitales, son enviados por el proveedor desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero, y las prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios no establecidos en el Estado miembro donde, conforme a las reglas de localización del hecho imponible, quedan sujetas a IVA.

No obstante, para reducir las cargas administrativas y tributarias para las microempresas establecidas en un único Estado miembro que realizan entregas de bienes o prestan servicios a consumidores finales establecidos en otros Estados miembros, de forma ocasional, que suponía tributar por estas operaciones en el Estado miembro de consumo, se ha establecido un umbral común a escala comunitaria de hasta 10.000 euros anuales que permite que mientras no se rebase dicho importe las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y los prestados por vía electrónica estarán sujetas al IVA del Estado miembro de establecimiento del proveedor. En todo caso, dichos empresarios o profesionales podrán optar por la tributación en el Estado miembro de consumo de estas operaciones, aunque no hayan superado dicho umbral siendo objeto de regulación en el Reglamento del Impuesto el desarrollo de las condiciones y consecuencias de su ejercicio.

La nueva regulación del comercio electrónico del IVA exige la adaptación de los textos reglamentarios que regulan las obligaciones procedimentales, formales y de facturación derivadas de la misma.

Así, en primer lugar, se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de censos tributarios para incorporar de forma expresa la opción y revocación a la tributación en el Estado miembro de destino para aquellas microempresas que establecidas en un único Estado miembro no hayan rebasado el umbral común a escala comunitaria de 10.000 euros anuales de ventas a distancia intracomunitaria de bienes y prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y los prestados por vía electrónica a consumidores finales en Estados miembros donde no estén establecidas.

En segundo lugar, se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, para ajustar a la nueva regulación del comercio

electrónico en el IVA los supuestos en los que la obligación de expedir factura debe ajustarse, precisamente, a las normas contenidas en el artículo 2 de dicho Reglamento.

Por otra parte, se corrige una referencia de este mismo artículo 2 que había quedado desfasada en relación con la vigente Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

ORDEN FORAL 73/2021, de 12 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2021. (BOB nº 9, de 15 de enero de 2021 (IVA))

El artículo 37 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establece que el régimen simplificado de este Impuesto se aplica a las actividades que se determinen.

La presente Orden Foral tiene por objeto regular para el año 2021 los aspectos más concretos del referido régimen simplificado, manteniendo los módulos, así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el Régimen especial simplificado en el año inmediato anterior.

En el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, la regulación censal establece entre las situaciones tributarias que se recogen en el censo de obligados tributarios, la renuncia o revocación al régimen especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que podrán efectuarse hasta el 25 de abril del año natural en que deban surtir efecto.

Adicionalmente, y de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria, en el Impuesto sobre el Valor añadido, se reduce en el año 2020 un veinte por ciento la cuota anual devengada por operaciones corrientes del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor

Añadido, porcentaje que se eleva hasta el treinta y cinco por ciento para las actividades vinculadas al sector turístico, la hostelería y el comercio. Dichas reducciones se aplicarán también en el cálculo del ingreso a cuenta correspondiente a la primera cuota trimestral del ejercicio 2021, y en el cálculo de la referida cuota devengada por operaciones corrientes del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido no se computarán como período de actividad los días en que estuvo declarado el estado de alarma en el primer semestre de 2020, así como los días del segundo semestre de 2020 en los que, estando declarado o no el estado de alarma, el ejercicio efectivo de la actividad económica se hubiera visto suspendido como consecuencia de las medidas adoptadas por la autoridad competente para corregir la evolución de la situación epidemiológica derivada del SARS-COV-2.

ORDEN FORAL 55/2021, de 11 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (BOB nº 16, de 26 de enero de 2021 (ITPyAJD, ISD, IEDMT))

El artículo 55 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, establece como uno de los medios para la comprobación de valores el de precios medios en el mercado, aprobándose para cada ejercicio una Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas en la que se recogen los precios en el mercado no sólo de los automóviles de turismo, vehículos todo terreno y motocicletas, sino también los de las embarcaciones de recreo.

La Orden Foral 289/1987, de 23 de febrero, aprobó los precios medios de venta utilizables como medio de comprobación tanto a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como del entonces denominado Impuesto General sobre Sucesiones. Dichos precios medios de venta

han sido revisados anualmente por sucesivas Ordenes Forales.

Además, la Orden Foral 70/1992, de 21 de enero, estableció por primera vez la posibilidad de utilizar como medio de comprobación los precios medios de venta en la transmisión de embarcaciones usadas, teniendo en cuenta los años de utilización mediante una tabla de porcentajes.

La última de las actualizaciones se llevó a cabo mediante la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas Orden Foral 33/2020, de 9 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para 2020, y mediante la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1053/2019, de 22 de mayo, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se ha introducido, como en los últimos años, para adecuar la valoración a los criterios de la Unión Europea, una fórmula que elimine del valor de mercado, a efectos de dicho Impuesto, la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate.

En consecuencia, mediante la presente Orden Foral se procede a revisar para el año 2021 los mencionados precios medios de venta, así como los porcentajes aplicables en la gestión de cada uno de los citados Impuestos.

ORDEN FORAL 116/2021, de 19 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 632/2017, de 31 de marzo, por la que se aprueba el modelo 289, de declaración informativa anual de cuentas

financieras en el ámbito de la asistencia mutua. (BOB nº 18, de 28 de enero de 2021 (GT))

Mediante la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 632/2017, de 31 de marzo, se aprobó el modelo 289 relativo a la declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

La citada Orden Foral 632/2017 establece en sus anexos I y II las relaciones de países o jurisdicciones de los residentes fiscales sobre los que deben presentar las instituciones financieras dicho modelo 289 y de países o jurisdicciones que tienen la consideración de «Jurisdicción participante» a que se refiere el apartado D.4 de la sección VIII del anexo del Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, respectivamente.

Por medio de la Orden Foral 141/2018, de 25 de enero, de la Orden Foral 144/2019, de 17 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, y de la Orden Foral 175/2020, de 17 de enero, se modificó la Orden Foral 632/2017, de 31 de marzo, al objeto de adecuar los listados incluidos en anexos I y II citados a la relación de países con los que se iba a intercambiar tal información para los ejercicios 2018, 2019 y 2020 respectivamente.

La presente Orden Foral tiene como objeto modificar de nuevo la Orden Foral 632/2017 para volver a actualizar el contenido de los anexos I y II a la situación actual de los países comprometidos al intercambio de información, incluyendo en el listado a los países con los que se intercambiará a partir del ejercicio 2021.

ORDEN FORAL 117/2021, de 19 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2282/2016, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios (BOB nº 18, de 28 de enero de 2021 (GT))

Por medio de la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2282/2016, de 23 de

diciembre, por la que se aprueba el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros, se aprobó el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios.

El 28 de diciembre de 2020, se ha publicado en el «Boletín Oficial de Bizkaia» la Orden Foral 204/2020, de 18 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, que modifica entre otros el modelo 198.

Las recientes modificaciones aprobadas en el ámbito de Territorio Común en relación con el contenido de los diseños físicos y lógicos de este modelo exigen la introducción de algunos ajustes en los mismos en aras de un correcto intercambio de información entre las distintas Administraciones de nuestro entorno.

Orden Foral 179/2021, de 22 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 570/2020, de 6 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por medio de soporte magnético directamente legible por ordenador. (BOB n.º 21, de 02 de febrero de 2021 (GT))

Desde el pasado año 2020, la Orden Foral 570/2020, de 6 de marzo, por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación, viene regulando la presentación del modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

Para posibilitar la correcta declaración de las operaciones intracomunitarias en los términos que deriven del Acuerdo relativo a la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea, resulta necesario introducir modificaciones en la codificación del NIF IVA.

A talefecto, en la composición del NIF comunitario de los distintos Estados Miembros se incorpora la

codificación correspondiente a Irlanda del Norte de forma diferenciada respecto al Reino Unido.

Como consecuencia de ello resulta necesario modificar los campos de los diseños físicos y lógicos del modelo, que se recogen en el anexo II de dicha Orden Foral.

ORDEN FORAL 212/2020, de 1 de febrero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regula el procedimiento de autorización de exoneración de las obligaciones BATUZ. (BOB n.º 23, de 02 de febrero de 2021 (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 remián 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.

Tanto en la citada Norma Foral como en el Decreto Foral que la desarrolla se hace referencia a algunos supuestos en los que cabe la exoneración del cumplimiento de alguna o de todas las obligaciones relacionadas con la utilización del sistema informático TicketBai y que requieren de una autorización de la Administración tributaria. Así, esta Orden Foral viene a completar lo señalado en las mencionadas disposiciones respecto de la referida exoneración, estableciendo el procedimiento para la concesión de la misma cuando se den determinadas circunstancias.

En primer lugar, se determinan los supuestos en los que será de aplicación el procedimiento recogido en la presente Orden Foral, abarcando aquellos en los que se aprecien circunstancias excepcionales de índole técnico que imposibiliten el cumplimiento de las referidas obligaciones, así como los supuestos en los que, sobre la base de situaciones específicas, se autorice la realización de asientos resúmenes en condiciones especiales.

A continuación, se establece que la concesión de la exoneración requerirá de la presentación de una solicitud ante la Dirección General de Hacienda. En dicho trámite, que se realizará a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, deberá identificarse el supuesto de exoneración de que se trate con exposición de los hechos en los que se fundamenta la solicitud, cuya realidad deberá acreditarse mediante la presentación de la documentación al efecto. Adicionalmente, se confiere al Servicio de Análisis de Riesgos y Coordinación de la Lucha contra el Fraude la potestad de recabar información complementaria y realizar las actuaciones adicionales necesarias para comprobar la exactitud de lo declarado.

En cuanto a la competencia para resolver, esta corresponde al Director General de Hacienda,

estableciéndose un plazo máximo de 6 meses para notificar la resolución, transcurrido el cual sin que esta se haya notificado de forma expresa se entenderá denegada la solicitud por silencio administrativo.

Por último, la disposición adicional recoge la pérdida de vigencia, a la fecha de efectos de la presente Orden Foral, de las autorizaciones para realizar asientos resúmenes en condiciones especiales que se citan en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo que tendrá lugar el 1 de enero de 2022.

ORDEN FORAL 212/2020, de 1 de febrero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regula el procedimiento de autorización de exoneración de las obligaciones BATUZ (Corrección de errores). (BOB n.º 25, de 08 de febrero de 2021 (PROC))

Detectado un error en su publicación en el «Boletín Oficial de Bizkaia» número 23, de 4 de febrero de 2021, y de acuerdo con el artículo 17 del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 97/2009, de 15 de junio, regulador del «Boletín Oficial de Bizkaia», se publica de nuevo íntegramente.

ORDEN FORAL 230/2021, de 3 de febrero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 430 de autoliquidación del Impuesto sobre Primas de Seguros. (BOB n.º 27, de 10 de febrero de 2021 (GT))

El modelo 430 de autoliquidación del Impuesto sobre Primas de Seguros actualmente vigente, fue aprobado mediante la Orden Foral 3337/2006, de 22 de diciembre, por la que se aprueba el modelo de impreso 430 de autoliquidación del Impuesto sobre Primas de Seguros y su presentación por medios telemáticos fue regulada por medio de la Orden Foral 499/2006, de 15 de febrero, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de los modelos 430 de declaración-liquidación del Impuesto sobre Primas de Seguro y 480 de declaración resumen anual del Impuesto sobre las Primas de Seguro.

Desde su última aprobación en 2006, han sido varias las modificaciones normativas introducidas en relación con el Impuesto sobre las Primas de Seguros así como en el procedimiento de presentación.

Recientemente, mediante el artículo 73 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, se ha modificado el tipo de gravamen del Impuesto sobre las Primas de Seguros elevándose del 6 al 8 por ciento.

Teniendo en cuenta que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo establece, en su artículo 32 que el Impuesto sobre las Primas de Seguros es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, es preciso realizar las oportunas actualizaciones en el modelo 430, al objeto de adaptarnos a la referida modificación.

Asimismo, y en relación con la forma de presentación del modelo 430, la disposición adicional única del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 100/2020, de 24 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de Administración electrónica, ha establecido, 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 periodos 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.

ORDEN FORAL 309/2021, de 10 de febrero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 582/2017, de 24 de marzo, por la que se aprueba el modelo 231 de Declaración de información país por país. (BOB n.º 33, de 18 de febrero de 2021 (GT))

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

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

A este respecto, la OCDE ha indicado que debe intercambiarse información sobre las entidades residentes en territorio español dependientes, directa o indirectamente, de una entidad no residente en territorio español que no sea al mismo tiempo dependiente de otra, así como los establecimientos permanentes en territorio español de entidades no residentes del grupo, en el caso de que la entidad no residente se negara a suministrar toda o parte de la información correspondiente al grupo de la entidad residente en territorio español o al establecimiento permanente en territorio español.

Este supuesto está previsto en el penúltimo párrafo del apartado 10 del artículo 43 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, donde se establece que, en este caso, las entidades obligadas a presentar informe país por país, presentarán la información de que dispongan y notificarán esta circunstancia a la Administración tributaria.

En este contexto, de acuerdo con el modelo de declaración actual, no es posible comunicar a la Administración Tributaria tal circunstancia, por lo que se considera conveniente modificar dicho modelo, sustituyendo el que figura en el anexo de la Orden Foral 582/2017, de 24 de marzo, por la que se aprueba el modelo 231 de Declaración de información país por país, por el que se adjunta a la presente Orden Foral.

ORDEN FORAL 354/2021, de 17 de febrero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 515/2009, de 17 de febrero, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas. (BOB n.º 38, de 25 de febrero de 2021 (GT))

Por medio de la Orden Foral 515/2009, de 17 de febrero, se aprobó el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas.

La mejora continua en la gestión de los tributos implica que la información que se requiere para ello sea lo más precisa posible y por ese motivo se hace necesario proceder a realizar una serie de actualizaciones en el modelo 189.

Así pues, se modifica el campo «Número de valores» (posiciones 96-107), ya que actualmente únicamente contempla la posibilidad de consignar dos decimales, en algunos casos insuficientes para cumplimentar correctamente la declaración.

Por esta razón, se amplía el número de posiciones de este campo si bien para evitar desplazar el resto de los campos del modelo, se traslada este campo «Número de valores» a las nuevas posiciones existentes al final del mismo (posiciones 130 a 145). Las actuales posiciones 96 a 107 de este campo quedarán, por tanto, en blanco.

En consecuencia, por la presente Orden Foral se modifica la Orden Foral 515/2009, de 17 de febrero, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se fijan los supuestos e importes para no practicar liquidaciones y para anular y dar de baja determinadas deudas cuyo coste de exacción y recaudación resulta antieconómico (BOB nº 47, de 10 de marzo de 2021 (PROC))

La gestión del cobro de las deudas que los terceros tienen frente a la Hacienda Foral de Bizkaia conlleva un coste para esta última con dos vertientes fundamentales: de una parte, el coste propiamente dicho que genera la utilización de medios materiales y humanos para llevar a cabo la recaudación de dichas deudas; y, de otra parte, el coste de oportunidad que se produce como consecuencia de la utilización de los medios citados en la gestión recaudatoria de esas deudas, ya que, al contar con medios limitados, el seguimiento de unas deudas determinadas supone necesariamente que se dejen de atender otras.

Por este motivo, el artículo 25 del Texto Refundido de la Norma Foral 5/2006, de 29 de diciembre, General Presupuestaria, aprobado por Decreto Foral Normativo 5/2013, de 3 de diciembre, autoriza al diputado foral de Hacienda y Finanzas a regular, por un lado, que no se practiquen aquellas liquidaciones de las que resulten deudas de importe inferior al mínimo necesario para cubrir el coste de su exacción y recaudación, y, por otro lado, que, con carácter general, se anulen y den de baja en contabilidad todas las deudas que correspondan a la misma persona deudora, cuando el total adeudado por ella resulte inferior a la cuantía que se estime y fije en función de criterios de eficiencia recaudatoria y coste de la recaudación.

En un primer momento, en uso de la habilitación conferida en el artículo 25 del Texto Refundido de la Norma Foral General Presupuestaria, se dictó la Orden Foral 692/2015, de 26 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se anulan y dan de baja en contabilidad aquellas deudas cuyo coste de exacción y recaudación resulte antieconómico, en virtud de la cual se anularon y dieron de baja en

contabilidad, con fecha 26 de marzo de 2015, todas las deudas de importe inferior a 50 euros que, consideradas en su conjunto y respecto a un mismo NIF, no superaran los 100 euros, siempre que, además, estuvieran ya contraídas con anterioridad al 1 de enero de 2010.

A estos efectos, tal y como expresamente se indica tanto en el artículo 25.2 del Texto Refundido de la Norma Foral General Presupuestaria, como en la Exposición de Motivos de la mencionada Orden Foral 692/2015, de 26 de marzo, en estos supuestos, en lo que respecta a la determinación de la cuantía de las deudas cuya baja se pretende, ha de tenerse en cuenta, no el importe de las mismas individualmente consideradas, sino la acumulación de todas ellas en un único deudor, puesto que el esfuerzo recaudatorio en período ejecutivo se materializa en un seguimiento individualizado del conjunto de las deudas contraídas con la Diputación Foral de Bizkaia por cada persona.

De forma que, en aquel momento, se dieron de baja las deudas de pequeño importe que cumplieran los requisitos indicados, pero no se reguló nada con respecto a la práctica de nuevas liquidaciones de las que derivaran deudas de escasa cuantía.

Más tarde, en uso de la habilitación conferida en dicho artículo 25 del Texto Refundido de la Norma Foral General Presupuestaria, se dictó la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1120/2017, de 14 de junio, por la que se fijan los supuestos e importes para no practicar, dar de baja o anular liquidaciones, cuyo artículo 2 establece que no se practicarán liquidaciones por el concepto de cuota tributaria a que se refiere el artículo 54 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, cuyo resultado positivo no supere unitariamente la cuantía de 50 euros.

A lo que el artículo 3 de la misma Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1120/2017, de 14 de junio, añade que serán anuladas y dadas de baja en contabilidad las liquidaciones que se encuentren en período

ejecutivo en las que la persona obligada al pago deba un importe inferior a 50 euros.

La citada Orden Foral, por un lado, impide practicar liquidaciones por el concepto de cuota tributaria a que se refiere el artículo 54 de la Norma Foral General Tributaria cuando el importe positivo de las mismas no supere la cuantía de 50 euros, con independencia de cuál sea el procedimiento en el curso del que se pretendan girar dichas liquidaciones, lo cual no concuerda con el nuevo modelo de gestión puesto en marcha por la Diputación Foral de Bizkaia en el que se sustituye la obligación de presentar autoliquidaciones por la de presentar declaraciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2020, a declarar en 2021.

Por otro, la referida Orden Foral, sólo autoriza a dar de baja las liquidaciones de pequeño importe practicadas en concepto de cuota tributaria. De modo que no permite dar de baja en contabilidad otro tipo de deudas de pequeño importe, como por ejemplo, en concepto de recargos o de sanciones, cuyo coste recaudatorio puede hacer, igualmente, que el procedimiento para recaudarlas resulte ineficiente en términos económicos.

Por todo ello, procede dictar una nueva Orden Foral de desarrollo del artículo 25 del Texto Refundido de la Norma Foral General Presupuestaria, con objeto de corregir las dos cuestiones expuestas.

Consecuentemente, el artículo 1 de esta Orden Foral mantiene la regulación establecida en la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1120/2017, de 14 de junio, en lo que respecta a los importes mínimos para liquidar por la obligación tributaria principal o por las obligaciones de realizar pagos a cuenta, si bien excepciona de la aplicación de dicha regla a las liquidaciones que pongan fin al procedimiento iniciado mediante declaración, conforme a lo dispuesto en el artículo 122.3 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Adicionalmente, el artículo 2 de esta Orden Foral amplía el ámbito de las deudas de pequeño importe que pueden ser anuladas y dadas de baja, por comparación con lo establecido en el artículo 3 de la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1120/2017, de 14 de junio, ya que incluye entre las mismas a todas las deudas tributarias, en el sentido de lo indicado en el artículo 56 de la Norma Foral General Tributaria, así como por sanciones tributarias, siempre que, en todo caso, deriven de impuestos titularidad de la Diputación Foral de Bizkaia.

Al igual que en la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1120/2017, de 14 de junio, quedan fuera del ámbito de aplicación de esta nueva Orden Foral todas las deudas que no sean titularidad de la Diputación Foral de Bizkaia, así como aquéllas que, aun siéndolo, no deriven de impuestos.

Finalmente, para posibilitar que, en ejercicios sucesivos, se pueda llevar a cabo la anulación y baja de las deudas de escasa cuantía de una manera más ágil y eficaz, mediante la disposición adicional única de esta Orden Foral se autoriza al Director General de Hacienda para que, por Resolución, pueda ordenar periódicamente la anulación y baja en contabilidad de las deudas que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 2 de la misma.

ORDEN FORAL 534/2021, de 16 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regula la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al período impositivo 2020 y se establecen los plazos de ingreso de la deuda tributaria resultante. (BOB Nº 55, de 23 de marzo de 2021 (IRPF, IP, PROC))

El Título II 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, sentó 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, que tienen su máximo exponente en los nuevos borradores de declaración.

En este sentido, mediante la modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio, junto con la sustitución de la obligación de presentar autoliquidaciones por la de presentar declaraciones en los mencionados Impuestos a partir del periodo impositivo correspondiente al año 2020, se establece la puesta a disposición de los y las contribuyentes por parte de la Administración tributaria de borradores de declaración, instrumento cuya finalidad es facilitar a los primeros el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En relación con lo anterior, es importante señalar que, con motivo de las novedades mencionadas, en este ejercicio no estarán disponibles los modelos 100 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ni 714 de autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, ya que la presentación de las declaraciones correspondientes a estos Impuestos se realizará a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, sin necesidad de contar con el soporte que en ejercicios anteriores ofrecían los mencionados modelos.

Asimismo, a lo largo del citado Título II se remitían diversas cuestiones a un posterior desarrollo reglamentario de su contenido, tarea que, en lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre el Patrimonio, se lleva a cabo mediante la aprobación del

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 12/2021, de 9 de marzo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con el procedimiento de presentación de declaraciones a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia.

A su vez, el citado Reglamento remite a desarrollo mediante Orden Foral algunas cuestiones, entre las que se encuentran los plazos de presentación de declaraciones, los plazos para la devolución de los importes que se correspondan con determinadas declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como los plazos para el ingreso de la deuda tributaria derivada de una liquidación provisional dictada por la Administración tributaria correspondiente a una declaración presentada dentro del plazo voluntario establecido para ello.

En base a lo anterior, el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia aborda la campaña de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al período impositivo 2020 aprobando la presente Orden Foral, que desarrolla la regulación a la que se refiere el párrafo anterior, así como aquella otra necesaria para facilitar a la ciudadanía el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en relación con la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio.

Como novedades más reseñables, cabe destacar, además del paso de un modelo de autoliquidación al sistema de declaración en el que la Administración tributaria pondrá a disposición de las y los contribuyentes, por primera vez, los borradores de declaración ya mencionados, el hecho de que la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio deberá efectuarse por medios electrónicos exclusivamente a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia.

Con base en lo anterior, la presente Orden Foral regula la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al período impositivo 2020 y establece los plazos de ingreso de la deuda tributaria resultante.

ORDEN FORAL 631/2021, de 7 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se desarrollan los canales asistenciales para la presentación de declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al período impositivo 2020 (BOB nº 64, de 8 de abril de 2021 (IRPF, GT))

El artículo 73 quater del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas determina los canales a través de los cuales podrán realizar las actuaciones para la presentación de las declaraciones las personas contribuyentes, siendo estos la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, los canales telefónicos, así como la aplicación web que la Administración tributaria ha puesto a disposición de las y los contribuyentes a estos efectos.

Porsuparte, el artículo 1 de la Orden Foral 534/2021, de 16 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, establece que las actuaciones de las y los contribuyentes se entenderán realizadas en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia cuando se efectúen haciendo uso de los canales asistenciales regulados en el artículo 73 quater del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En aras de facilitar la gestión y el cumplimiento de las obligaciones tributarias por los y las contribuyentes del Territorio Histórico de Bizkaia, mediante la presente Orden Foral, se extiende la utilización de las medidas de control, a que se refiere el citado artículo 73 quater, que permitan garantizar la identificación de las y los contribuyentes en la utilización de los mencionados canales telefónicos para la presentación de las declaraciones correspondientes al período impositivo 2020, consistentes en la utilización de datos de contraste tal y como establece el

artículo 73 quinquies. 2 del citado Reglamento, cuando estas se realicen igualmente mediante la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia y la aplicación de software para su utilización en dispositivos móviles puesta a disposición por la Administración tributaria.

ORDEN FORAL 720/2021, de 19 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, mediante la que se modifica la Orden Foral 1634/2009, de 9 de junio, por la que se crea la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia y se establecen sus normas de funcionamiento. (BOB nº 78, de 28 de abril de 2021 (PROC))

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

Esta Orden Foral fue modificada mediante la Orden Foral 2050/2019, de 31 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 1634/2009, de 9 de junio, por la que se crea la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia y se establecen sus normas de funcionamiento, con el fin de adelantar la formulación de las directrices del Plan de Lucha contra el Fraude para cada ejercicio y conseguir, de esta manera, un incremento de la eficiencia en la consecución de los objetivos que se fijan.

No obstante, esta Orden Foral preveía ya una futura modificación de la composición y funcionamiento de la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia con el fin de adaptarla a la aprobación de un nuevo Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas, el cual fue finalmente aprobado mediante Decreto Foral 3/2020, de 28 de enero.

Con los cambios en la estructura orgánica del Departamento llevados a cabo por este Reglamento, se persigue construir una Administración Tributaria moderna, cercana y eficiente, que, poniendo a la ciudadanía en el centro, sea capaz de luchar contra el fraude de manera eficaz y de facilitar a los y las contribuyentes la asistencia electrónica necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales de una forma ágil, sencilla y guiada, reduciendo sus costes de cumplimiento al mínimo, y potenciando la participación de los mismos y de las mismas en el cumplimiento de los objetivos y fines comunes.

Así, de cara a poder cumplir todos estos objetivos, se crea una nueva Subdirección de Información y Sistemas, como un órgano horizontal dentro de la Dirección General de Hacienda, que se encargará de centralizar y coordinar el análisis, el tratamiento y la explotación de toda la información de la Administración tributaria, con una visión transversal en pro del interés general.

En concreto, una de las funciones atribuidas a esta nueva Subdirección de Información y Sistemas es la elaboración del Plan de Lucha contra el Fraude, en coordinación con las Subdirecciones de Gestión Tributaria, de Inspección, de Recaudación y de Coordinación y Asistencia Técnica, para su aprobación posterior por la Dirección General de Hacienda, quedando adscrito a la misma, en particular, el nuevo Servicio de Análisis de Riesgos y Coordinación de la Lucha Contra el Fraude, entre cuyas funciones se incluye la elaboración de los informes de resultados del Plan de Lucha contra el Fraude aprobado por Comisión de lucha contra el Fraude, así como la recopilación de las propuestas de criterios de actuación de Lucha contra el Fraude que se elevarán a la citada Comisión.

Por otro lado, el nuevo Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas realiza otras modificaciones que también afectan a la composición y funcionamiento de la Comisión de Lucha contra el Fraude, como son, en especial, la creación en la Subdirección de Gestión Tributaria de un nuevo Servicio de

Gestión Tributaria por Perfil del Contribuyente, la amortización en la Subdirección de Inspección del Servicio de Auditoría Informática, ya que buena parte de sus funciones son desarrolladas ahora por el nuevo Servicio de Análisis de Riesgos y Control de la Lucha contra el Fraude, y la creación en la Subdirección de Recaudación del Servicio de Recaudación Ejecutiva, así como la transformación del Servicio de Recaudación en el Servicio de Procedimientos Especiales de Recaudación.

Todos estos cambios motivan la necesidad de adaptar la Orden Foral 1634/2009, de 9 de junio, por la que se crea la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia y se establecen sus normas de funcionamiento.

A estos efectos, el nuevo Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas ha sido recientemente modificado por el Decreto Foral 130/2020, de 29 de diciembre, de la Diputación Foral de Bizkaia, si bien los cambios introducidos en él no inciden en la composición y el funcionamiento de la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia.

ORDEN FORAL 846/2021, de 5 de mayo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el contenido de las comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración. (BOB nº 85, de 7 de mayo de 2021 (GT))

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.

La trasposición de dicha Directiva (UE) al ordenamiento tributario de Bizkaia se ha

efectuado mediante la 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, que introduce dos nuevas disposiciones adicionales en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

La primera de ellas es la disposición adicional trigésimo tercera por la que se establece la obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal y la segunda es la disposición adicional trigésimo cuarta, que determina las obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

El desarrollo reglamentario de estas dos modificaciones de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, se ha llevado a cabo con la aprobación del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 5/2021, de 2 de febrero, por el que se desarrollan las nuevas obligaciones de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal mediante la modificación del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

Esta Orden Foral tiene por objeto aprobar el contenido de la comunicación entre particulares para cumplir con las obligaciones previstas en la Disposición adicional trigésimo

cuarta de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y desarrolladas en los artículos 47 bis y 47 ter del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

El apartado 2 del artículo 47 bis del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, establece dos supuestos en que los intermediarios no están obligados a presentar la declaración informativa sobre determinados mecanismos transfronterizos a que se refiere el apartado 1.a) de la disposición adicional trigésimo tercera de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia:

1. Aquellos en que la cesión de la información vulnere el deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 5 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, en relación con aquellos o aquellas que, con independencia de la actividad desarrollada, hayan asesorado con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo de los definidos en la Directiva, con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo, en los términos establecidos por la disposición adicional trigésimo tercera de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, salvo autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado. La persona o entidad intermediaria eximida deberá comunicar dicha circunstancia a las otras personas o entidades intermediarias que intervengan en el mecanismo y a los otros obligados tributarios interesados.

2. Cuando existiendo varias personas o entidades intermediarias la declaración haya sido presentada por una de ellas. La persona o entidad intermediaria que hubiera presentado la declaración deberá comunicarlo a las otras personas o entidades intermediarias que intervengan en el mecanismo.

Por otra parte, el artículo 47 ter del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, establece un supuesto en que los obligados tributarios interesados no están obligados a presentar la declaración informativa sobre determinados mecanismos transfronterizos a que se refiere el apartado 1.a) de la disposición adicional trigésima tercera de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. Es el caso en que exista más de un obligado tributario interesado con el deber de presentación de la declaración. El obligado tributario interesado que hubiera presentado la declaración deberá comunicarlo a los otros obligados tributarios interesados, quienes quedarán exentos de la obligación si prueban que dicha declaración ha sido presentada por otro obligado tributario interesado.

De acuerdo con lo dispuesto en las disposiciones citadas, el contenido de las comunicaciones se ajustará a aquel que se determine por Orden Foral de la persona titular del Departamento de Hacienda y Finanzas.

ORDEN FORAL 847/2021, de 5 de mayo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 234 de Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, el modelo 235 de Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables y el modelo 236 de Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal. (BOB nº 87, de 11 de mayo de 2021 (GT))

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.

La trasposición de dicha Directiva (UE) al ordenamiento tributario de Bizkaia se ha efectuado mediante la 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, que introduce dos nuevas disposiciones adicionales en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

La primera de ellas es la disposición adicional trigésima tercera por la que se establece la obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal y la segunda es la disposición adicional trigésima cuarta, que determina las obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

El desarrollo reglamentario de estas dos modificaciones de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, se ha llevado a cabo con la aprobación del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 5/2021, de 2 de febrero, por el que se desarrollan las nuevas obligaciones de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal mediante la modificación del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, que se remite en diversas cuestiones a un posterior desarrollo de su contenido por Orden Foral del

diputado foral de Hacienda y Finanzas, tarea que se lleva a cabo mediante la aprobación de la presente Orden Foral.

Asimismo, mediante la disposición adicional cuarta del Decreto Foral Normativo 3/2021, de 23 de febrero, de medidas adicionales en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en el Impuesto sobre las Primas de Seguros y en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, se autoriza al diputado foral de Hacienda y Finanzas para el establecimiento, mediante Orden Foral, de plazos especiales para el cumplimiento de las obligaciones de información a que se refieren las disposiciones adicionales trigésimo tercera y trigésimo cuarta de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, cuando los mismos finalicen dentro del primer semestre de 2021 de acuerdo con lo establecido en los plazos generales para su cumplimiento.

Así, esta Orden Foral tiene por objeto aprobar los correspondientes modelos de declaración, así como sus plazos de presentación, y el resto de datos relevantes para el cumplimiento de las siguientes obligaciones de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal:

-Información de mecanismos transfronterizos a que se refiere el apartado 1.a) de la disposición adicional trigésimo tercera de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, que se cumplirá mediante la presentación del modelo 234.

-Información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables a que se refiere el apartado 1.b) de la disposición adicional trigésimo tercera de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, que se cumplirá con la presentación del modelo 235.

-Información de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal a que se refiere el apartado 1.c) de la disposición adicional trigésimo tercera de la Norma Foral General Tributaria del Territorio

Histórico de Bizkaia, que se cumplirá con la presentación del modelo 236.

La Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, y, consecuentemente, la citada modificación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia que regula las nuevas obligaciones de información citadas, vino 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.

La presente Orden Foral se compone de 15 artículos, tres disposiciones transitorias y una disposición final.

El artículo 1 aprueba el modelo 234 de Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, desarrollada en los artículos 2 a 5 y que debe presentarse por los intermediarios y las intermediarias, o en su caso, los obligados tributarios interesados en los términos previstos en los artículos 47 bis y 47 ter del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

En este modelo se declararán los mecanismos que tengan la consideración de transfronterizos

en los cuales concurren determinadas circunstancias denominadas “señas distintivas” tal y como delimitan los apartados 2, 3 y 4 del artículo 47 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia y deberá presentarse en el plazo de los treinta días naturales siguientes al nacimiento de la obligación definido en el mencionado reglamento.

Además, se procede a aprobar en el artículo 6 el modelo 235 de Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables que se desarrolla en los artículos 7 a 10 de la presente Orden Foral.

El modelo 235 debe presentarse por las personas o entidades intermediarias en los términos recogidos en el artículo 47 septies del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia y en el mismo se declararán los datos actualizados de los mecanismos transfronterizos comercializables, es decir, de los mecanismos transfronterizos diseñados, comercializados, ejecutables o puestos a disposición para su ejecución sin necesidad de adaptación sustancial, siempre que hayan sido declarados con anterioridad.

Asimismo, dicho modelo deberá presentarse en el plazo del mes natural siguiente a la finalización del trimestre natural en el que se hayan puesto a disposición mecanismos transfronterizos comercializables con posterioridad al mismo mecanismo originariamente declarado.

Por último, se aprueba en el artículo 11 el modelo 236 de Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal desarrollado en los artículos 12 a 15 de la presente Orden Foral, que debe presentarse por los obligados tributarios interesados en los términos previstos en el artículo 47 octies del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

En este modelo se declarará la información relativa a la utilización en territorio español de los

mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados a la Administración tributaria de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 47 octies del citado Reglamento y deberá presentarse durante el último trimestre del año natural siguiente a aquel en el que se haya producido la utilización en territorio español de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados.

ORDEN FORAL 1085/2021, de 4 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se establece la fecha de publicación del listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Foral de Bizkaia por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 94 ter de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria. (BOB nº 114, de 17 de junio de 2021 (GT))

La Norma Foral 2/2016, de 17 de febrero de modificación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, introdujo en su artículo único, un nuevo artículo 94.ter en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, en el que dispone dar publicidad a las situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.

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

ORDEN FORAL 1140/2021, de 14 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia y se regula el procedimiento para su presentación telemática, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020. (BOB nº 118, de 23 de junio de 2021 (GT))

Los artículos 126 y 127 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el artículo 21 de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, establecen que los contribuyentes de cada uno de estos impuestos están obligados a presentar la correspondiente autoliquidación por los mismos, debiendo, a la vez, ingresar la deuda tributaria en el lugar y forma que se determine por el diputado foral de Hacienda y Finanzas.

Los modelos que ahora se aprueban reproducen la misma estructura de contenidos de las autoliquidaciones del ejercicio anterior. No obstante se introducen ciertas modificaciones de carácter técnico y de mera actualización y otras de mayor trascendencia para ajustarse a las novedades introducidas en el Impuesto de Sociedades tras la aprobación de distintas normativas.

Las modificaciones más relevantes que afectan directamente a los modelos 200 y 220 se señalan a continuación.

En primer lugar, la Norma Foral 2/2020, de 18 de marzo por la que se modifica la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para su adaptación a la Decisión de la Comisión Europea de 8 de enero de 2019 en lo que se refiere a la tributación de las Autoridades Portuarias, ha realizado las modificaciones normativas precisas para aplicar las medidas propuestas por la Comisión Europea y aceptadas por la Diputación Foral de Bizkaia y poner término al procedimiento de cooperación previsto en el Reglamento (UE) 2015/1589, del Consejo, de 13 de julio de 2015.

La Comisión Europea ha analizado la tributación de las entidades encargadas de la gestión de los puertos en los distintos Estados miembros de la Unión Europea desde la perspectiva del régimen de ayudas de Estado establecido en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y fruto de su análisis, ha venido declarando que no es compatible con el mercado interior el establecimiento de una exención para las entidades encargadas de la

gestión de las infraestructuras portuarias en la medida en que operan en un mercado y, por lo tanto, realizan actividades económicas.

En este sentido, la Comisión Europea ha considerado que la exención reconocida en el artículo 12.1.d) de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, a las Autoridades Portuarias es una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior y propone que las modificaciones normativas precisas para llevar a la práctica las medidas propuestas entren en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020.

En concreto, se suprime la exención del Impuesto de Sociedades para la Autoridades Portuarias y se sustituye por una deducción fiscal específica equivalente al importe invertido en servicios e infraestructuras portuarias que no tengan la consideración de actividades económicas.

En segundo lugar, 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, introduce una nueva Disposición Transitoria vigesimoquinta en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que establece la posibilidad de aplicar una 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.

En tercer lugar, y en relación con las medidas tributarias extraordinarias para hacer frente al impacto de la COVID-19 en la economía de Bizkaia, destacar, entre otras, las introducidas mediante 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 incorpora una recomendación expresa de la OCDE, de que se amplíen las reglas de compensación de pérdidas en dicho Impuesto, bien extendiendo los plazos o las magnitudes de compensación de bases negativas que puedan producirse en el ejercicio 2020, como consecuencia de los efectos económicos de la pandemia provocada por la COVID-19, o incluso permitiendo una compensación hacia atrás de esas pérdidas, de forma que puedan dar lugar a una devolución de los impuestos pagados en los ejercicios anteriores.

Así, se establece una deducción extraordinaria a aplicar en la declaración del Impuesto del ejercicio 2019, que permite a los contribuyentes que acrediten una reducción sustancial de su actividad o rendimientos, en línea con los requisitos establecidos en el Derecho comparado al respecto, disponer de una cantidad de hasta el 60 por 100 de la cuota efectiva de este impuesto para las finalidades que a continuación se enumeran antes de que concluya el ejercicio 2020: la compensación de las pérdidas producidas en 2020, la realización de inversiones en activos nuevos, la realización de proyectos de I+D+i o la financiación de los realizados por otros contribuyentes al amparo de lo previsto en el artículo 64.bis de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, la creación de empleo o el fomento del emprendimiento en microempresas, pequeñas o medianas empresas.

Asimismo, el Decreto Foral Normativo 4/2020, flexibiliza y amplía el importe de la deducción por creación de empleo y prevé la posibilidad de aplicar en 2020 la deducción extraordinaria por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas prevista en su artículo 1. Tres.

Por lo expuesto, la presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación de nuevos modelos de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades

en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020 con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Resolución 1/2021, de 4 de enero, de la Dirección General de Hacienda, por la que se hacen públicos los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia para el año 2021. (BOB nº 6, de 12 de enero de 2021 (GT))

Los dos objetivos principales de la Diputación Foral de Bizkaia en el ámbito tributario son la asistencia a quienes tienen obligación de tributar en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y la lucha contra el fraude fiscal. La finalidad de los órganos de gestión, inspección y recaudación de los tributos de la Hacienda Foral de Bizkaia es garantizar que todas las personas contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas conforme a su capacidad económica. Este es el elemento básico sobre el que se construye el Estado del Bienestar, modelo de convivencia que goza del más amplio consenso social y político en nuestro País.

Desde esta doble perspectiva, nos encontramos permanentemente inmersos en un proceso de mejora continua y modernización de los sistemas y procedimientos de trabajo con la finalidad de facilitar al máximo a los y las contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones, y al mismo tiempo, queremos dedicar nuestros esfuerzos a incrementar la eficacia y eficiencia en la lucha contra el fraude fiscal, contra quien no cumple voluntariamente sus obligaciones tributarias y muestra con ello la máxima insolidaridad con la ciudadanía.

Un claro ejemplo de este continuo proceso de adaptación es la aprobación a principios del año 2020 de un nuevo Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas, mediante el cual se persigue construir una Administración tributaria moderna, cercana y eficiente, que, poniendo a la ciudadanía

en el centro, sea capaz de luchar contra el fraude de manera eficaz y de facilitar a los y las contribuyentes la asistencia electrónica necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales de una forma ágil, sencilla y guiada, reduciendo sus costes de cumplimiento al mínimo, y potenciando la participación de los mismos en el cumplimiento de los objetivos y fines comunes.

De cara a poder cumplir todos estos objetivos, se ha creado una nueva Subdirección de Información y Sistemas, como un órgano horizontal dentro de la Dirección General de Hacienda, que se encarga de centralizar y coordinar el análisis, el tratamiento y la explotación de toda la información de la Administración tributaria, con una visión transversal en pro del interés general.

En concreto, una de las funciones atribuidas a esta nueva Subdirección de Información y Sistemas es la elaboración del Plan de Lucha contra el Fraude, en coordinación con las Subdirecciones de Gestión Tributaria, de Inspección, de Recaudación y de Coordinación y Asistencia Técnica, para su aprobación posterior por la Dirección General de Hacienda, y a la misma se ha adscrito, en particular, el nuevo Servicio de Análisis de Riesgos y Coordinación de la Lucha Contra el Fraude, entre cuyas funciones se incluye la elaboración de los informes de resultados del Plan de Lucha contra el Fraude cuya aprobación corresponde a la Comisión de Lucha contra el Fraude, así como la recopilación de las propuestas de criterios de actuación de Lucha contra el Fraude que se elevarán a la citada Comisión.

Por otro lado, el nuevo Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas ha realizado otras modificaciones que afectan a la composición y funcionamiento de la Comisión de Lucha contra el Fraude, como son, en especial, la creación en la Subdirección de Gestión Tributaria de un nuevo Servicio de Gestión Tributaria por Perfil del Contribuyente, la amortización en la Subdirección de Inspección del Servicio de Auditoría Informática, ya que buena parte de sus funciones son desarrolladas ahora por el nuevo Servicio de Análisis de Riesgos

y Control de la Lucha contra el Fraude, y la creación en la Subdirección de Recaudación del Servicio de Recaudación Ejecutiva y la transformación del Servicio de Recaudación en el Servicio de Procedimientos Especiales de recaudación.

Mediante estas modificaciones pretendemos dar mejor cumplimiento a nuestros dos objetivos básicos: la asistencia a las personas obligadas tributarias en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y la lucha contra el fraude fiscal.

Por ello, este año 2021 iniciamos un proceso de modificación de la metodología y de la forma de presentación de los objetivos y de los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia, proceso con el que se pretende establecer una planificación, seguimiento y evaluación mucho más rica de las diferentes actuaciones a realizar, lo que nos permitirá disponer de una mayor granularidad en la calidad y cantidad de datos a tratar y, en consecuencia, el desarrollo de las distintas actuaciones de una manera mucho más quirúrgica para optimizar el empleo de los recursos disponibles y la obtención de mejores resultados.

Hay dos razones fundamentales para este cambio de enfoque:

- Por un lado, la experiencia que hemos acumulado durante la última década en el establecimiento, desarrollo, seguimiento y evaluación de los Planes de Lucha contra el Fraude fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia de cada año, ha puesto de manifiesto las diferencias que, en cuanto a medios y efectos, plantean los distintos tipos de actuaciones en el descubrimiento del fraude fiscal o, simplemente, en la corrección de los errores de las declaraciones presentadas por los y las contribuyentes. Año tras año se ha ido afirmando en este ámbito la enorme relevancia del desarrollo de las actuaciones de asistencia a los y las contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, vía que permite un mayor importe de deuda tributaria declarada espontáneamente, y que es por tanto la vía

que con mayor interés pretendemos impulsar, más aun teniendo en cuenta lo que representa tanto en cuanto a la conciencia social sobre la recaudación tributaria como al propio funcionamiento de una sociedad avanzada que se quiere dotar de un Estado de Bienestar con un peso relevante del sector público, a la vez que con un incremento de la colaboración público-privada en su consecución.

- Y, por otro lado, pero en el mismo sentido, la aplicación del proyecto Batuz, el nuevo modelo de gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, como primeros pasos de una nueva forma de entender la relación entre la Administración tributaria y las personas contribuyentes y el aprovechamiento de las ventajas que las tecnologías de la información y de la comunicación nos ofrecen, así como la utilización casi universal de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia para la presentación de las diferentes declaraciones tributarias y el cumplimiento del resto de obligaciones a partir de la aprobación del 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, van a implicar dos diferencias esenciales en la manera de abordar la aplicación de los tributos.

De una parte, la Administración tributaria pasa a disponer de nuevas herramientas informáticas para establecer previsiones y para ofrecer resultados de las actuaciones de la Hacienda Foral de Bizkaia con un mayor grado de detalle y la posibilidad de diferenciar de una manera más nítida los efectos de cada una de las medidas adoptadas, lo que nos va a permitir reformular la forma en la que se elabora el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia y de la misma manera los resultados que se hacen públicos cada año como consecuencia de sus actuaciones.

Y de otro lado, el modelo de presentación de declaraciones a partir de los borradores

elaborados por la propia Hacienda Foral de Bizkaia y puestos a disposición de los y las contribuyentes en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, ofrecidos a la generalidad de las personas contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y del Impuesto sobre el Valor Añadido a lo largo de los años 2021 a 2023, todo ello a partir de los datos que obren en poder de la Administración tributaria, entre los que va a tener un papel determinante el conjunto de elementos que se comuniquen por los y las contribuyentes a través de los modelos 140 y 240 dentro del proyecto Batuz, implica también necesariamente una modificación en la valoración de los efectos y de los resultados de las distintas actuaciones realizadas, que debe reflejarse en la forma de elaborar y evaluar el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia.

El despliegue de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia para los trámites tributarios entre el 1 de diciembre de 2020 y el 1 de agosto de 2021, el cumplimiento de las obligaciones de información derivadas del proyecto Batuz a partir del 1 de enero de 2022 y la elaboración y puesta a disposición de borradores de declaraciones para el conjunto de los y las contribuyentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a partir del mes de abril de 2021, en el Impuesto sobre el Valor Añadido a partir del mes de febrero de 2022 y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el Impuesto sobre Sociedades a partir del mes de julio de 2023, van a marcar la transición entre el modelo tradicional de elaboración, seguimiento y evaluación de las actuaciones realizadas en el marco del Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia y el que tengamos de manera definitiva a partir del año 2024, cuando todos estos elementos ya se hayan aplicado y desarrollado en su integridad.

Por ello, tanto el Plan del año 2021 como los de los dos o tres años siguientes van a ir siendo adaptados paulatinamente a la nueva manera de gestionar los impuestos y los procedimientos

de aplicación de los tributos y a las mejoras en las infraestructuras informáticas y de explotación y análisis de la información que acompañan a este proceso, por lo que, aunque no en todos los momentos ni en todos los ámbitos sea posible mantener una homogeneidad para la comparación con los resultados de los años anteriores, creemos que estamos en el momento ideal para abordar de una manera progresiva y escalonada estos aspectos.

Teniendo en cuenta todo ello, y en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 114 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, según el cual «la Administración tributaria elaborará periódicamente un Plan de lucha contra el fraude que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen», y de lo establecido en el apartado seis del artículo tres de la Orden Foral 1.634/2009, de 9 de junio, por la que se crea la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia y se establecen sus normas de funcionamiento, el 11 de diciembre de 2020 la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia, en su tercera sesión ordinaria de este año, ha aprobado los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia para el año 2021.

ORDEN FORAL 1227/2021, de 7 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se modifica la Orden Foral 1740/2017, de 5 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, empresarias, profesionales, retenedores y retenedoras y el modelo 037, de declaración censal de modificación que han de presentar los empresarios, empresarias y profesionales (personas físicas) (BOB nº 133, de 14 de julio de 2021 (GT))

Mediante la Orden Foral 1740/2017, de 5 de octubre, se aprobaron el modelo 036, de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, empresarias,

profesionales, retenedores y retenedoras, y el modelo 037, de declaración censal de modificación que han de presentar los empresarios, empresarias, y profesionales (personas físicas).

Esta Orden Foral tiene por objeto completar la transposición al ordenamiento interno de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, y de la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes.

Así, esta Orden Foral incorpora al modelo 036 tanto el ejercicio de la opción por la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68.Cuatro y de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70.uno.8.º de la Norma Foral del impuesto, como la comunicación de la sujeción de las entregas de bienes a que se refieren el artículo 68.Tres.a) y Cinco de la Norma Foral de dicho impuesto y de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70.Uno.4.º.a) de la misma Norma Foral

En consecuencia, la presente Orden Foral modifica la Orden Foral 1740/2017, de 5 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, empresarias, profesionales, retenedores y retenedoras y el modelo 037, de declaración censal de modificación que han de presentar los empresarios, empresarias y profesionales (Personas Físicas), al objeto de adaptarla a los cambios mencionados.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 035

“declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes” y se determinan la forma y procedimiento para su presentación. (BOB nº 133, de 14 de julio de 2021 (GT))

La presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación del modelo 035 «Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas interiores de bienes» en desarrollo de las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido por el Decreto Foral Normativo 5/2021, de 15 de junio, de transposición de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes y de la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes, y en el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

La transposición de las directivas anteriores, cuyas normas son de aplicación desde el 1 de julio de

2021, ha incluido importantes modificaciones en el ámbito de la tributación de las entregas de bienes que, adquiridos por consumidores finales, generalmente a través de internet y plataformas digitales, son enviados por el proveedor desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero, y las prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios no establecidos en el Estado miembro donde, conforme a las reglas de localización del hecho imponible, quedan sujetas a IVA.

No obstante, para las microempresas establecidas en un único Estado miembro que realizan entregas a otro Estado miembro o prestan determinados servicios a consumidores finales establecidos en otros Estados miembros, de forma ocasional, se ha establecido un umbral común a escala comunitaria de hasta 10.000 euros anuales que permite que mientras no se rebase dicho importe las referidas entregas de bienes y prestaciones de servicios estarán sujetas al IVA del Estado miembro de establecimiento del proveedor. En todo caso, dichos empresarios o profesionales podrán optar por la tributación en el Estado miembro de consumo de estas operaciones, aunque no hayan superado dicho umbral.

Por otra parte, para reducir las cargas administrativas y facilitar la recaudación del impuesto, se han introducido en la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido nuevos regímenes especiales de ventanilla única a los que pueden opcionalmente acogerse los empresarios y profesionales, generalmente no establecidos en el Estado miembro donde quedan sujetas las operaciones para la declaración y liquidación del IVA devengado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales establecidos en la Comunidad.

Así, se incluye un nuevo régimen especial, denominado “Régimen de la Unión”, aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo a destinatarios que no tengan la condición de

empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes imputadas a los titulares de interfaces digitales que faciliten la entrega de estos bienes por parte de un proveedor no establecido en la Comunidad al consumidor final.

Igualmente, se establece un nuevo régimen especial, "Régimen de importación", aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros al que podrán acogerse, directamente o a través de un intermediario establecido en la Comunidad, en determinadas condiciones, los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, a excepción de los productos que sean objeto de impuestos especiales.

Estos regímenes especiales de ventanilla única van a permitir, mediante una única autoliquidación presentada por vía electrónica ante la Administración tributaria del Estado miembro por el que haya optado o sea de aplicación (Estado miembro de identificación), que el empresario o profesional pueda ingresar el IVA devengado por todas sus operaciones efectuadas en la Comunidad (Estados miembros de consumo) por cada trimestre o mes natural a las que se aplica, en cada caso, el régimen especial.

Para hacer posible la implementación de los regímenes anteriores, es preciso aprobar el modelo 035 para la declaración de inicio, modificación o cese de las operaciones comprendidas en los nuevos regímenes especiales previstos en la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

PUBLICACIONES DESDE 12/2020 A 7/2021.

NORMA FORAL 2/2021, de 18 de marzo, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2021 (BOG 23/03/2021 (PG))

NORMA FORAL 3/2021, de 15 de abril, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2021 (BOG 21/04/2021 (NFGT))

Entre las medidas adoptadas por esta norma foral cabe destacar la modificación de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y su impacto en los diferentes impuestos, la cual se lleva a cabo a través de la modificación de los artículos que regulan la misma, tanto en la Norma Foral General Tributaria como en las Normas Forales reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sociedades.

La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero constituye, sin duda, una herramienta de gran importancia de prevención del fraude en el ámbito tributario. No obstante, la Comisión Europea ha puesto en entredicho la misma, al considerar, según su opinión, que dicha medida podría vulnerar el derecho de la Unión Europea. Prueba de ello es que la Comisión ha interpuesto un recurso contra España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en relación a esta obligación.

Conviene dejar muy claro que el Tribunal no se ha pronunciado aún sobre este asunto y, en consecuencia, la obligación de información sigue vigente. No obstante, si en el futuro pronunciamiento el Tribunal falla en contra de la medida, esto podría tener consecuencias directas en las diversas actuaciones de prevención del fraude fiscal que la Administración tributaria de Gipuzkoa realiza y que tienen su fundamento en esta obligación.

Ante esta situación, el Territorio Histórico de Gipuzkoa no puede prescindir ni ver peligrar la

seguridad jurídica de una medida de enorme incidencia y gran impacto en la lucha contra el fraude fiscal, ya que éste es uno de los objetivos primordiales de su Administración tributaria. Por ello, ante el eventual destino que pudiera sufrir tal obligación en los tribunales, se considera imprescindible modificar esta figura, con el objetivo claro de dotar a su regulación de una seguridad jurídica sólida y propiciar, a su vez, que el eventual fallo del Tribunal no deje sin contenido la misma.

Uno de los principales argumentos utilizados por la Comisión Europea para considerar que la obligación podría ser contraria al derecho comunitario es, en resumen, el hecho de que no puede haber diferencias de trato para bienes situados dentro de la Unión, con independencia de que estén en el país de residencia del contribuyente o fuera de él. A sensu contrario, pues, la Comisión no cuestiona la validez de la medida para bienes situados extramuros de la Unión Europea, pero sí lo hace para los que se sitúan dentro de su territorio. Partiendo de esta doble separación de supuestos que realiza la Comisión Europea, la nueva regulación de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y las consecuencias derivadas de su incumplimiento se separan en dos ámbitos muy bien diferenciados: por un lado se establece una regulación para cuando los bienes y derechos se sitúen en países y territorios que se encuentren dentro de la Unión Europea, y por otro se establece otra regulación para cuando se sitúen fuera de la misma.

Así, en principio, con respecto a los bienes y derechos situados en países que no pertenecen a la Unión Europea, la obligación y las consecuencias de su incumplimiento apenas sufren modificaciones. Ello supone que la Administración tributaria mantiene la herramienta de prevención del fraude fiscal de gran fuerza y valor, que podrá utilizar cuando los contribuyentes sitúen bienes fuera de la Unión Europea (téngase en cuenta que en este ámbito se encuentran un gran número de paraísos fiscales).

La modificación sustancial surge, por tanto, con respecto a los bienes y derechos situados en el

extranjero pero dentro de la Unión Europea. En este sentido, en general, y a grandes rasgos, se utilizan las reglas generales en relación al régimen sancionador. Por otro lado, se establece un nuevo plazo para la regularización derivada de la declaración de bienes situados en estos países, hasta un máximo de 10 años, debido a que la Comisión cuestiona la ausencia de plazo en relación a la posible regularización cuando los bienes se encuentren dentro de la Unión Europea.

Este plazo, no obstante, es superior al general de prescripción de 4 años, y su establecimiento se justifica por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular en el asunto C-157/08, *Passenheim-van Schoot*, donde acepta una norma según la cual «se aplica un plazo más largo en el caso de los bienes poseídos en otro Estado miembro». En el caso particular, correspondiente a Países Bajos, permite establecer para estos casos un plazo de liquidación complementario de 12 años para garantizar la eficacia de los controles tributarios y luchar contra el fraude fiscal.

Ello se debe, obviamente, a la necesidad de prevenir el fraude fiscal, la evasión fiscal y las prácticas abusivas, o por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, necesidades estas que, en opinión del Tribunal de Justicia de la Unión Europea constituyen en su conjunto necesidades imperativas de interés general capaces de justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales consagradas por el Tribunal.

Por otro lado, se podría cuestionar la necesidad de estos controles adicionales y la necesidad de una obligación de este tipo, debido al crecimiento de obligaciones de intercambio entre países de la Unión Europea a través de la Directiva 2011/16/UE del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad directa. Ahora bien, la propia Comisión Europea reconoce que el intercambio informativo es aún muy débil. En primer lugar, porque el intercambio, en relación a muchos bienes, es exigible tan solo cuando el país de origen disponga del dato en cuestión, pero si aquél no dispone del dato,

no resulta obligatorio intercambiarlo, de modo que existe mucha información que, como no se recopila en los Estados miembros de origen, no se intercambia.

Pero además, el Informe sobre la aplicación de la Directiva 2011/16/UE del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad directa, Bruselas, 18.12.2017, indica que existen problemas en la cooperación entre las Administraciones tributarias. Admite que no se aplica de manera eficaz en todos los casos y que el intercambio de información no es tan frecuente como debiera.

Así pues, considerando las deficiencias que todavía presenta el sistema de intercambio de información entre los Estados miembros de la Unión Europea, a día de hoy resulta justificado y proporcionado exigir este tipo de controles adicionales sobre bienes situados dentro de la Unión Europea, precisamente por la necesidad de prevenir el fraude fiscal, la evasión fiscal y las prácticas abusivas, necesidades que el propio Tribunal califica de imperativas de interés general capaces de justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales consagradas por el Tribunal, tal y como hemos dicho anteriormente.

El artículo 1 modifica la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y distingue tres efectos temporales en su aplicación. Con efectos a partir de 1 de enero de 2019 incluye dos modificaciones. La primera, que afecta a su artículo 41.2, se refiere a la no existencia de ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones a favor de personas trabajadoras, cuando la adquirente sea una entidad participada exclusivamente por personas trabajadoras de la entidad cuyas acciones o participaciones se transmiten o de entidades del grupo. La novedad consiste en permitir la presencia de personas trabajadoras ya jubiladas en el accionariado de la entidad participada exclusivamente por personas trabajadoras.

Igual contenido tiene la modificación del artículo 89.1, pero en este caso aplicado a la deduc-

ción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora. Se modera así la composición del accionariado para evitar que una situación de falta de liquidez para adquirir la participación de las personas trabajadoras ya jubiladas por otras personas trabajadoras en activo, pudiera ser un obstáculo de cara a la aplicación del incentivo.

El segundo efecto temporal es a partir del 1 de enero de 2020, e incluye siete modificaciones. La primera se refiere a los apartados 9 y 21 del artículo 9, y en ella se actualizan sendas remisiones normativas.

La segunda modificación también referida al artículo 9, incluye como rentas exentas, las indemnizaciones reconocidas conforme a las previsiones de la Ley 12/2016, de 28 de julio, de reconocimiento y reparación de víctimas de vulneraciones de derechos humanos en el contexto de la violencia de motivación política en la Comunidad Autónoma del País Vasco entre 1978 y 1999.

La tercera modificación revisa el supuesto de no consideración de rendimiento de trabajo en especie previsto para las retribuciones en especie derivadas de fórmulas indirectas de prestación del servicio de comedor de empresa, con la finalidad de aclarar que dicho supuesto resulta también de aplicación en el caso del trabajo a distancia o teletrabajo.

La cuarta modificación está relacionada con la naturaleza de rendimiento de capital mobiliario, artículo 34, de las cantidades percibidas por la materialización de derechos económicos de carácter especial que provengan directa o indirectamente de sociedades o fondos de capital riesgo a los que resulten de aplicación el régimen especial establecido en el capítulo IV del título VI de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Entre los requisitos exigidos para tal tratamiento está el de que quien perciba dichos rendimientos sea persona trabajadora o alta directiva en la sociedad gestora o sociedad de capital riesgo, además de

partícipe, directa o indirectamente. Pues bien, la modificación persigue aclarar que se entiende cumplido dicho requisito cuando la titularidad de las participaciones sea compartida por cónyuges o miembros de la pareja de hecho, y una o uno de ellos ostente o haya ostentado la condición de persona trabajadora o alta directiva en las citadas sociedad gestora o sociedad de capital riesgo.

La quinta modificación está relacionada con las ganancias patrimoniales no justificadas reguladas en el artículo 50 cuando el contribuyente no haya cumplido con la obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero. En relación a su contenido nos remitimos a lo referido anteriormente.

La sexta modificación y la séptima modificación afectan a las reglas de imputación temporal recogidas en el artículo 57, y están relacionadas con la imputación de las ayudas públicas concedidas para la primera instalación de jóvenes agricultores y agricultoras previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España, que dependiendo de su materialización, esto es, al desarrollo de la actividad o a la participación en el capital de empresas agrícolas societarias, se imputaran en forma de rendimiento de actividad o en forma de ganancia patrimonial, pero siempre por cuartas partes en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

El tercer efecto temporal es a partir de 1 de enero de 2021, y abarca doce modificaciones con incidencia en muy diversos aspectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, algunas de las cuales son comunes. Empezando por estas últimas, se modifican los artículos 17, 18, 60, 70 y 106 para actualizar la remisión a la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, que ha sido sustituida por la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo. De igual forma, se sustituye la remisión hecha en el artículo 27 al ane-

xo I del texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por el Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el actualmente vigente anexo I del texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre.

Otro grupo de modificaciones relacionadas unas con otras, son las cuatro modificaciones referenciadas a las entidades innovadoras de nueva creación, contempladas en el apartado 1 del artículo 89 ter de la norma foral. La primera de ellas se refiere a la regulación contenida en el artículo 17, y se trata de que la diferencia positiva entre el valor normal de mercado y el valor de adquisición de acciones y participaciones por parte de las personas trabajadoras, que se ponga de manifiesto con ocasión del ejercicio de opciones sobre acciones o participaciones de entidades a las que se refiere el artículo 89 ter.1 de la norma foral, no tenga la consideración de rendimiento de trabajo en especie cuando el ejercicio del derecho de opción se efectúe transcurridos un mínimo de tres años desde su concesión, persiguiendo con ello la estabilidad y proyección hacia el futuro del proyecto empresarial constituido por las personas trabajadoras. Con la misma motivación se modifica el artículo 20, relativo a las opciones sobre acciones.

La tercera modificación afecta al artículo 66, que regula la integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro. En este caso se permite compensar en un plazo de 10 años (siendo 4 el plazo general) las pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión onerosa de acciones o participaciones de entidades innovadoras cuya suscripción hubiera dado derecho a aplicar la deducción por la constitución de entidades innovadoras de nueva creación prevista en el apartado 1 del artículo 89 ter. Por último, en el artículo 89 ter se amplía el plazo para considerar a una entidad «de nueva creación», de manera que este plazo pasa de ser de cinco a siete años desde su constitución. Estas dos medidas ya fueron aprobadas para el ejercicio 2020.

Resulta novedosa, a efectos de la deducción por alquiler de vivienda habitual, la asimilación a las cantidades satisfechas por el alquiler de la vivienda habitual de los cánones o rentas sociales que los socios de cooperativas de vivienda u otras formas asociativas, o los asociados de asociaciones sin ánimo de lucro abonen por la vivienda habitual en régimen de cesión de uso, en determinados supuestos.

El artículo 2 de la norma foral incluye modificaciones en la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y al igual que en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, se distinguen distintos efectos temporales. Así, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2020 se incluyen cinco apartados con otras tantas modificaciones.

La primera de ellas incide sobre las sociedades patrimoniales reguladas en el artículo 14 y afecta al cumplimiento del requisito de que la mitad del activo de la sociedad esté constituido por valores para su consideración como sociedad patrimonial. Pues bien, a tales efectos dentro de los valores excluidos se comprenden los que articulan la participación indirecta de personas físicas en sociedades y fondos de capital riesgo que cumplen una serie de condiciones. Entre dicho condicionado se encuentra el de que los derechos económicos de carácter especial se perciban, directa o indirectamente, por personas que ostenten o hayan ostentado la condición de trabajadora o alta directiva en una sociedad gestora de entidades de inversión de tipo cerrado o bien en una sociedad de capital riesgo, cuando la misma actúe como sociedad gestora. En este contexto, la modificación pretende aclarar que se entiende cumplida dicho requisito cuando la titularidad de las participaciones sea compartida por cónyuges o miembros de la pareja de hecho, y una o uno de ellos ostente o haya ostentado la condición de persona trabajadora o alta directiva en las citadas sociedad gestora o sociedad de capital riesgo, en los mismos términos que la modificación incluida en el artículo 34 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La segunda está referida a la corrección en materia de gastos relacionados con las insolvencias que generan pérdidas por deterioro de valor de elementos patrimoniales, recogidas en el artículo 22. En el mismo se recoge que serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de las personas deudoras, cuando en el momento del devengo del impuesto concurren, entre otras, las circunstancias de que la persona deudora esté declarada en situación de concurso o que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral. La modificación consiste en la posibilidad de aplicar dicha deducción cuando tales circunstancias concurren antes del inicio del plazo para la presentación de la autoliquidación.

La tercera modificación actualiza la remisión en el artículo 31 al anexo I del texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por el Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, que como ya se ha dicho anteriormente, ha sido sustituida por el anexo I del texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre.

La cuarta modificación corrige la carencia de un apartado 11 en el artículo 54 de la Norma Foral del Impuesto.

La quinta modificación tiene relación con las rentas no declaradas a que se refiere el artículo 123 en caso de incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, que como en el caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas, su tratamiento es objeto de modificación en el mismo sentido manifestado anteriormente.

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2021 se incluyen ocho apartados con otras tantas modificaciones, algunas de las cuales pueden ser objeto de agrupamiento en su explicación porque responden a la misma motivación. Es el caso de las modificaciones que afectan a los artículos 105,

106 y 111, todos ellos referidos al régimen de reestructuración empresarial previsto en el capítulo VII del título VI de la Norma Foral del Impuesto. A través de dichas modificaciones se extiende la regulación contenida en dichos artículos a los contribuyentes del impuesto sobre la renta de no residentes.

También en relación al régimen especial de reestructuración empresarial, en el artículo 101 se efectúa una corrección técnica y, se adiciona un artículo 107 bis para incluir en el referido régimen especial una limitación en la deducción de gastos financieros destinados a la adquisición de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades.

Por otra parte, se modifica el artículo 51 con el objeto de ajustar las correcciones que afectan al patrimonio neto a efectos fiscales, con el fin de eliminar obstáculos y facilitar la aplicación de la capitalización de las empresas. Esta última medida precisa de una regulación transitoria que afecta a quienes aplicaron el artículo 51 con anterioridad a 1 de enero de 2021. En ella se determina qué concepto de patrimonio neto a efectos fiscales resulta de aplicación durante el periodo de cumplimiento del deber de permanencia previsto en el citado artículo.

Por último, se modifica la disposición adicional decimoquinta, en relación a la producción de obras audiovisuales, para cumplir con el mandato comunitario de recoger expresamente que el reglamento en virtud del cual se aprobó y comunicó a la Comisión Europea el régimen de ayudas a la producción de obras audiovisuales ha sido prorrogado hasta 2023. Ello supone que el régimen de ayudas deberá ser nuevamente comunicado y tendrá efectos hasta el 31-12-2023.

El artículo 3 modifica la Norma Foral 2/2018, de 11 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Con efectos a partir de 1 de enero de 2020, incluye la modificación del artículo 5 en la que se sustituye la remisión a la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, por la remi-

sión a la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo.

El artículo 4 modifica la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en tres aspectos. En el primero se realiza una corrección técnica en la versión en euskera del artículo 28; en el segundo se incluye la exención anteriormente contemplada en la Norma Foral 7/1988 de 15 de julio, sobre Régimen Fiscal de Entidades de Previsión Social Voluntaria, que por razones de sistemática normativa se traslada a la regulación del impuesto al que afecta, y se menciona que dicha exención también es aplicable por las mismas operaciones a los fondos de pensiones; y por último, en relación al gravamen gradual de la modalidad «Actos Jurídicos Documentados» se posibilita solicitar la devolución del impuesto correspondiente a las primeras copias de escrituras notariales que documenten la constitución o cancelación de una hipoteca constituida en garantía de un crédito para la adquisición de un local, cuando éste último se haya habilitado como vivienda dentro del plazo de 18 meses a partir de su adquisición y ésta adquiera el carácter de habitual.

En el artículo 5 se modifica el artículo 15.1.d) de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, para extender la aplicación de la bonificación a otras energías renovables. Igualmente se incluye la posibilidad de que los municipios puedan regular a través de las ordenanzas fiscales una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles que tengan una etiqueta de eficiencia energética de la clase A o B. A estos efectos, el porcentaje de bonificación podrá ser diferente en función de la clase de la etiqueta energética.

El artículo 6 modifica el artículo 5.1.b) de la Norma Foral 15/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, con el mismo propósito que el expuesto para la Norma Foral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, pero

en este caso aplicable tanto a las actuaciones de construcción, instalación y obras, como a las que tengan por objeto la rehabilitación energética de edificios.

El artículo 7 modifica el artículo 14 bis del Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobado por el Decreto Foral Normativo 1/1993, de 20 de abril, con el propósito de establecer la obligatoriedad de comunicar anualmente al Departamento de Hacienda y Finanzas la cifra neta de negocios, cuando se trate de contribuyentes que no declaren en Gipuzkoa por los impuestos sobre la renta de las personas físicas, por el impuesto de sociedades o por el de la renta de no residentes, a los efectos de la exención prevista en la letra c) del artículo 5.1 del citado texto refundido.

Asimismo, se modifican algunos epígrafes de la Sección Primera del «Anexo I. Tarifas» para dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 3 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

El artículo 8 modifica la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, e incluye seis apartados con otras tantas modificaciones. En el apartado uno se modifica el artículo 28, al objeto reducir el recargo de apremio reducido, pasando del 15 al 5 por 100. El apartado dos modifica el artículo 204 para realizar una corrección técnica en el texto en castellano. El apartado tres modifica el artículo 242 para suprimir la posibilidad de que el Tribunal Económico-Administrativo Foral plantee cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea; interdicción expresamente declarada por la jurisprudencia europea.

El apartado cuatro modifica la disposición undécima para modificar el régimen de infracciones y sanciones por el incumplimiento de las obligaciones de información de bienes y derechos situados en el extranjero, de tal forma que por los bienes y derechos situados en territorio comunitario, se les aplique el régimen sancionador común de la Norma Foral General Tributaria.

Por último, los apartados cinco y seis modifican las disposiciones adicionales decimoséptima y decimoctava, referidas a la obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal, con el objeto de introducir pequeñas mejoras.

El artículo 9 modifica la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, y contiene diez apartados con otros tantos preceptos modificados, teniendo la mayoría de ellos el común denominador de adecuar la regulación de la citada norma foral a los contenidos de la nueva Ley 11/2019 de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi. También se actualiza alguna remisión hecha a la Ley 26/1988, de 29 de julio, de disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, siendo sustituida por la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito, y se incluyen algunas correcciones técnicas.

El artículo 10 modifica la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, para, en primer lugar, adecuar la exención por intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, a lo establecido en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de manera que los Estados que formen parte del aludido Acuerdo puedan acogerse a la exención de igual modo que los Estados miembros de la Unión Europea. En segundo lugar, se modifica la exención relativa a los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus matrices residentes en otros Estados integrantes del Espacio Económico Europeo o a los establecimientos permanentes de estos últimos situados en el Espacio Económico Europeo, suprimiéndose la posibilidad de que se acceda a la exención cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, quedando como requisito la exigencia de una participación directa e indirecta, de al menos el 5 por 100, siempre que se cumplan las restantes condiciones. Esta última modificación lleva con-

sigue una disposición transitoria que neutraliza la modificación para los años 2021 a 2025. Todo ello en virtud de lo previsto en el artículo 21 del Concierto Económico.

Por último, se introduce una modificación técnica, por la cual el contenido de la disposición adicional undécima pasa a constituir el contenido de la disposición adicional décima de la citada norma foral, y a su vez, el contenido que tenía esta última pasa a constituir el contenido actual de la primera.

El artículo 11 modifica el Decreto Foral 70/1997, de 21 de octubre, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a lo dispuesto en la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, en lo referente al Impuesto sobre las Primas de Seguros, elevando del 6 al 8 por 100 el tipo de gravamen, para dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 32 del Concierto Económico.

La disposición adicional única tiene su razón de ser en los nuevos epígrafes o grupos de actividades económicas creados en virtud de la presente Norma Foral, ya que para este ejercicio es necesario establecer plazos especiales para la presentación de las declaraciones de alta y baja en estos epígrafes del impuesto.

La disposición derogatoria única deroga el artículo 7 de la Norma Foral 7/1988 de 15 de julio, sobre Régimen Fiscal de Entidades de Previsión Social Voluntaria, pues su contenido ha sido incorporado a la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La disposición final única establece la entrada en vigor de la norma foral, sin perjuicio de los efectos concretos más arriba mencionados.

DECRETO FORAL-NORMA 11/2020, de 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola del COVID-19 (BOG 02/12/2020 (V))

Las medidas que se incluyen en el presente Decreto Foral-Norma, aplicables con carácter general durante 2021, dan fundamentalmente continuidad a las medidas adoptadas para el año 2020 en los Decretos Forales-Norma 2/2020, de 5 de mayo, sobre medidas complementarias de carácter tributario como consecuencia de la crisis sanitaria del COVID-19, 3/2020, de 12 de mayo, por el que se modifican las entregas a cuenta de 2020 por el Fondo Foral de Financiación Municipal y se establecen diversas medidas presupuestarias y tributarias para entidades locales, 5/2020, de 26 de mayo, sobre medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria del COVID-19, y 8/2020, de 13 de octubre, sobre medidas complementarias de carácter urgente para paliar determinadas consecuencias del COVID-19, sin perjuicio de que se incluyen medidas adicionales aplicables exclusivamente también para 2021.

Así, el presente decreto foral-norma consta de dos capítulos conformados con 21 artículos, y cuatro disposiciones finales.

El primero de los capítulos está destinado a las medidas de reactivación económica e incluye tres secciones. La primera de ellas destinada a medidas que afectan al impuesto sobre la renta de las personas físicas, la segunda a medidas del impuesto sobre sociedades y la tercera dedicada a otras medidas.

En las tres secciones mencionadas, además de incluir algunas de las medidas contempladas en los decretos forales-norma 3/2020 y 5/2020, se establecen nuevas medidas tanto para 2020 como para 2021 en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sociedades.

Así, en la sección primera 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 periodos impositivos 2020 y 2021, las rentas correspondientes a subvenciones o ayudas extraordinarias otorgadas por las Administraciones públicas de la Comunidad Autónoma del País Vasco, 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 relación también con las personas físicas que obtengan rendimientos de actividades económicas se abre nuevamente la posibilidad de compensar las pérdidas obtenidas en 2020 con los beneficios obtenidos en el 2019. El sistema conocido como Carry-Back, que ya se aplicó en julio con respecto a las pérdidas que se preveían obtener en 2020, será ahora de aplicación con respecto a las pérdidas reales obtenidas en 2020. Esto va a suponer una inyección de liquidez para los sectores más afectados por la crisis de la pandemia.

Así mismo, se prevé la exoneración del pago fraccionado del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al cuarto trimestre de las personas que obtienen rendimientos de actividades económicas.

En tercer lugar, y con la misma idea de no penalizar la tributación de los contribuyentes que hayan visto afectada su situación laboral como consecuencia de la pandemia, para los periodos 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 cum-

plimiento 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 los contribuyentes que perciban rendimientos brutos de trabajo hasta el límite de 20.000 euros.

En relación con la tributación de los reembolsos de las Entidades de Previsión Social Voluntaria que ya fueron objeto de regulación específica en el artículo 5 del Decreto Foral-Norma 5/2020, y en el que se hacía mención a la Resolución de 25 de marzo de 2020 del Director de Política Financiera del Gobierno Vasco que autoriza 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 pueden anticipar el cobro de prestaciones, se establece como nueva medida que al objeto de atenuar los efectos de la tributación en 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.

A su vez, se flexibilizan los requisitos para la aplicación de la deducción por la participación de personas trabajadoras en la entidad empleadora y de la deducción por constitución de entidades.

En cuanto a la sección segunda, en ella se regulan modificaciones relativas al impuesto sobre sociedades. Así, destaca la aplicación de la libertad de amortización para los elementos del inmovilizado material nuevos (excluidos los inmuebles), adquiridos entre el 27 de mayo de 2020 y el 31 de diciembre del 2021. El Decreto Foral-Norma 5/2020 contenía la amortización acelerada de estos elementos. Sin embargo, y dada la nueva situación, se ha previsto la libertad de amortización para este período.

Además, a la no integración de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 36 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, se le suma un nuevo caso de materialización, sólo para los períodos impositivos iniciados en 2021. De este modo, en ese período se podrá materializar el importe obtenido de la venta del inmovilizado en participaciones de entidades innovadoras de nueva creación a que se refiere el apartado 1 del artículo 89 ter de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Por otro lado, se prorrogan, durante 2021, las siguientes medidas aprobadas en el Decreto Foral-Norma 5/2020: la flexibilización de los requisitos de los contratos de arrendamiento financiero; la deducción extraordinaria en microempresas, pequeñas y medianas empresas; la apertura a la participación en proyectos de I+D+i desarrollados por microempresas y pequeñas empresas y la deducción incrementada por creación de empleo.

En la sección tercera se regulan otras medidas de reactivación económica, entre las que destaca un fraccionamiento sin intereses del pago de la cuota tributaria correspondiente a las autoliquidaciones presentadas en período voluntario entre el 1 de enero y el 30 de abril de 2021. La cuota se fraccionará en 6 partes iguales, tras un período de carencia previo de 3 meses, equivalentes al período de tiempo en que se hubieran devengado las 3 primeras cuotas mensuales, de no existir tal carencia. Esta medida supondrá, sin duda, un gran alivio para los contribuyentes a la hora de cumplir sus obligaciones con la Administración tributaria.

Por otro lado, se determina, con efectos exclusivos para el año 2020 y 2021, 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 las entidades financieras con base en las líneas de avales de ELKARGI y del Instituto de Crédito Oficial, para paliar los efec-

tos negativos en los empresarios y profesionales producidos por la crisis sanitaria de la 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.

Por último, se prorrogan durante 2021 la deducción para la transformación digital del comercio minorista, la exención del seguro colectivo gratuito para el personal sanitario, así como la facultad de los ayuntamientos de bonificar las tasas municipales, recogidas en los Decretos Forales-Norma 3/2020 y 5/2020.

El segundo de los capítulos está destinado a medidas de flexibilización de ciertos tratamientos tributarios y viene a recoger, con carácter general, la extensión para 2021 de las medidas ya aprobadas en el Decreto Foral-Norma 2/2020, de 5 de mayo, sobre medidas complementarias de carácter tributario como consecuencia de la crisis sanitaria de la COVID-19, en sus artículos 1 a 3.

Destaca, entre otros, 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.

Esto mismo también se produce con respecto a otros plazos previstos tanto en el impuesto sobre sociedades, entre los que destaca la ampliación del plazo para la materialización de la reinversión de beneficios extraordinarios, como en el im-

puesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

DECRETO FORAL-NORMA 12/2020, de 22 de diciembre, sobre determinación para 2021 del tipo de interés de demora, canon de utilización de las autopistas AP-8 y AP-1 y diversos coeficientes de actualización tributarios (BOG 28/12/2020 (GT))

La falta de presupuesto para 2021, aprobado para el 1 de enero de dicho año, implican la automática prórroga de los presupuestos de 2020, en los términos previstos en el artículo 78 de la Norma Foral 4/2007, de 27 de marzo, de Régimen Financiero y Presupuestario del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

En tal contexto, hay que tomar en consideración lo dispuesto por la disposición transitoria tercera de la Norma Foral 9/2019, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2020, que establece que durante el período de prórroga del presupuesto de 2020, si la hubiera, el régimen general de los créditos presupuestarios y de sus modificaciones se regulará por lo establecido en el artículo 78 de la Norma Foral de Régimen Financiero y Presupuestario y por el Título III de la primeramente mencionada norma foral.

Así mismo, establece que serán de aplicación durante la prórroga presupuestaria los preceptos contenidos en los títulos II, IV, V, VII, así como las disposiciones adicionales, disposiciones transitorias y disposiciones finales de reiterada norma foral.

Las materias reguladas en las disposiciones adicionales primera a quinta regulan materias que son el objeto del presente decreto foral-norma, cuyo fin no es otro que el de otorgar una mayor seguridad jurídica al ordenamiento, aclarando y regulando diversos aspectos de la aplicación de la prórroga presupuestaria. Al resto de las disposiciones adicionales y a las disposiciones transitorias les resultará de aplicación el régimen de prórroga presupuestaria de acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria tercera.

La casuística existente entre las disposiciones adicionales primera a quinta hace recomendable una breve explicación de la situación en la que va a quedar cada una de ellas de cara a 2021.

En cuanto al interés de demora, de acuerdo con sentencias dictadas tanto por el Tribunal Constitucional como por el Tribunal Supremo, el interés de demora fijado por los territorios históricos debe coincidir con el previsto en territorio común, de modo que procede establecer el mismo interés para el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2021.

Con respecto a la actualización de valores catastrales, la evolución del Índice de Precios de Consumo a lo largo de 2020 recomienda mantener los mismos valores que en 2020.

Sirve la misma argumentación utilizada para la actualización de los valores catastrales con respecto a las tasas gestionadas por los diversos departamentos de la Diputación Foral de Gipuzkoa que sean de cuantía fija, por no estar determinadas por un porcentaje en la base o éstas no estar valoradas en unidades monetarias.

Las cuantías del canon de utilización de las autopistas AP-8 y AP-1 se actualizan un 3,50 por 100 con respecto a las cuantías vigentes en 2020, atendiendo a factores distintos a la incidencia del índice de precios al consumo, como son el coste de mantenimiento de dichas infraestructuras.

En definitiva, la seguridad jurídica con la que deben contar las y los ciudadanos aconseja que una disposición con rango de norma foral aclare todos y cada uno de los mencionados aspectos. La premura de tiempo y la imposibilidad material de que dicha norma foral sea aprobada antes del 1 de enero de 2021, exige la aprobación de un decreto foral-norma que será trasladado con carácter inmediato a las Juntas Generales para su convalidación o derogación.

DECRETO FORAL-NORMA 1/2021, de 19 de enero, de transposición de la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países (BOG 21/01/2021 (IRNR))

La Directiva (UE) 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo, recoge una serie de asimetrías híbridas, basadas en lo establecido en el Informe Final sobre la Acción 2 del Proyecto BEPS de la OCDE, y establece las reglas necesarias para eliminarlas, mediante la regulación de un mandato primario, entendido como la solución que se considera más apropiada para neutralizar cada asimetría híbrida, y de un mandato secundario, que debe ser aplicado en caso de que, en la jurisdicción de que se trate, no se aplique el citado mandato primario, bien porque exista una discrepancia en la trasposición de la Directiva, o bien porque la asimetría implique a un tercer Estado que no tenga aprobadas medidas defensivas contra ella.

Mediante este decreto foral-norma se trasponen al ordenamiento tributario guipuzcoano las reglas contenidas en la Directiva (UE) 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo, incorporándolas a la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y a la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, fundamentalmente, mediante la introducción de un nuevo artículo 31 bis en la primera, y de un nuevo apartado 11 en el artículo 18 de la segunda.

Los preceptos sobre asimetrías híbridas objeto de trasposición mediante este decreto foral-norma resultan aplicables cuando existe una relación de asociación entre las partes, o cuando éstas actúan en el marco de un mecanismo estructurado, en ambos casos, en el sentido de lo dispuesto en la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016. Por ello, el presente decreto foral-norma incluye nuevos supuestos de vinculación, circunscritos únicamente a estos efectos de eliminación de las asimetrías híbridas, para, así, cubrir todos los casos de asociación de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12

de julio de 2016, y define qué debe entenderse por mecanismo estructurado en este ámbito.

Las asimetrías de instrumentos financieros híbridos, incluidas las transferencias híbridas, que dan lugar a una deducción sin inclusión, o a una deducción sin inclusión en un plazo razonable, de la letra a) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, deben ser neutralizadas en primer término (mandato primario), mediante la denegación del gasto en la jurisdicción del ordenante, y, subsidiariamente (mandato secundario), mediante la inclusión de la renta en la base imponible del inversor, sin que proceda su exención. Estas reglas se recogen, respectivamente, en el apartado 1 del nuevo artículo 31 bis, y en los artículos 33 y 34, todos ellos de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, salvo en lo que respecta a los supuestos de deducción sin inclusión en un plazo razonable, los cuales quedan regulados en el artículo 54 de la misma norma foral, en uso de la posibilidad establecida al efecto en el último inciso del Considerando (22) de la Directiva 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo.

Por su parte, la asimetría de deducción sin inclusión de los pagos realizados a una entidad híbrida inversa recogida en la letra b) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, queda neutralizada con la regla prevista en el apartado 2 del nuevo artículo 31 bis de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa. En este caso, la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, prevé como mandato primario la denegación de la deducción en el Estado miembro del ordenante, y confiere a los Estados miembros la potestad para no trasponer a la normativa interna el mandato secundario. Haciendo uso de esta posibilidad que otorga la letra a) del artículo 9.4 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, mediante el presente decreto foral-norma únicamente se traspone el mandato primario para neutralizar esta asimetría.

A estos efectos, por entidades híbridas se entiende «toda entidad o mecanismo que sea considerado entidad imponible en virtud de la legislación de una jurisdicción y cuyas rentas o gastos se consideren rentas o gastos de otro u otros sujetos en virtud de la legislación de otra jurisdicción».

En el caso de la deducción sin inclusión de los pagos realizados por una entidad híbrida, cuando en la jurisdicción del beneficiario no se computa el pago, de la letra e) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, el mandato primario consiste en denegar la deducción en la jurisdicción del ordenante, es decir, en la que se consideran realizados dichos pagos, y el mandato secundario en incluir el ingreso en la base imponible del inversor o beneficiario. Ambos mandatos quedan regulados en el apartado 3 del nuevo artículo 31 bis de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa. No obstante, en lo que hace referencia a esta categoría de asimetrías híbridas, debe tenerse en cuenta que únicamente existirá asimetría en resultados en la medida en que la jurisdicción del ordenante permita la deducción del pago con ingresos que no sean de doble inclusión. Además, en este decreto foral-norma también se hace uso de la habilitación contenida en el último inciso del Considerando (20) de la Directiva 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo, según la cual: «si la jurisdicción del ordenante permite que la deducción se traslade a un período fiscal posterior, el requisito de realizar ajustes con arreglo a la presente Directiva podría aplazarse hasta que la deducción se compensara realmente con una renta que no fuera de doble inclusión en la jurisdicción del ordenante».

En lo que respecta al supuesto de doble deducción de los gastos o de las pérdidas soportadas por una entidad híbrida, de la letra g) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, el mandato primario consiste en denegar la deducción del gasto o de la pérdida en el Estado miembro del inversor, y el mandato secundario en denegar dicha deducción en el país del or-

denante. En este caso, ambos mandatos se encuentran previstos en el apartado 4 del nuevo artículo 31 bis de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Al igual que se indica en el párrafo anterior, en esta categoría de asimetrías híbridas solo existirá asimetría en resultados en la medida en que la jurisdicción del ordenante permita que la deducción se compense con ingresos que no sean de doble inclusión. Además, en este punto, también se hace uso de la habilitación contenida en el último inciso del Considerando (21) de la Directiva 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo, según la cual: «si la jurisdicción del ordenante permite que la deducción se traslade a un período fiscal posterior, el requisito de realizar un ajuste con arreglo a la presente Directiva podría aplazarse hasta que la deducción se compensara realmente con una renta que no fuera de doble inclusión en la jurisdicción del ordenante».

En el ámbito del impuesto sobre sociedades, las asimetrías de establecimientos permanentes quedan reguladas en el apartado 5 del nuevo artículo 31 bis de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Así, las asimetrías que dan lugar a una deducción sin inclusión de las letras c), d) y f) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, se encuentran neutralizadas en las letras a), b) y c) del apartado 5 del nuevo artículo 31 bis de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en virtud de las cuales se deniega la deducibilidad de los gastos o de las pérdidas soportadas en la jurisdicción del ordenante (mandato primario), sin que se trasponga el mandato secundario, haciendo uso de la habilitación conferida al efecto también para estos casos en la letra a) del artículo 9.4 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016.

Adicionalmente, también en lo que respecta a las asimetrías de establecimientos permanentes, la letra d) del apartado 5 del nuevo artículo 31 bis de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico

de Gipuzkoa, recoge el mandato primario correspondiente a la asimetría de doble deducción, de la letra g) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016. En este caso, conforme al mandato primario, se deniega la deducibilidad del gasto o de la pérdida en Gipuzkoa cuando éste sea el territorio del inversor, y, en virtud del mandato secundario, se deniega la deducción aquí, cuando se trate de la jurisdicción del ordenante, regla esta segunda que queda regulada en la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. En estos supuestos, al igual que en el caso de la asimetría de la letra f) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, únicamente existirá asimetría en resultados, en la medida en que la jurisdicción del ordenante permita la deducción del pago, del gasto o de la pérdida, según el caso, con ingresos que no sean de doble inclusión, trasladándose el ajuste en el ejercicio en el que, en su caso, se produzca efectivamente dicha deducción.

Los supuestos de doble residencia del artículo 9 ter de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, que pueden dar lugar a una doble deducción del mismo gasto o de la misma pérdida, quedan regulados en el apartado 6 del nuevo artículo 31 bis de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en virtud del cual se deniega la deducibilidad de dichos gastos o pérdidas, en la medida en que sean compensados en la otra jurisdicción con rentas que no sean de doble inclusión. Esta regla no opera en relación con los eventuales supuestos de doble residencia con otros Estados miembros con convenio en vigor para evitar la doble imposición, ya que, en estos casos, se permite la deducción del gasto en el país o territorio en el que el contribuyente sea residente fiscal conforme a lo indicado en dicho convenio.

La regla prevista para las asimetrías importadas del apartado 3 del artículo 9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, consiste en denegar la «deducción por un pago realizado por un contribuyente cuando dicho

pago financie, directa o indirectamente, gastos deducibles que den lugar a una asimetría híbrida mediante una transacción o una serie de transacciones realizadas entre empresas asociadas o acordadas en el marco de un mecanismo estructurado, excepto cuando una de las jurisdicciones afectadas por las transacciones o series de transacciones haya realizado un ajuste equivalente respecto de dicha asimetría híbrida». En estos casos, la asimetría híbrida tiene lugar en un tercer país que no aplica ninguna regla para neutralizarla, pero su efecto se traslada a territorio guipuzcoano mediante la generación de un pago que financia dicha asimetría. El mandato previsto en el citado apartado 3 del artículo 9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, queda regulado en el apartado 7 del nuevo artículo 31 bis de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

La asimetría de establecimiento permanente no computado, del apartado 5 del artículo 9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, entendida como aquella en la que existe un establecimiento permanente con arreglo a la legislación de la casa central, pero no con arreglo a la legislación del otro país o territorio, que da lugar a una doble no inclusión de las rentas atribuidas a dicho establecimiento permanente en la jurisdicción de la casa central, se neutraliza mediante la inclusión de una nueva regla especial en el artículo 35 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa. En estos casos, la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, impone que la jurisdicción de la casa central exija al contribuyente que incluya en su base imponible las rentas que, de otro modo, se atribuirían al establecimiento permanente, salvo que esté obligada a aplicar una exención a dichas rentas en virtud de un convenio para evitar la doble imposición suscrito con un tercer país ajeno a la Unión Europea.

De otro lado, en lo que afecta a las asimetrías de transferencias híbridas generadas por una doble utilización de retenciones del apartado 6 del artículo 9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Conse-

jo, de 12 de julio de 2016, se incluyen determinadas correcciones al efecto en el apartado 9 del nuevo artículo 31 bis de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y en el artículo 60 de la misma norma foral, para neutralizarlas.

El efecto de la doble no inclusión de una renta, es decir, de la no tributación de una renta en ningún país o territorio como consecuencia de la diferente calificación de una entidad en el país o territorio en el que está constituida o establecida y en el país de residencia de sus socios, miembros, inversores o partícipes, del artículo 9 bis de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, no puede producirse en el ordenamiento tributario guipuzcoano, ya que la regulación establecida al efecto en la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y en la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, impide que pueda darse dicho efecto, por lo que no resulta necesario establecer ninguna regla especial sobre el particular.

Por último, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se ha optado por regular expresamente en la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, las especialidades correspondientes a las asimetrías híbridas reguladas en las letras c), d), f) y g) (mandato secundario), del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, mediante la introducción de un nuevo apartado 11 en el artículo 18 de dicha norma foral. En todo lo no dispuesto en la citada Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, tanto en lo que afecta a las citadas letras como en lo que se refiere a los demás supuestos de asimetrías híbridas, deberá atenderse a lo indicado en la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en virtud de la remisión que realiza a la misma el apartado 1 del citado artículo 18 de la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

La complejidad de la materia tratada y la situación provocada por la pandemia del COVID-19 no han permitido abordar con la debida premura la mencionada transposición, por lo que teniendo en cuenta la fecha establecida para la incorporación en el ordenamiento interno, resulta urgente abordar la indicada tarea en el plazo más breve posible.

DECRETO FORAL-NORMA 2/2021, de 23 de marzo, de medidas tributarias extraordinarias adicionales relacionadas con la COVID-19 y de apoyo a la reanudación y digitalización de la actividad económica (BOG 24/03/2021 (IRPF, IS, IRNR))

La Diputación Foral aprobó el Decreto Foral-Norma 11/2020, de 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola de la COVID-19, que incluía una batería de medidas de flexibilización y reactivación económica para el año 2021. Ello no obstante, el contexto actual de la incidencia de la COVID-19 ha conducido a plantear medidas de compensación a los titulares de actividades económicas. Dichas medidas se recogen en 6 artículos y en las dos disposiciones adicionales del presente decreto foral-norma.

Así, en el artículo 1 del decreto foral-norma se exige de la obligación de realizar los pagos fraccionados del primer y segundo trimestre de 2021 del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

En el artículo 2 se incluyen medidas de apoyo a arrendamientos de locales dedicados al desarrollo de actividades económicas especialmente afectadas como consecuencia de la COVID-19, reconociéndose para 2021 un gasto deducible en la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas, del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes que operen a través de establecimiento permanente, equivalente a la rebaja de la renta de alquiler acordada siempre que la parte arrendataria sea un contribuyente que desarrolle actividades económicas.

Teniendo en cuenta los límites establecidos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas

para la determinación de los rendimientos netos de capital inmobiliario y mobiliario, en virtud de los cuales no se permite, por cada inmueble, un rendimiento neto negativo, se prevé una deducción adicional en la cuota íntegra del 15 por 100 de la parte de la rebaja que no ha podido ser deducida como gasto en la base imponible.

Para la aplicación de dichas deducciones se deberán reunir una serie de requisitos. En particular, la parte arrendadora deberá mantener la minoración de la renta de alquiler voluntariamente acordada durante al menos tres meses a lo largo de 2021 y no deberá existir ningún tipo de compensación o recuperación de la renta de alquiler en un momento posterior, bien sea mediante incrementos de rentas de alquiler de períodos de tiempo posteriores, otras prestaciones o cualquier otro tipo de contraprestación por parte de la persona arrendataria o de terceras personas.

Finalmente, esta deducción no resultará aplicable cuando la parte arrendadora y la arrendataria se encuentren vinculadas o tengan una relación de parentesco.

El artículo 3, por su parte, establece una deducción extraordinaria del 10 por 100 para el apoyo a la reanudación del desarrollo de actividades económicas especialmente afectadas como consecuencia de la COVID-19, que será aplicable por quienes estando sujetos al impuesto sobre la renta de las personas físicas, al impuesto sobre sociedades o al impuesto sobre la renta de no residentes que operen a través de establecimiento permanente, realicen determinadas inversiones en el período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2021.

Las inversiones objeto de deducción deberán tener como finalidad la adecuación de las instalaciones para el control de aforos, la gestión de reservas o la garantía de las medidas de prevención para evitar la transmisión de la COVID-19 que sean necesarias en cada momento, o la renovación o actualización de las instalaciones o de los medios de prestación de los servicios, presencialmente o a distancia, para optimizar la utilización de los medios de que dispone la o el contribuyente para el desarrollo de su actividad.

Los artículos 4 y 5 se destinan a impulsar el cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI con anterioridad a 1 de noviembre de 2021.

Si bien la Norma Foral 3/2020, de 6 de noviembre, por la que se establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas para evitar el fraude fiscal, prevé el comienzo de su preceptividad a partir de 1 de enero de 2022, con la salvedad hecha del calendario previsto en la disposición transitoria única del Decreto Foral 32/2020, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrolla la obligación TicketBAI, la citada Norma Foral 3/2020 contempla beneficios fiscales para aquellos obligados tributarios que realicen los gastos e inversiones necesarios para la implantación de la obligación TicketBAI, desde 2020.

Pues bien, el artículo 4 del decreto foral-norma incrementa dichos beneficios fiscales cuando se anticipe de forma voluntaria el cumplimiento de la obligación TicketBAI con anterioridad a 1 de noviembre de 2021. Así, la deducción prevista en la disposición adicional vigesimosegunda de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, introducida por el artículo 1.Segundo de la referida Norma Foral 3/2020 se incrementa hasta el 60 por 100. Así mismo, a efectos del cálculo de la base de deducción, el límite previsto en la letra b») del apartado 2.b) de la citada disposición adicional vigesimosegunda se incrementa hasta 1.500 euros.

El artículo 5 posibilita aplicar la deducción para la transformación digital del comercio minorista, prevista tanto en el artículo 15 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, como en el artículo 15 del Decreto Foral-Norma 11/2020, de 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola del COVID-19, con las mismas especialidades que la deducción incrementada por el cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI con anterioridad al 1 de noviembre de 2021, prevista en el artículo 4 anterior.

Dichos incrementos serán igualmente aplicables a las y los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre la renta de no residentes que operen a través de establecimiento permanente, que anticipen voluntariamente el cumplimiento de la obligación a la indicada fecha.

Por último, el artículo 6 incluye una exención de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aplicable a las escrituras de formalización de la extensión de los plazos de vencimiento de las operaciones de financiación que han recibido aval público previstos en el artículo 7 del Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19, en los casos en que exista garantía real inscribible.

Teniendo en cuenta que la deducción prevista en la disposición adicional vigesimosegunda de la Norma Foral 3/2020, de 6 de noviembre, por la que se establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas para evitar el fraude fiscal, ya era aplicable en 2020, la disposición adicional primera del presente decreto foral-norma posibilita la aplicación incrementada de la misma siempre que las inversiones y los gastos realizados durante 2020 den como resultado el cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI con anterioridad a 1 de noviembre de 2021.

Por su parte, la disposición adicional segunda del decreto foral-norma posibilita la aplicación de la deducción para la transformación digital del comercio minorista, regulada en el artículo 15 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, con las especialidades previstas en el artículo 5 del presente decreto foral-norma, por los gastos e inversiones realizados en 2020, siempre que anticipen el cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI con anterioridad a 1 de noviembre de 2021.

La naturaleza de las medidas propuestas y la necesidad de dar una respuesta urgente a la situación del momento, obliga a aprobar las medidas a través del procedimiento de urgencia y mediante un decreto foral-norma.

Corrección de errores: BOG 29/03/2021.

DECRETO FORAL-NORMA 3/2021, de 15 de junio, de medidas tributarias adicionales relacionadas con la pandemia de la COVID-19 (BOG 16/06/2021)

DECRETO FORAL-NORMA 4/2021, de 27 de julio, de medidas tributarias urgentes de fomento de la implantación voluntaria de la obligación TicketBAI (BOG 28/07/2021 (IRPF, IS, IRNR))

La Norma Foral 3/2020, de 6 de noviembre, por la que se establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas para evitar el fraude fiscal, implantó, mediante la modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la obligatoriedad del uso de medidas tecnológicas avanzadas por parte de los contribuyentes a través de nuevos instrumentos tecnológicos en los sistemas de facturación, que permitirá el control de la tributación de las personas físicas que desarrollen actividades económicas y de las personas jurídicas.

Dado el 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, la citada Norma Foral 3/2020 estableció 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.

Por su parte, el Decreto Foral-Norma 2/2021, de 23 de marzo, de medidas tributarias extraordinarias adicionales relacionadas con la COVID-19 y de apoyo a la reanudación y digitalización de la actividad económica, con el objeto de impulsar el cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI, incrementó los beneficios fiscales contemplados en la citada Norma Foral 3/2020.

Así, la deducción se incrementó hasta el 60 por 100. Ello será igualmente aplicable, a las y los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre la renta de no residentes que operen a través de establecimiento permanente, que anticipen voluntariamente el cumplimiento de la obligación al 1 de noviembre de 2021.

Además, el citado decreto foral-norma posibilitó aplicar la deducción para la transformación digital del comercio minorista, prevista tanto en el artículo 15 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, como en el artículo 15 del Decreto Foral-Norma 11/2020, de 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola del COVID-19, con las mismas especialidades que la antes citada deducción incrementada, por el cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI con anterioridad al 1 de noviembre de 2021.

Según lo anteriormente expuesto, la finalidad de este incremento de las deducciones era impulsar el cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI, que si bien beneficiaba a aquellos contribuyentes que optasen por el cumplimiento de la obligación TicketBAI de forma voluntaria antes del 1 de noviembre de 2021, no lo hacía con respecto a los que optasen por dicho cumplimiento de la obligación de forma voluntaria con posterioridad a esta fecha hasta que la misma resultase de obligado cumplimiento, de acuerdo con el calendario de implantación establecido por la disposición transitoria única del Decreto Foral 32/2020, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrolla la obligación TicketBAI.

En este contexto, resulta que determinados contribuyentes, en concreto aquellos que según el epígrafe en que queda comprendida su actividad deban cumplir con la obligación TicketBAI el 1 de enero de 2022, con solo adelantar dos meses de forma voluntaria la implantación de la misma, se podrán ver beneficiados por la deducción incrementada. Mientras que otros contribuyentes a los que será exigible dicho cumplimiento, según el citado calendario de implantación, el día 1 de los meses de marzo, mayo, octubre o diciembre, que adelanten dicha implantación más allá de los dos meses de la fecha de su exigibilidad, pero con posterioridad al 1 de noviembre de 2021, no podrán disfrutar del incrementado beneficio fiscal.

Para paliar este distinto tratamiento, los artículos 1 y 2 del presente decreto foral-norma pretenden modificar la aplicación deducción para el fomento del cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI y la deducción incrementada para la transformación digital del comercio minorista reguladas, respectivamente, en los artículos 4 y 5 del antes citado Decreto Foral-Norma 2/2021, para que tengan derecho a su aplicación aquellos contribuyentes que opten por anticipar de forma voluntaria el cumplimiento de la obligación TicketBAI, como mínimo un mes con respecto a la fecha en que les resulte de obligado cumplimiento.

Por su parte, las disposiciones adicionales primera y segunda del citado Decreto Foral-Norma 2/2021 establecen los efectos de las deducciones durante 2020. De modo que se hace necesario igualmente adaptar el contenido de las mismas.

Por otro lado, la obligación TicketBAI se ha configurado como una obligación general que, en el ámbito de las personas físicas, afecta a todas aquellas personas que realicen actividades económicas y, en el ámbito de las personas jurídicas, afecta a 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.

No obstante esta característica de generalización de la obligación TicketBAI, existen determinados supuestos tasados de excepción del cumplimiento de la obligación. En particular, en cuanto a los contribuyentes del impuesto sobre sociedades se refiere, se establece que las entidades parcialmente exentas estarán sometidas a esta obligación exclusivamente por las operaciones cuyas rentas deban integrarse en la base imponible del impuesto.

Siendo ello así, por lo que a la obligación de presentar la autoliquidación del impuesto sobre sociedades se refiere, la norma foral del impuesto dispone que las entidades parcialmente exentas a que se refiere el apartado 2 de su artículo 12, no tendrán la obligación de presentar declaración cuando cumplan determinados requisitos. A saber: que sus ingresos totales no superen los 100.000 euros anuales; que los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención no superen 2.000 euros anuales; y que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

Ante esta regulación, nos encontraríamos con que aquellas entidades parcialmente exentas que tengan operaciones no exentas y sometidas a retención inferiores a 2.000 euros, deban de cumplir con la obligación TicketBAI por dichas operaciones, aun no estando obligadas a presentar autoliquidación por el impuesto sobre sociedades.

Pues bien, por medio del presente decreto foral-norma se pretende eliminar esta incongruencia y ampliar el supuesto de exención del cumplimiento de la obligación TicketBAI, para hacerlo coincidir con la antes señalada no obligación de presentar autoliquidación del impuesto sobre sociedades por parte de las entidades parcialmente exentas.

De esta forma, las entidades parcialmente exentas que el período impositivo inmediato anterior no tuvieran la obligación de presentar autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades, tampoco estarán sujetas a la obligación TicketBAI durante el período impositivo corriente.

Así, el artículo 3 del decreto foral-norma modifica el artículo 122 bis de la norma foral del impuesto sobre sociedades para eximir del cumplimiento de la obligación TicketBAI a las entidades parcialmente exentas que durante el período impositivo anterior no tuvieran la obligación de presentar la autoliquidación del impuesto sobre sociedades.

La naturaleza de las medidas propuestas y la necesidad de dar una respuesta urgente a la situación del momento, obliga a aprobar las medidas a través del procedimiento de urgencia y mediante un decreto foral-norma.

Corrección de errores: BOG 29/07/2021.

Resolución de 13 de enero de 2021, de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del Decreto Foral-Norma 11/2020, de 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola del Covid-19 (BOG 21/01/2021)

Resolución de 13 de enero de 2021 de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del Decreto Foral-Norma 12/2020, de 22 de diciembre, sobre determinación para 2021 del tipo de interés de demora, canon de utilización de las autopistas AP-8 y AP-1 y diversos coeficientes de actualización tributarios (BOG 21/01/2021)

Resolución de 3 de febrero de 2021, de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del Decreto Foral-Norma 1/2021, de 19 de enero, de transposición de la directiva (UE) 2017/952 del consejo de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países (BOG 10/02/2021)

Resolución de 14 de abril de 2021 de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del Decreto Foral-Norma 2/2021, de 23 de marzo, de medidas tributarias extraordinarias adicionales

les relacionadas con la COVID-19 y de apoyo a la reanudación y digitalización de la actividad económica (BOG 21/04/2021)

Resolución de 29 de junio de 2021 de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del Decreto Foral-Norma 3/2021, de 15 de junio, de medidas tributarias adicionales relacionadas con la pandemia de la COVID-19 (BOG 05/07/2021)

DECRETO FORAL 32/2020, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrolla la obligación TicketBAI (BOG 23/12/2020 (IRPF, IS, IRNR))

La aprobación de la Norma Foral 3/2020, de 6 de noviembre, por la que se establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas para evitar el fraude fiscal, ha supuesto la materialización de las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) de implementar soluciones tecnológicas efectivas para evitar y detectar la evasión y fraude fiscal. En particular, el consistente en una declaración inferior de ingresos mediante la supresión de ventas electrónicas y una declaración superior de gastos mediante la utilización de facturas falsas.

La norma foral remite a lo largo de su articulado diversas cuestiones a un posterior desarrollo reglamentario, lo que hace que sea precisa la aprobación del presente decreto foral.

El presente decreto foral tiene, por tanto, la finalidad de acometer el desarrollo reglamentario de la obligación de utilizar herramientas tecnológicas para evitar el fraude fiscal, mediante la aprobación de un reglamento que complementa la regulación de dicha obligación.

Este reglamento se denomina «Reglamento por el que se desarrolla la obligación TicketBAI», y ello porque se ha simplificado, a través de la utilización de este nombre, la forma de denominar la obligación de utilizar un sistema informático que garantice la integridad, conservación, trazabilidad, inviolabilidad y remisión de los ficheros

que documenten las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Por tanto, esta obligación se denominará obligación TicketBAI a efectos de este reglamento, así como del resto de la normativa tributaria.

El reglamento consta de siete capítulos, veintitrés artículos, dos disposiciones adicionales y una disposición final.

El capítulo preliminar contiene las disposiciones generales, desarrolladas en tres artículos que regulan el objeto, el ámbito de aplicación y las definiciones y referencias en las que se concreta el significado que tendrán determinados términos a efectos del presente reglamento, así como de su normativa de desarrollo.

El capítulo I, que contiene tres artículos, establece los límites al ámbito de aplicación de la obligación. De este modo incluye la exoneración del cumplimiento de la obligación TicketBAI para determinados supuestos. Asimismo, regula una exoneración parcial, consistente en la no necesidad de incluir el código QR en la factura o justificante de la operación.

El capítulo II, con dos artículos, se refiere al cumplimiento de la obligación TicketBAI, desarrollando lo relativo a las personas habilitadas para su cumplimiento y los recursos informáticos que se podrán utilizar a tal efecto.

El capítulo III, dividido en cinco secciones que incluyen nueve artículos, comprende la regulación de los requisitos que debe cumplir el sistema informático que garantiza la integridad, conservación, trazabilidad, inviolabilidad y remisión de los ficheros informáticos que documentan las entregas de bienes y prestaciones de servicios, denominado software TicketBAI.

Así, en primer lugar, se incluye el orden en que deben de cumplirse los requisitos del software TicketBAI, distinguiendo la generación del fichero, el envío del mismo, y la inclusión del código TicketBAI y el código QR en la factura o justificante.

A continuación, se desarrolla la generación de los ficheros TicketBAI, entendiendo por tales tanto los ficheros de alta como los de anulación. Así, establece que el software TicketBAI deberá generar un fichero de alta TicketBAI por cada entrega de bienes o prestación de servicios, con carácter previo a la expedición de la factura o justificante. Cabe destacar la determinación de la información que deberán contener los ficheros de alta y de anulación, así como el hecho de que estos ficheros deberán ser firmados electrónicamente.

En tercer lugar, se regula el envío de los ficheros TicketBAI a la Administración tributaria. A este respecto, hay que resaltar el momento del envío del fichero, que ha de ser simultáneo a la expedición de la factura o justificante de la operación. Cabe remarcar que la simultaneidad es al momento de la expedición de la factura o justificante por parte de la persona o entidad emisora, no al de su remisión o entrega a la persona o entidad destinataria.

Posteriormente se desarrolla la inclusión de un código TicketBAI y un código QR en las facturas o justificantes que documenten las entregas de bienes o las prestaciones de servicios.

Finalmente, se articula el modo en que ha de procederse en determinados supuestos excepcionales que pueden dar lugar a incidencias de carácter técnico en el cumplimiento de la obligación TicketBAI.

El capítulo IV, contiene un solo artículo que regula la obligación de conservación, por parte de los contribuyentes, de los ficheros de alta y de anulación de operaciones con software TicketBAI en el plazo previsto por la Norma Foral General Tributaria en relación con las obligaciones formales.

El capítulo V, que consta de dos artículos, comprende la verificación del cumplimiento de la obligación TicketBAI, tanto por parte de la persona o entidad destinataria a través de la aplicación informática que al efecto se ponga a su disposición, como por parte de la Administración tributaria, en su caso.

El capítulo VI, que contiene tres artículos, regula el Registro de Software TicketBAI y determina los requisitos que deben cumplirse para inscribirse en el mismo. Para ello, se prevé la presentación de una declaración de alta, mediante la cumplimentación del formulario que al efecto se ponga a disposición y que incluirá una declaración responsable a suscribir por la persona o entidad desarrolladora del software.

Asimismo, se regula un procedimiento de exclusión del Registro de Software TicketBAI, que podrá finalizar con la exclusión del software del registro cuando el incumplimiento no se haya subsanado en el curso del mismo.

El reglamento contiene dos disposiciones adicionales: la primera de ellas establece especialidades en relación al contenido del fichero de alta TicketBAI para los supuestos en los que se expidan facturas simplificadas; la segunda, por su parte, recoge una especialidad propia de las agencias de viajes.

La disposición final única del reglamento recoge la habilitación normativa, si bien a lo largo de su articulado ya se realizan numerosas habilitaciones al diputado o la diputada foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, debido al carácter extremadamente técnico de la materia objeto de desarrollo, a saber, las especificaciones técnicas y funcionales que deben cumplir el software y los ficheros TicketBAI, entre otra serie de cuestiones de naturaleza similar.

Por su parte, el decreto foral consta, a su vez, de un único artículo, dos disposiciones adicionales, una única disposición transitoria y cuatro disposiciones finales.

En cuanto a las disposiciones adicionales primera y segunda, permiten optar por el cumplimiento de la obligación TicketBAI de forma voluntaria desde el 1 de enero de 2021 hasta que la misma resulte de obligado cumplimiento de acuerdo con el calendario de implantación.

La disposición transitoria única establece el calendario de implantación de la obligación Tic-

ketBAI, según el cual los contribuyentes deberán cumplir con la obligación TicketBAI entre el 1 de enero y el 1 de diciembre de 2022, en función del epígrafe en que se comprenda la actividad que ejerzan. Asimismo, se clarifica que en el supuesto de que se ejerzan varias actividades, la exigibilidad del cumplimiento de la obligación TicketBAI con respecto a una de ellas conlleva la obligación para el resto de las actividades.

Por lo que a las disposiciones finales se refiere, contienen la modificación de tres reglamentos, y la entrada en vigor del decreto foral y del reglamento anexo.

Los reglamentos que se modifican son: el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 8/2013, de 26 de febrero; el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, aprobado por Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre; y el Reglamento de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril.

En cuanto a las modificaciones del Reglamento que regula las obligaciones de facturación destaca la obligatoriedad de expedir justificante por determinadas operaciones por las que no se expida factura a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes con establecimiento permanente.

En relación a la modificación del Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, por un lado, se añade un nuevo censo tributario: el Registro de Software TicketBAI. Por otro lado, se introduce un cambio indispensable para ajustar el contenido de los libros registro 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), al establecer que la información enviada a la Administración tributaria en cumplimiento de la obligación TicketBAI

servirá de cara al libro de facturas expedidas del SII, sin perjuicio de que cuando en virtud de esta obligación deba suministrarse información adicional a la contenida en el fichero TicketBAI enviado deberá suministrarse la información adicional que, en su caso, proceda. No obstante, en tanto esta posibilidad no se desarrolle jurídica y técnicamente, resultará obligatorio seguir suministrando la totalidad de la información.

Finalmente, se establece la entrada en vigor del decreto foral y el reglamento anexo, en el mismo día de su publicación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa, con efectos a partir del 1 de enero de 2022, sin perjuicio de lo previsto en las disposiciones adicionales.

Las disposiciones finales segundas de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa y de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, habilitan a la Diputación Foral de Gipuzkoa y a la diputada o al diputado foral de Hacienda y Finanzas para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de las citadas normas forales.

DECRETO FORAL 33/2020, de 22 de diciembre, por el que se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en 2021 para la determinación de las rentas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto sobre sociedades (BOG 28/12/2020 (ITP, IRPF, IS))

El presente decreto foral tiene por objeto aprobar los coeficientes de actualización aplicables en 2021 para la determinación de las ganancias y pérdidas patrimoniales del impuesto sobre la renta de las personas físicas, así como la corrección monetaria aplicable en el impuesto sobre sociedades para la determinación de la renta derivada de la transmisión de elementos patrimoniales.

El artículo 1 establece los coeficientes de actualización a los que se refieren los artículos 45 y 46

de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicables en el ejercicio 2021 para la determinación del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

El citado artículo 45 especifica que el valor de adquisición a considerar para calcular la diferencia respecto al valor de transmisión y determinar así la cuantía de la ganancia o pérdida generada en una transmisión patrimonial a título oneroso, se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se aprueben reglamentariamente. Y el artículo 46 establece la aplicación de la misma regla en el supuesto de transmisiones patrimoniales a título lucrativo.

Los coeficientes de actualización se fijan atendiendo principalmente a la evolución de los índices de precios de consumo producida desde la fecha de adquisición de los elementos patrimoniales y a la estimada para el ejercicio de su transmisión.

El artículo 2, por su parte, recoge los coeficientes a aplicar en el ejercicio 2021 para determinar la depreciación monetaria deducible de la renta positiva obtenida en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material, del intangible y de inversiones inmobiliarias, a que se refiere el artículo 40.9 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades.

DECRETO FORAL 34/2020, de 22 de diciembre, de modificación del Decreto Foral 25/2016, de 29 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de suministro de información acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua (BOG 28/12/2020 (PROC))

DECRETO FORAL 1/2021, de 19 de enero, por el que se aprueban los porcentajes de retención a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas aplicables a los rendimientos del trabajo en 2021 (BOG 21/01/2021 (IRPF))

El Decreto Foral-Norma 11/2020, de 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola del COVID-19, establece la prórroga de gran parte de las medidas contenidas básicamente en los Decretos Forales-Norma 2/2020, de 5 de mayo, sobre medidas complementarias de carácter tributario como consecuencia de la crisis sanitaria del COVID-19, y 5/2020, de 26 de mayo, sobre medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria del COVID-19, e introduce otras medidas adicionales con carácter de urgencia.

En relación con estas últimas y en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, con la pretensión fundamental de no penalizar la tributación de los y las contribuyentes que hayan visto afectada su situación laboral como consecuencia de la pandemia, para los periodos impositivos 2020 y 2021 se introducen determinados ajustes en relación con la obligación de autoliquidar, de manera que se ha elevado de 12.000 a 14.000 euros el límite establecido para la obtención de rendimientos brutos de trabajo por debajo del cual no existe obligación de autoliquidar.

Este cambio normativo exige la adaptación para 2021 de la tabla de porcentajes de retención aplicable a los rendimientos del trabajo personal, de forma que los mismos se ajusten a los nuevos límites que determinan la obligación de autoliquidar en dicho ejercicio, pasando el importe a partir del cual, en su caso, existe obligación de practicar retención de 11.860,01 euros de rendimiento anual a 14.000,01 euros.

Cabe destacar que existe un mayor número de mujeres en dicho tramo de rendimientos del trabajo, por lo que la exoneración de la obligación de retener e ingresar a cuenta prevista en este decreto foral afecta a más mujeres que a hombres, motivo por el cual tiene un impacto de género positivo.

Por lo expuesto, el presente decreto foral tiene por objeto aprobar la nueva tabla de retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas aplicable a los rendimientos del trabajo en el ejercicio fiscal 2021.

DECRETO FORAL 2/2021, de 19 de enero, por el que se nombra directora general de Hacienda (BOG 21/01/2021)

DECRETO FORAL 4/2021, de 23 de febrero, de modificación del Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales (BOG 24/02/2021(PROC))

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.

Dicha obligación de información se establece con dos fines fundamentales. Por un lado, la obtención de información en un contexto internacional de intensificación de la transparencia informativa, en aras de poner freno a la elusión y la evasión fiscal. Por otro lado, la consecución de un efecto disuasorio respecto de la realización de mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva.

El presente decreto foral modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, aprobado por el Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre, con el objeto de completar la trasposición llevada a cabo en las disposiciones adicionales decimoséptima y decimooctava de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

DECRETO FORAL 7/2021, de 8 junio, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para 2021 en el ámbito de los fines de interés general (BOG 09/06/2021 (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 2021 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 9/2021, de 13 de julio, por el que se modifican el Reglamento que regula las obligaciones de facturación y el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales (BOG 14/07/2021 (PROC))

Este decreto foral introduce modificaciones en el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, aprobado por el Decreto Foral 8/2013, de 26 de febrero, y en el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, aprobado por el Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre.

Por lo que al Reglamento que regula las obligaciones de facturación se refiere, la incorporación a nuestro ordenamiento interno de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, y de la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes, concluye la regulación del comercio electrónico en el ámbito del IVA y establece las reglas de tributación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, generalmente contratados por internet y otros medios electrónicos por personas consumidoras finales comunitarias, son enviados o prestados por las empresarias y los empresarios o las y los profesionales desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero. Estas operaciones quedan suje-

tas al IVA en el Estado miembro de llegada de la mercancía o de establecimiento de la persona o entidad destinataria, por lo que afianzan la generalización del principio de tributación en destino en las operaciones transfronterizas en el IVA. Por otra parte, la gestión tributaria del comercio electrónico en el IVA se sustenta en la ampliación de los regímenes especiales de ventanilla única que pasan a ser el procedimiento específico previsto por la ley para la gestión y recaudación del IVA devengado por estas operaciones a nivel comunitario. La nueva regulación del comercio electrónico en el IVA involucra también, por primera vez, a los titulares de las interfaces digitales que facilitan el comercio electrónico, que se convierten en colaboradores de la propia recaudación, gestión y control del impuesto.

Ello supone la necesidad de ajustar a la nueva regulación del comercio electrónico en el IVA los supuestos en los que la obligación de expedir factura debe ajustarse, precisamente, a las normas contenidas en el artículo 2 de dicho reglamento.

Además, se corrige una referencia de este mismo artículo 2 que había quedado desfasada en relación con la vigente Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Asimismo, la transposición de las directivas antes indicadas, cuyas normas son de aplicación desde el 1 de julio de 2021, ha incluido importantes modificaciones en el ámbito de la tributación tanto de las entregas de bienes que, adquiridos por personas consumidoras finales, generalmente a través de internet y plataformas digitales, son enviados por el proveedor desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero, como de las prestaciones de servicios efectuadas a favor de personas consumidoras finales por empresarias no establecidas y empresarios no establecidos en el Estado miembro donde, conforme a las reglas de localización del hecho imponible, quedan sujetas a IVA.

No obstante, para reducir las cargas administrativas y tributarias para las microempresas establecidas en un único Estado miembro que realizan entregas de bienes y prestan servicios a personas

consumidoras finales establecidas en otros Estados miembros, de forma ocasional, se ha establecido un umbral común a escala comunitaria de hasta 10.000 euros anuales que permite que mientras no se rebase dicho importe las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y los prestados por vía electrónica, estarán sujetas al IVA del Estado miembro de establecimiento del proveedor. En todo caso, las empresarias y los empresarios o las y los profesionales podrán optar por la tributación en el Estado miembro de consumo de estas operaciones, aunque no hayan superado dicho umbral, siendo objeto de regulación en el reglamento del impuesto el desarrollo de las condiciones y consecuencias de su ejercicio.

Como consecuencia de lo anterior, se modifica el Reglamento que desarrolla las obligaciones formales, en materia de censos tributarios, para incorporar de forma expresa la opción y la revocación de la opción por la tributación en el Estado miembro de destino para aquellas microempresas, que establecidas en un único Estado miembro, no hayan rebasado el umbral común a escala comunitaria de 10.000 euros anuales de ventas a distancia intracomunitarias de bienes y prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y los prestados por vía electrónica a personas consumidoras finales en Estados miembros donde no estén establecidas.

ORDEN FORAL 466/2020, de 30 de noviembre, por la que se modifican para el último trimestre de 2020 y el primero de 2021 los plazos de autoliquidación de las cuotas fijas aplicables en los juegos mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos (BOG 1/12/2020)

ORDEN FORAL 1784/2020, de 27 de noviembre, por la que se determina la ubicación de la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa (BOG 02/12/2020)

ORDEN FORAL 459/2020, de 26 de noviembre, que revoca la delegación conferida al Director General de Hacienda mediante Orden Foral 661/2018, de 28 de diciembre (BOG 07/12/2020)

ORDEN FORAL 487/2020 de 14 de diciembre, por la que se aprueba el modelo CBK «deducción por compensación de pérdidas en actividades económicas» del impuesto sobre la renta de las personas físicas, así como la forma y plazo de su presentación (BOG 22/12/2020)

ORDEN FORAL 521/2020, de 23 de diciembre, por la que se regulan las especificaciones técnicas y funcionales del software TicketBAI y la declaración de alta en el Registro de Software TicketBAI (BOG 24/12/2020 (GT))

Con la aprobación de la Norma Foral 3/2020, de 6 de noviembre, por la que se establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas para evitar el fraude fiscal, mediante la modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determina 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 permitirá el control de la tributación de las personas físicas que desarrollan actividades económicas y de las personas jurídicas, con independencia de su tamaño o volumen.

A lo largo del articulado de la citada Norma Foral se remiten diversas cuestiones a un posterior desarrollo reglamentario de su contenido, tarea que se lleva a cabo mediante la aprobación del Decreto Foral 32/2020, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrolla la obligación TicketBAI.

En cuanto al mencionado reglamento, en el mismo se establece que las especificaciones técnicas y funcionales que deberá cumplir el software TicketBAI se aprobarán por orden foral del diputado o de la diputada del Departamento 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 TicketBAI, cuyo contenido se establece en

cinco anexos adjuntos a la misma, a saber: los anexos I y II especifican la estructura y validaciones del fichero de alta y de anulación TicketBAI, respectivamente; el anexo III incluye las especificaciones de la firma electrónica de los ficheros TicketBAI; el anexo IV establece las especificaciones técnicas y funcionales y los requisitos del envío de los ficheros TicketBAI; y, por último, el anexo V determina las especificaciones del código identificativo y del código QR incluidos en las facturas o justificantes de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios.

La sección segunda establece el contenido y la forma de presentación de la declaración de alta en el Registro TicketBAI, que se realizará a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa, mediante la cumplimentación del formulario que se ponga a su disposición a estos efectos.

Por otro lado, la disposición adicional única establece la obligación de relacionarse con la Administración tributaria por medios electrónicos en todos los trámites y comunicaciones relacionados con el cumplimiento de la obligación TicketBAI.

Finalmente, se establece la entrada en vigor de la orden foral el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa, con efectos a partir del 1 de enero de 2022, sin perjuicio de que resulte de aplicación para quienes opten por cumplir la obligación TicketBAI voluntariamente a partir del 1 de enero de 2021.

ORDEN FORAL 523/2020, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los términos de la colaboración social en el envío de los ficheros TicketBAI generados con motivo del cumplimiento de la obligación TicketBAI (BOG 24/12/2020 (GT))

La Norma Foral 3/2020, de 6 de noviembre, por la que se establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas para evitar el fraude fiscal, establece 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.

Dicho sistema supone un avance cualitativo en la implementación de la estrategia de control de la tributación de todas las personas o entidades que desarrollan actividades económicas, con independencia de su tamaño o volumen de operaciones, mediante la obligatoriedad del uso de nuevos instrumentos tecnológicos en los sistemas de facturación, así como la remisión a la Diputación Foral de Gipuzkoa de la información generada con motivo de la utilización de dichos instrumentos tecnológicos.

La Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en el apartado 1 del artículo 89, establece que las personas o entidades interesadas podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen; y, en el apartado 2, dispone que la administración tributaria podrá señalar los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 14 del Reglamento por el que se desarrolla la obligación TicketBAI, aprobado por el Decreto Foral 32/2020, de 22 de diciembre, dispone que el diputado o la diputada foral del Departamento de Hacienda y Finanzas podrá habilitar instrumentos de colaboración social para realizar el envío de los ficheros TicketBAI, de acuerdo con lo establecido en el artículo 89 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

ORDEN FORAL 524/2020, de 23 de diciembre, por la que se aprueba la interpretación sobre la consideración como entidades en atribución de rentas de determinadas entidades constituidas en el extranjero (BOG 13/1/2021 (GT))

El artículo 53 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de

enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, establece que tienen la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas. En este mismo sentido se manifiesta, igualmente, el artículo 37 de la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Por su parte, el artículo 11 de la precitada Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, señala que deben tributar en el citado régimen de atribución de rentas las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades a las que se refiere el artículo 35.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, es decir, las demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición. Sin embargo, este régimen de atribución de rentas no resulta aplicable a las sociedades agrarias de transformación.

En estos mismos términos se manifiesta el artículo 10 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

De donde se deduce que nuestro ordenamiento establece una definición abierta de lo que debe entenderse por entidades sometidas al régimen de atribución de rentas en Gipuzkoa, e incluye las siguientes:

- Las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica.
- Las herencias yacentes.
- Las comunidades de bienes.
- Cualquier entidad carente de personalidad jurídica que constituya una unidad económica

o un patrimonio separado susceptible de imposición.

— Las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

Consecuentemente, la principal dificultad que existe a la hora de abordar la cuestión de si una entidad constituida en el extranjero debe ser considerada como una entidad en atribución de rentas radica en la exigencia de que ha de tener una naturaleza jurídica idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas conforme a las leyes españolas, ya que éstas no tienen una naturaleza jurídica común.

Por otra parte, hay que tener en cuenta los cambios producidos en los Comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE (MCOCDE, versión de 2017), mediante los que se incorporan al citado Modelo de Convenio los principios expuestos en el informe de 1999 del Comité de Asuntos Fiscales de esa organización, titulado «La aplicación del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE a las sociedades de personas», para aclarar la aplicación del mismo a las «entidades transparentes a efectos fiscales».

Adicionalmente, el Informe Final sobre la Acción 2 del Proyecto BEPS de la OCDE recomienda imputar a los socios de las sociedades transparentes en su jurisdicción las rentas que obtengan estas últimas, como medida para neutralizar determinadas asimetrías híbridas, que también se encuentran abordadas en la Directiva 2017/952, de 29 de mayo, del Consejo, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164, en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

Como consecuencia de todo lo anterior, resulta conveniente aclarar cuándo una entidad constituida en el extranjero debe ser considerada como una entidad en régimen de atribución de rentas a los efectos de la normativa guipuzcoana, al entenderse que su naturaleza jurídica

es idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas con arreglo a las leyes españolas. De este modo se pretende establecer un marco interpretativo claro y preciso, que evite tanto la aplicación de regímenes tributarios diferentes sobre las mismas entidades en los distintos países en los que operen, como distorsiones en la competencia, o situaciones de doble imposición o de ausencia de imposición, favoreciendo, al mismo tiempo, el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias para reducir el riesgo de elusión fiscal y la minoración de los costes indirectos derivados de la eventual presentación y contestación de consultas sobre cada una de dichas entidades.

Teniendo en cuenta que no existe una naturaleza jurídica común a todas las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas conforme a las leyes españolas, que existen entidades constituidas con arreglo a dichas leyes que comparten naturaleza jurídica con algunas de ellas pero que no están sujetas al citado régimen de atribución, y que las características jurídicas de las entidades constituidas en el extranjero pueden coincidir solo parcialmente con las de las entidades en atribución de rentas constituidas conforme a las leyes españolas, de cara a la calificación de las referidas entidades constituidas en el extranjero como entidades en atribución de rentas deberá atenderse a las características definitorias del régimen fiscal al que estén sujetas en origen, para compararlo con las características definitorias del régimen de atribución de rentas regulado en la normativa guipuzcoana.

Así, a todos estos efectos, el artículo 11 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y el artículo 10 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, indican que las entidades en régimen de atribución de rentas no se encuentran sujetas al citado Impuesto sobre Sociedades. A lo que los artículos 53 y 54 de la citada Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, añaden que las rentas correspondientes a estas entidades se atribuyen a sus socios o socias, herederos o herederas, co-

muneros o comuneras o partícipes, y que las mismas mantienen la naturaleza derivada de la actividad o fuente de la que procedan para cada uno de ellos o ellas.

Consecuentemente, las notas características del régimen de atribución de rentas en Gipuzkoa son las siguientes:

- a) No sometimiento de las rentas a nivel de las entidades. Las entidades no ostentan la condición de contribuyentes del impuesto sobre sociedades. De modo que, aun cuando se trata de entidades susceptibles de imposición por su propia configuración, el legislador ha decidido someterlas al régimen especial de atribución de rentas, configurándolas como lo que, en terminología internacional, se conoce como «entidades fiscalmente transparentes».
- b) Atribución de las rentas que obtienen a sus socios o socias, miembros o partícipes, quienes han de tributar personalmente por ellas, como si las hubieran obtenido directamente, con independencia de que dichas rentas sean distribuidas, o no.
- c) Mantenimiento de la calificación de las rentas atribuidas, las cuales conservan en sede de los socios o de las socias miembros o partícipes la misma calificación que tienen para ellos o ellas cuando son obtenidas por la entidad en cuestión. De forma que se mantiene la calificación de la actividad o fuente de la que procedan las rentas para cada partícipe, sin tener en cuenta la existencia de la propia entidad.

En este sentido, el régimen de atribución de rentas de Gipuzkoa es coherente con lo dispuesto en el MCOEDE, en cuyos comentarios se señala (párrafo 9 de los comentarios al artículo 1) que, por «transparencia fiscal» debe entenderse las situaciones en las que, conforme a la legislación interna de un Estado contratante, la renta de la entidad no se somete a imposición a nivel de la misma, sino al de las personas que participan en ella, no viéndose afectada la naturaleza, la fuente y la fecha de devengo a efectos fiscales de la citada renta, por el hecho de que sea percibida a través de una entidad u otro instrumento.

En consideración a todo lo anterior, la presente orden foral aprueba las reglas de interpretación sobre la consideración como entidades en atribución de rentas de determinadas entidades constituidas en el extranjero.

ORDEN FORAL 499/2020 de 18 de diciembre por la que se modifica la Orden Foral 553/2017, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 «Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo y de actividades económicas y premios. Resumen anual», y las formas y plazos de presentación (BOG 30/12/2020)

ORDEN FORAL 527/2020 de 28 de diciembre por la que se modifica la Orden Foral 27/2018, de 21 de enero, por la que se aprueba el modelo 198 «Declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios», y sus formas de presentación (BOG 31/12/2020)

ORDEN FORAL 528/2020 de 28 de diciembre por la que se modifican la Orden Foral 677/2014, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 180 y las formas y plazos de presentación, y la Orden Foral 556/2017, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 187, y sus formas de presentación (BOG 31/12/2020)

ORDEN FORAL 529/2020 de 29 de diciembre por la que se aprueba el modelo 231 «Declaración de información país por país» (BOG 31/12/2020)

ORDEN FORAL 530/2020 de 29 de diciembre por la que se aprueba el modelo 289 «Declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua» (BOG 31/12/2020)

ORDEN FORAL 524/2020, de 23 de diciembre, por la que se aprueba la interpretación sobre la consideración como entidades en atribución de rentas de determinadas entidades constituidas en el extranjero (BOG 13/01/2021)

ORDEN FORAL 1/2021 de 6 de enero por la que se modifica la Orden Foral 467/2017, de 7 de noviembre, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la

llevarna de los libros registro del impuesto sobre el valor añadido a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa (BOG 13/01/2021 (IVA, GT))

La Orden Foral 467/2017, de 7 de noviembre, regula las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del impuesto sobre el valor añadido a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Dicha orden foral se dictó al amparo de lo dispuesto en el Decreto Foral 15/2017, de 27 de junio, por el que se modifican el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales y el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, que incorporó para determinados contribuyentes del impuesto sobre el valor añadido, la obligación en el Territorio Histórico de Gipuzkoa de llevar a partir del 1 de enero de 2018, los libros registro correspondientes a dicho impuesto a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación.

Dicha orden foral fue objeto de modificación por la Orden Foral 2018/324 del 18 de junio, para introducir nuevos campos y mejoras de carácter técnico y formal.

El Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales, introdujo modificaciones en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, con la finalidad de proceder a la incorporación al ordenamiento interno de la Directiva (UE) 2018/1910, del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, 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 en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros.

En virtud del citado Real Decreto-ley, se incorporó en el impuesto sobre el valor añadido las reglas armonizadas de tributación de los denominados acuerdos de venta de bienes en consignación. Esto es, los acuerdos celebrados entre empresarios o profesionales para la venta transfronteriza de mercancías, en las que un empresario (proveedor), o un tercero en su nombre y por su cuenta, envía bienes desde un Estado miembro a otro, dentro de la Unión Europea, para que queden almacenados en el Estado miembro de destino a disposición de otro empresario o profesional (cliente), que puede adquirirlos en un momento posterior a su llegada.

Con el objetivo de simplificar estas operaciones y reducir las cargas administrativas de los empresarios y profesionales que realizan aquellas, la nueva regulación establece que las entregas de bienes efectuadas en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consignación darán lugar a una entrega intracomunitaria de bienes exenta en el Estado miembro de partida efectuada por el proveedor, y a una adquisición intracomunitaria de bienes en el Estado miembro de llegada de los bienes efectuada por el cliente, cumplidos determinados requisitos.

Entre los requisitos, se establece la obligación de que los empresarios y profesionales que participan en los acuerdos de ventas de bienes en consignación, incluido en su caso el empresario o profesional que sustituya a aquel al que inicialmente estaban destinados los bienes, anoten dentro del libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias el envío o recepción de los bienes comprendidos en un acuerdo de ventas de bienes en consignación. Esta obligación registral se configura no únicamente como un requisito formal sino como un requisito sustantivo, puesto que su cumplimiento será necesario para la aplicación de la simplificación. En este sentido, el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, ha modificado el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 para regular de forma armonizada el registro de estas operaciones.

Con el objeto de hacer posible lo expuesto anteriormente, esta orden foral aprueba las especificaciones funcionales de los elementos integrantes de los mensajes XML de alta y modificación de los registros del libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

Por otra parte, además de introducir mejoras de carácter técnico en las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del impuesto sobre el valor añadido, como son la incorporación en relación con las facturas recibidas de una marca para identificar, con carácter opcional, las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes de inversión, o la inclusión de campos necesarios para que, en caso de que el contribuyente decida deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado en un periodo posterior al de registro, pueda, con carácter opcional indicarlo, así como el ejercicio y periodo en que ejercerá el derecho a deducir, la presente orden foral establece que aquellas entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre propiedad horizontal y las entidades o establecimientos privados de carácter social a que se refiere el artículo 20.Tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que estén incluidas en el suministro inmediato de información, deberán informar de las adquisiciones de bienes o servicios al margen de cualquier actividad empresarial o profesional en los mismos términos que las mismas entidades deben informar en la declaración informativa anual sobre operaciones con terceras personas, modelo 347, cuando no están incluidas en el Suministro Inmediato de Información.

ORDEN FORAL 15/2021 de 14 de enero por la que se aprueba la bonificación de las cuotas fijas correspondientes a la liquidación del cuarto trimestre de 2020 aplicable en el tributo sobre el juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos (BOG 21/01/2021)

ORDEN FORAL 22/2021 de 19 de enero por la que se modifica la Orden Foral 126/2020, de 18 de marzo, por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y ló-

gicos y el lugar, forma y plazo de presentación (BOG 26/01/2021)

ORDEN FORAL 18/2021 de 18 de enero por la que se modifica la Orden Foral 530/2020, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 289 «Declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua» (BOG 28/01/2021)

ORDEN FORAL 19/2021 de 18 de enero por la que se modifica la Orden Foral 91/2020, de 5 de marzo, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas (BOG 28/01/2021)

ORDEN FORAL 12/2021 de 13 de enero por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables en la gestión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto especial sobre determinados medios de transporte e impuesto sobre el patrimonio (BOG 01/02/2021)

ORDEN FORAL 29/2021 de 29 de enero por la que se aprueban los modelos 670, 671 y 672 de autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones (BOG 04/02/2021)

ORDEN FORAL 53/2021 de 8 de febrero por la que se modifica la Orden Foral 521/2020, de 23 de diciembre, por la que se regulan las especificaciones técnicas y funcionales del software TicketBAI y la declaración de alta en el Registro de Software TicketBAI (BOG 23/02/2021)

ORDEN FORAL 149/2021 de 18 de marzo por la que se aprueba la bonificación de las cuotas fijas aplicable en el tributo sobre el juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos (BOG 24/03/2021 (TJ))

El artículo 4 del Decreto Foral-Norma 2/2020, de 5 de mayo, sobre medidas complementarias de carácter tributario como consecuencia de la crisis sanitaria del Covid-19, estableció determinadas bonificaciones en las cuotas fijas del tributo sobre el juego mediante la explotación de

máquinas o aparatos automáticos, previstas en el artículo 12 de la Norma Foral 1/2005, de 1 de febrero, por la que se regula el Tributo sobre el Juego en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Así, por lo que a la parte de la cuota correspondiente a la liquidación del primer trimestre de 2020 se refiere, determinó una bonificación del 15 por 100, mientras que para la parte de la cuota correspondiente a la liquidación del segundo trimestre de 2020 estableció una bonificación del 100 por 100.

Posteriormente, y en uso de la habilitación normativa otorgada en el apartado 3 de la disposición final primera del citado Decreto Foral-Norma 2/2020, el diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas aprobó la Orden Foral 15/2021, de 14 de enero de 2021, con objeto de establecer una bonificación del 70 por 100 en la referida cuota fija del tributo sobre el juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, correspondiente a la liquidación del cuarto trimestre de 2020.

Por otro lado, el Decreto 84/2020, de 30 de junio, de medidas urgentes en el sector de juego para hacer frente al impacto de la Covid-19 abordó la suspensión temporal de la efectividad de los permisos de explotación de máquinas hasta el 30 de septiembre de 2020, pudiendo, no obstante, la persona titular del permiso o firmante de un boletín de emplazamiento levantar la suspensión antes del plazo previsto en caso de desaparición de la causa de fuerza mayor que motivó la suspensión. Este plazo fue prorrogado por un trimestre más en virtud de la Resolución de 25 de septiembre de 2020 del Director de Juego y Espectáculos.

El análisis de la situación actual, que avala la necesidad de mantener medidas extraordinarias que ayuden al sector económico del juego a superar la crisis generada por la Covid-19, deriva en la aprobación del Decreto 108/2021, de 16 de marzo, de continuidad de las medidas, en el sector del juego, para hacer frente al impacto de la Covid-19, cuyo artículo 1 establece que aquellos permisos de explotación de máquinas

de juego que se encuentren suspendidos a 31 de diciembre de 2020 continuarán en situación de suspensión hasta el 30 de junio de 2021, y habilita a la Autoridad Reguladora de Juego, en caso de persistir la situación extraordinaria generada por la pandemia de la Covid-19, a prorrogar mediante Resolución la situación de suspensión de los permisos por el período que considere necesario, pudiendo hacer sucesivas prórrogas hasta el 31 de diciembre de 2021.

Lo anterior, además de las medidas restrictivas adoptadas en el ámbito de la actual declaración del estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2, declarado por el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, prorrogado inicialmente hasta el 9 de mayo de 2021 por el Real Decreto 956/2020, de 3 de noviembre, que afectan directamente al funcionamiento de los establecimientos de hostelería y restauración, que han continuado durante los primeros meses de 2021, y que se mantienen, si bien adecuadas a la situación epidemiológica actual, con la reciente aprobación del Decreto 13/2021, de 6 de marzo, del Lehendakari, de primera refundición en 2021 en un único texto y actualización de 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, justifican la aplicación de una bonificación en la cuota fija del tributo.

En consecuencia, la presente orden foral tiene por objeto establecer una bonificación en la cuota fija del tributo sobre el juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, que se calculará en función de los días que el permiso de explotación de la máquina o aparato automático se encuentre suspendido.

ORDEN FORAL 150/2021 de 18 de marzo por la que se modifican los plazos de presentación e ingreso de los modelos 044 y 44D correspondientes al Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos y al Recargo que recae sobre el mismo (BOG 24/03/2021)

ORDEN FORAL 153/2021 de 23 de marzo por la que se aprueban los modelos de autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre el patrimonio correspondientes al período impositivo 2020, así como las formas, plazos y lugares de presentación e ingreso (BOG 29/03/2021)

ORDEN FORAL 281/2021 de 22 de mayo por la que se aprueban el modelo 234 de «Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal», el modelo 235 de «Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables» y el modelo 236 de «Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal», así como sus plazos y formas de presentación (BOG 01/06/2021)

ORDEN FORAL 289/2021 de 25 de mayo por la que se aprueban los modelos de comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración (BOG 01/06/2021)

ORDEN FORAL 362/2021 de 14 de junio por la que se aprueban los modelos 200, 220, 20G y 22G de presentación de las autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, para los períodos impositivos iniciados en 2020, así como la forma, lugar y plazo de presentación e ingreso (BOG 18/06/2021)

ORDEN FORAL 376/2021 de 21 de junio por la que se determina la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros de la relación comprensiva de los deudores a la Hacienda Foral de Gipuzkoa por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 92 ter de la Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG 25/06/2021)

ORDEN FORAL 381/2021 de 23 de junio por la que se autoriza la no compensación de deudas

aplazadas o fraccionadas, con las ayudas que otorgue el Departamento de Promoción Económica, Turismo y Medio Rural en el programa para el sostenimiento del sector turístico guipuzcoano por la crisis originada por el COVID-19, aprobado por acuerdo de Consejo de Gobierno Foral de 18 de mayo de 2021 (BOG 06/07/2021)

ORDEN FORAL 410/2021, de 14 de julio, por la que se modifica la Orden Foral 679/2014, de 23 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 036 de declaración censal que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios y el modelo de tarjeta acreditativa del número de identificación fiscal (BOG 15/07/2021 (GT))

La Orden Foral 679/2014, de 23 de diciembre, aprobó el modelo 036 de declaración censal que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios y el modelo de tarjeta acreditativa del número de identificación fiscal.

Posteriormente, las Órdenes Forales 416/2017, de 2 de octubre y 512/2019, de 7 de noviembre, modificaron el citado modelo 036 para adecuarlo a diversas modificaciones normativas introducidas en el reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales y en el reglamento que regula las obligaciones de facturación, que incidían en el contenido del mismo.

La presente orden foral tiene por objeto introducir en el modelo 036 «Declaración censal» las modificaciones necesarias para su adaptación a los cambios introducidos en la normativa del impuesto sobre el valor añadido por la transposición de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, y la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposicio-

nes relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes.

Para ello, esta orden foral incorpora al modelo 036 tanto el ejercicio de la opción por la no sujeción al impuesto sobre el valor añadido de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68.Cuatro y de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70.Uno.8.º, como la comunicación de la sujeción de las entregas de bienes a que se refieren el artículo 68.Tres.a) y Cinco y de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70.Uno.4.ºa), todos ellos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, esta orden foral tiene por objeto incorporar al modelo 036 dos modificaciones de carácter técnico. La primera para introducir una casilla para informar de la situación del inmueble en cuanto a su referencia catastral (inmuebles con referencia catastral en territorio común, con referencia catastral en el País Vasco o en la Comunidad Foral de Navarra, inmuebles sin dicha referencia asignada por la Dirección General del Catastro, o inmuebles situados en el extranjero). La segunda con el objeto de introducir la fecha de constitución y la fecha de inscripción en el Registro Mercantil entre los datos a facilitar respecto de los establecimientos permanentes de personas jurídicas o entidades no residentes.

ORDEN FORAL 411/2021, de 14 de julio, por la que se aprueba el modelo 035 «Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas interiores de bienes» y se determinan la forma y el procedimiento de presentación (BOG 15/07/2021 (GT))

La presente orden foral tiene por objeto la aprobación del modelo 035 «Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o

determinadas entregas interiores de bienes» en desarrollo de las modificaciones introducidas en la normativa del impuesto sobre el valor añadido por la transposición de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, y la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas interiores de bienes.

La transposición de las directivas anteriores, cuyas normas son de aplicación desde el 1 de julio de 2021, ha incluido importantes modificaciones en el ámbito de la tributación de las entregas de bienes que, adquiridos por consumidores finales, generalmente a través de internet y plataformas digitales, son enviados por el proveedor desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero, y las prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios no establecidos en el Estado miembro donde, conforme a las reglas de localización del hecho imponible, quedan sujetas a IVA.

No obstante, para las microempresas establecidas en un único Estado miembro que realizan entregas a otro Estado miembro o prestan determinados servicios a consumidores finales establecidos en otros Estados miembros, de forma ocasional, se ha establecido un umbral común a escala comunitaria de hasta 10.000 euros anuales que permite que mientras no se rebasa dicho importe las referidas entregas de bienes y prestaciones de servicios estarán sujetas al IVA del Estado miembro de establecimiento del proveedor. En todo caso, dichos empresarios o profesionales podrán optar por la tributación en el Estado miembro de consumo de estas operaciones, aunque no hayan superado dicho umbral.

Por otra parte, para reducir las cargas administrativas y facilitar la recaudación del impuesto, se han introducido en la Ley del Impuesto sobre

el Valor Añadido nuevos regímenes especiales de ventanilla única a los que pueden opcionalmente acogerse los empresarios y profesionales, generalmente no establecidos en el Estado miembro donde quedan sujetas las operaciones para la declaración y liquidación del IVA devengado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales establecidos en la Comunidad.

Así, se incluye un nuevo régimen especial, denominado «Régimen de la Unión», aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes imputadas a los titulares de interfaces digitales que faciliten la entrega de estos bienes por parte de un proveedor no establecido en la Comunidad al consumidor final.

Asimismo, se establece un nuevo régimen especial, «Régimen de importación», aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros al que podrán acogerse, directamente o a través de un intermediario establecido en la Comunidad, en determinadas condiciones, los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, a excepción de los productos que sean objeto de impuestos especiales.

Estos regímenes especiales de ventanilla única van a permitir, mediante una única autoliquidación presentada por vía electrónica ante la Administración tributaria del Estado miembro por el que haya optado o sea de aplicación (Estado miembro de identificación), que el empresario o profesional pueda ingresar el IVA devengado por todas sus operaciones efectuadas en la Comunidad (Estados miembros de consumo) por cada trimestre o mes natural a las que se aplica, en cada caso, el régimen especial.

Para posibilitar la implementación de los regíme-

nes anteriores se aprueba el modelo 035 para la declaración de inicio, modificación o cese de las operaciones comprendidas en los nuevos regímenes especiales previstos en la normativa del impuesto sobre el valor añadido.

ORDEN FORAL 421/2021, de 20 de julio, por la que se aprueban los modelos 300, 320, 322 y 330 del impuesto sobre el valor añadido y se modifican las especificaciones técnicas del suministro electrónico de los registros de facturación (BOG 26/07/2021)

ORDEN FORAL 420/2021, de 20 de julio, por la que se aprueba el modelo 369 «Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes» y se determina la forma y el procedimiento de presentación (BOG 26/07/2021)

Convenios para la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y del Impuesto sobre Actividades Económicas entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y los Ayuntamientos guipuzcoanos. (BOG 26/01/2021)

Convenios de colaboración entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y las entidades locales del territorio histórico para la recaudación en ejecutiva de los ingresos de derecho público propios de éstas (BOG 26/01/2021)

Convenio de colaboración entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y el Consorcio de Residuos de Gipuzkoa para la recaudación en ejecutiva de los ingresos de derecho público propios de éste (BOG 17/05/2021)

Convenio de colaboración social para la presentación y pago de declaraciones tributarias puntuales entre el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Federación Española de Asociaciones Profesionales de Técnicos Tributarios y Asesores Fiscales (FETIAF) (BOG 15/06/2021)

Convenio de Colaboración Social para la presentación y pago de declaraciones tributarias puntuales entre el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa y el Colegio Oficial de Graduados Sociales de Gipuzkoa (BOG 18/06/2021)

Convenio de colaboración social para la presentación y pago de declaraciones tributarias puntuales entre el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa y el Colegio Vasco de Economistas (BOG 09/07/2021)

Convenio de colaboración social para la presentación y pago de declaraciones tributarias puntuales entre el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa y el Ilustre Colegio de Abogados de Madrid (BOG 15/07/2021)

Convenio de colaboración social para la presentación y pago de declaraciones tributarias puntuales entre el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa y el Ilustre Colegio de la Abogacía de Gipuzkoa (BOG 26/07/2021)

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA**INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (ENERO –JUNIO 2021)**

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

1. INTRODUCCIÓN

- 1.1. Presidencia de Portugal: 1 ene – 30 jun 2021

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: Acuerdo sobre un impuesto de sociedades a nivel mundial
- 2.4. Directiva sobre la Publicación de Información Desglosada por País (PIDP)
- 2.5. Futuras iniciativas de la Comisión Europea
- 2.6. Recomendación sobre el tratamiento nacional de las pérdidas incurridas durante la crisis de la COVID-19

3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- 3.1. Sistema definitivo del IVA
- 3.2. Reforma de los tipos de IVA
- 3.3. Nuevo comité de comitología: Comité del IVA
- 3.4. IVA de «compra y donación»
- 3.5. Otras iniciativas en el ámbito del IVA: evaluación y revisión del régimen especial de las agencias de viajes
- 3.6. Nuevas normas sobre el IVA en el comercio electrónico

4. IMPUESTOS ESPECIALES

- 4.1. Impuestos especiales por lo que se refiere a los registros electrónicos
- 4.2. Paquete legislativo "Fit for 55"

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

- 6.1. Modificación de la Directiva de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad en relación con el intercambio de los datos facilitados por los operadores de plataformas digitales (DAC 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

8. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE

- 8.1. Sentencias del Tribunal de Justicia y del Tribunal General

9. INFORMES Y PUBLICACIONES

- 9.1. Impuestos a los servicios digitales
- 9.2. Informe anual 2021 de la Comisión sobre fiscalidad
- 9.3. Informe sobre la recaudación del déficit fiscal de las multinacionales
- 9.4. 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 Portugal: 1 enero – 30 junio 2021

Portugal ha ejercido la Presidencia rotatoria del Consejo de la UE desde el 1 de enero hasta el 30 de junio de 2021, y ha trabajado por alcanzar

los objetivos marcados en las prioridades de su programa de trabajo², centrándose en reforzar la resiliencia de Europa y la confianza de los ciudadanos en el modelo social europeo.

En el ámbito de los asuntos económicos y financieros, las prioridades se han centrado en tres ámbitos principales:

-Relanzar la economía en Europa, en que la principal prioridad de la Presidencia ha sido la aplicación del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia. También ha desempeñado un papel activo en la adaptación del Semestre Europeo a la recuperación y en el avance de las iniciativas relacionadas con los préstamos dudosos.

-Reforzar la unión económica y monetaria, en la que la Presidencia ha impulsado los debates sobre las iniciativas relativas a la unión bancaria, en particular la creación de un sistema europeo de garantía de depósitos, y sobre la profundización de la unión de los mercados de capitales. Además, ha trabajado las modificaciones de la Directiva y el Reglamento sobre requisitos de capital, así como las propuestas legislativas sobre la prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo.

-Hacer frente a los nuevos retos, incluidas las transiciones ecológica y digital, en que la atención se ha centrado en avanzar el paquete de financiación digital, trabajar en una estrategia renovada de finanzas sostenibles y seguir trabajando en los retos fiscales relacionados con la economía digital. La Presidencia también ha iniciado los debates sobre la introducción de nuevos recursos propios y el seguimiento del plan de acción sobre la Unión Aduanera.

En el ámbito particular de la fiscalidad, tal y como se recoge en el informe del Consejo de ministros de la UE de asuntos económicos y financieros (ECOFIN) al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales, de 21 de junio³, la Presiden-

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

² <https://www.2021portugal.eu/media/rohpsiaq/portuguese-presidency-en.pdf>

³ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9970-2021-INIT/es/pdf>

cia portuguesa siguió trabajando en una serie de expedientes importantes sobre los desafíos que plantea la digitalización de la economía, el futuro de los tipos del IVA y de los impuestos especiales y las actualizaciones de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales. Asimismo, en lo que respecta a la fiscalidad verde, y en línea con el Acuerdo de París, la Presidencia abogó por una política fiscal que estuviese alineada con el objetivo de descarbonización, facilitando la transición a una economía competitiva y neutra en carbono. Igualmente, la Presidencia buscó crear las condiciones para llegar a un acuerdo político sobre las modificaciones a la Directiva 2011/16/UE del Consejo en relación con el intercambio de los datos facilitados por los operadores de plataformas digitales y la mejora de las disposiciones sobre cooperación administrativa (DCA 7).

2. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

2.1. Una base imponible común del impuesto sobre sociedades

En 2016, la Comisión Europea reactivó la reforma del impuesto de sociedades para la UE y presentó dos propuestas legislativas para trabajar en dos fases: la propuesta de Directiva relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades⁴ (BICIS) y la propuesta de Directiva relativa a una base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades⁵ (BICCS). La propuesta BICIS detallaba unas normas comunes para calcular la base imponible de las multinacionales dentro de la UE, mientras que la propuesta BICCS 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 pla-

nificación fiscal agresiva, garantizando de esta forma que las empresas con ingresos globales superiores a 750 millones de euros anuales sean objeto de gravamen donde realmente obtengan sus beneficios; permita colmar las lagunas asociadas actualmente al traslado de beneficios a efectos fiscales; incite a las empresas a financiar sus actividades a través de recursos propios recurriendo a los mercados en lugar de orientarse hacia el endeudamiento; y apoye la innovación a través de incentivos fiscales destinados a las actividades de investigación y desarrollo vinculadas a la actividad económica real.

Reuniones

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.

No obstante, el proyecto BIC(C)IS se ha visto influido por las perturbaciones económicas provocadas por la pandemia de COVID-19, así como por el debate mundial en curso relativo a las cuestiones del impuesto sobre sociedades. De hecho, la Comisión Europea va a retirar la propuesta BIC(C)IS y la sustituirá por la propuesta legislativa «Empresas en Europa: marco para el impuesto sobre sociedades» para impulsar un código normativo común en materia fiscal y facilitar una asignación más justa de los derechos de imposición entre los Estados miembros (prevista para 2023).

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

Introducción

Desde su creación en 1997, el Grupo «Código de Conducta» sobre la fiscalidad de las empresas ha sido el principal instrumento de la UE para luchar contra la competencia fiscal perniciosa. El Grupo «Código de Conducta» parte de la premisa de que, si bien la competencia fiscal entre

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

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

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 Grupo «Código de Conducta» 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.

Además de sus logros dentro de la UE, en los últimos años, el Grupo «Código de Conducta» 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 Grupo «Código de Conducta» 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.

Asimismo, 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.

Reuniones

El Grupo «Código de Conducta» mantuvo videoconferencias informales del Grupo principal

el 1 de febrero, el 23 de marzo y el 19 de mayo de 2021; se celebraron videoconferencias informales del subgrupo de cuestiones internas/exteriores el 9 de febrero, el 9 de marzo, el 13 de abril y el 11 de mayo de 2021⁶. Asimismo, los agregados fiscales se reunieron el 26 de enero, el 3 de febrero, el 8 de febrero, el 15 de febrero y el 20 de abril de 2021 para debatir los documentos restringidos relacionados con la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales. El Consejo adoptó la revisión anual de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales el 22 de febrero de 2021, que se publicó en el Diario Oficial el 26 de febrero de 2021⁷. La lista está compuesta por: Samoa Americana, Anguila, Dominica (nuevo), Fiyi, Guam, Palaos, Panamá, Samoa, Trinidad y Tobago, Islas Vírgenes de los Estados Unidos, Vanuatu y Seychelles.

Lyudmila Petkova, directora de la Dirección de Política Fiscal del Ministerio de Hacienda de Bulgaria, ha vuelto a asumir la presidencia del Grupo «Código de Conducta» durante un período de dos años a partir del 5 de febrero de 2021.

La Presidencia portuguesa, en coordinación con la presidenta del Grupo «Código de Conducta», prosiguió el debate sobre la revisión del mandato de dicho Grupo con el fin de abarcar también aspectos de los regímenes tributarios que son de aplicación general y que pueden tener efectos perniciosos, así como el ámbito geográfico del proceso de elaboración de la lista de la UE. Por lo que se refiere a la revisión del mandato, el debate se centró, en particular, en la aclaración del concepto de características de aplicación general en el sentido del Código de Conducta y sus limitaciones. El Grupo debatió el enfoque basado en los efectos que podría aplicarse a la evaluación de las características de los sistemas fiscales de aplicación general.

⁶ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9341-2021-INIT/en/pdf>

⁷ [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021XG0226\(01\)&from=ES](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021XG0226(01)&from=ES)

2.3. Fiscalidad de la economía digital

Ámbito internacional – Acuerdo sobre un impuesto de sociedades a nivel mundial

Abordar los desafíos en materia tributaria derivados de la digitalización de la economía ha seguido siendo la principal prioridad en el ámbito de la política fiscal durante este semestre en el Consejo de la UE, dando un apoyo continuado a los trabajos en torno al Marco Inclusivo sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) de la OCDE con el objeto de alcanzar una solución internacional consensuada lo antes posible en 2021. Para ello, se han tenido en cuenta los intereses de todos los Estados miembros, con el fin de garantizar que todas las empresas paguen la parte de impuestos que en justicia les corresponda respecto de los beneficios obtenidos por sus actividades en la UE.

En este sentido, en su declaración del 25 de marzo de 2021⁸, los miembros del Consejo Europeo insistieron en su «preferencia y compromiso inequívocos a favor de una solución mundial en materia de fiscalidad digital internacional», indicaron que se esforzarán «por alcanzar una solución consensuada para mediados de 2021 en el marco de la OCDE» y confirmaron que «la Unión Europea estará dispuesta a avanzar si no se vislumbra la posibilidad de lograr una solución mundial».

Durante el mandato de la Presidencia portuguesa, se ha brindado periódicamente a los Estados miembros la oportunidad de intercambiar impresiones sobre la situación actual y el camino a seguir en lo que respecta a las últimas novedades en las negociaciones mundiales en curso del Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20 sobre «fiscalidad digital».

Finalmente, en julio, tras el acuerdo alcanzado en el seno del G-7 a principios de junio, se reunió la OCDE para discutir sobre la puesta en marcha de un impuesto de sociedades a nivel mundial

que contemple los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía.

130 países y jurisdicciones acordaron un nuevo plan compuesto de dos pilares, orientado a reformar las regulaciones fiscales internacionales y garantizar que las empresas multinacionales paguen un porcentaje justo de impuestos dondequiera que operen.

Estos 130 países y jurisdicciones, que representan más del 90% del PIB mundial, se adhirieron a la Declaración⁹ que establece un nuevo marco para una reforma fiscal internacional. Por ahora, un pequeño grupo de los 139 miembros del Marco Inclusivo aún no ha suscrito la Declaración. Los detalles restantes del marco de esta reforma, incluido el plan de implementación, se concretarán en octubre.

El marco actualiza los aspectos clave del sistema fiscal internacional, que ya no resulta adecuado para la economía globalizada y digitalizada del siglo XXI.

El acuerdo alcanzado abarca dos vías o pilares de actuación para poder atajar las técnicas de erosión de la base imponible y traslado de beneficios practicadas por las grandes empresas para trasladar sus ganancias a territorios con bajas o nulas tributaciones.

Este paquete de dos pilares —resultado de las negociaciones coordinadas por la OCDE durante la última década— se propone garantizar que las grandes empresas multinacionales paguen impuestos en el sitio donde operan y obtienen beneficios, y a la vez añadir al sistema fiscal internacional la seguridad y la estabilidad que tanto se requieren.

El Pilar Uno garantizará una distribución más justa de los beneficios y los derechos tributarios entre los países con respecto a las empresas multinacionales más grandes, incluidas las digitales. Re-

⁸ <https://www.consilium.europa.eu/media/49007/250321-vc-euco-statement-es.pdf>

⁹ <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.htm>

asignaría algunos derechos tributarios sobre las empresas multinacionales trasladándolos de sus países de origen a los países de mercado en los que desempeñan sus actividades comerciales y obtienen beneficios, sin importar si tienen o no una presencia física en ellos.

El Pilar Dos apunta a establecer una base mínima a la competencia fiscal en materia de impuestos sobre la renta de las empresas, mediante la puesta en marcha de impuesto mínimo a nivel mundial que los países puedan utilizar para proteger sus bases impositivas.

El paquete de dos pilares proporcionará el apoyo tan necesario a los gobiernos que requieran recaudar los ingresos fiscales indispensables para sanear sus presupuestos y sus balances, y al mismo tiempo invertir en servicios públicos esenciales, en infraestructura y en medidas que contribuyan a optimizar la fuerza y la calidad de la recuperación posterior a la pandemia de COVID-19.

En el caso del Pilar Uno, se estima que cada año los derechos tributarios sobre más de 100.000 millones de dólares de beneficios se reasignarán a jurisdicciones de mercado. Se estima que, conforme al Pilar Dos, el impuesto mínimo mundial —con una tasa mínima de por lo menos 15%— aportará cada año cerca de 150.000 millones de dólares en ingresos fiscales adicionales al nivel mundial. Asimismo, la estabilización del sistema tributario internacional y el aumento de la seguridad fiscal para los contribuyentes y las administraciones tributarias generarán utilidades adicionales.

Posteriormente, el 10 de julio, los países del G-20 refrendaron el acuerdo.

Los detalles técnicos del acuerdo se negociarán en los próximos meses con vistas a que los 139 miembros del Marco Inclusivo alcancen un acuerdo definitivo en octubre de 2021. Una vez exista un acuerdo mundial consensuado sobre ambos pilares, la Comisión propondrá rápidamente medidas para su aplicación en la UE, en consonancia con el programa fiscal de la UE y las necesidades del mercado único.

Ámbito de la UE

El debate mundial en curso sobre la actualización de las normas de la fiscalidad corporativa internacional ha influido en las deliberaciones entre los Estados miembros en relación con las propuestas legislativas relativas al impuesto sobre los servicios digitales (ISD), la presencia digital significativa y el proyecto BIC(C)IS, así como la propuesta de refundición de la Directiva sobre intereses y cánones.

2.4. Directiva sobre la Publicación de Información Desglosada por País (PIDP)

El 1 de junio se alcanzó un acuerdo político provisional¹⁰ entre el Consejo de la UE y el Parlamento Europeo en relación con la propuesta de Directiva sobre la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y sucursales, conocida comúnmente como la Directiva sobre la publicación de información desglosada por país.

El texto acordado exige a las empresas multinacionales o empresas independientes cuyos ingresos consolidados totales superen los 750 millones de euros en cada uno de los dos últimos ejercicios fiscales consecutivos, con independencia de que tengan su sede en la UE o fuera de ella, que divulguen públicamente información relativa al impuesto de sociedades en cada Estado miembro, así como en cada uno de los terceros países enumerados en el anexo I de las Conclusiones del Consejo sobre la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales o que figuren durante dos años consecutivos en el anexo II de dichas Conclusiones del Consejo. Dicha información se realizará mediante un modelo común de la UE y en formatos electrónicos legibles por máquina.

Con objeto de evitar una carga administrativa desproporcionada para tales empresas y limitar la divulgación de información a lo que resulte estricto-

10 <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2021/06/01/public-country-by-country-reporting-by-big-multinationals-eu-co-legislators-reach-political-agreement/>

tamente necesario para permitir un control público efectivo, la Directiva establece una lista completa y definitiva de los datos que deben publicarse.

La publicación se producirá en un plazo de doce meses a partir de la fecha de cierre de las cuentas del ejercicio fiscal de que se trate. La Directiva fija las condiciones en las que una empresa puede obtener el aplazamiento de la publicación de determinados elementos por un máximo de cinco años.

También establece quién es el responsable efectivo de garantizar que se cumpla la obligación de publicar la información.

Los Estados miembros dispondrán de dieciocho meses para incorporar las disposiciones de la Directiva a su ordenamiento jurídico interno. Cuatro años después de la fecha de transposición, la Comisión presentará un informe sobre la aplicación de la Directiva.

Siguientes etapas

El texto acordado provisionalmente se someterá ahora a los órganos pertinentes del Consejo y del Parlamento Europeo para su refrendo político. Si se produce tal refrendo, el Consejo adoptará su posición en primera lectura sobre la base del texto acordado (con sujeción a la formalización jurídico-lingüística habitual). A continuación, el Parlamento Europeo debe aprobar esa posición del Consejo y la Directiva se considerará adoptada.

2.5. Futuras iniciativas de la Comisión Europea

El pasado 18 de mayo, la Comisión publicó la Comunicación «La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI». En dicha Comunicación, la Comisión anuncia que en julio de 2021 presentará propuestas para un impuesto digital —aunque finalmente retrasará la presentación de esta propuesta a octubre—, un mecanismo de ajuste en frontera por emisiones de carbono, una propuesta de revisión del régimen de comercio de derechos de emisión de la UE (RCDE) y una propuesta de reforma de la Directiva sobre la Fiscalidad de la Energía. Asimismo, comunica que propondrá,

a su debido tiempo, nuevos recursos propios adicionales, entre los que podría figurar un impuesto sobre las transacciones financieras y un recurso propio vinculado al sector empresarial.

La Comunicación de la Comisión expone también sus planes para los dos próximos años en el ámbito de la política sobre el impuesto de sociedades:

a) una propuesta legislativa donde se establezcan normas de la Unión para neutralizar el uso indebido de las empresas fantasma con fines fiscales (prevista para finales de 2021);

b) una propuesta legislativa por la que se cree un subsidio de reducción del sesgo en favor del endeudamiento (prevista para el primer trimestre de 2022);

c) una propuesta legislativa para la publicación de los tipos impositivos efectivos abonados por las grandes empresas (prevista para 2022);

d) una propuesta legislativa «Empresas en Europa: marco para el impuesto sobre sociedades» que impulse un código normativo común en materia fiscal y facilite una asignación más justa de los derechos de imposición entre los Estados miembros (prevista para 2023).

2.6. Recomendación sobre el tratamiento nacional de las pérdidas incurridas durante la crisis de la COVID-19

Junto a la Comunicación «La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI», la Comisión adoptó, el 18 de mayo, una Recomendación a los Estados miembros sobre el tratamiento nacional de las pérdidas incurridas durante la crisis de la COVID-19¹¹. A fin de beneficiar a las empresas ante la situación económica creada por la pandemia de COVID-19, la Recomendación establece un enfoque coordinado para el tratamiento de las pérdidas sufridas por las empresas en los ejercicios fiscales de 2020 y 2021.

¹¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32021H0801&from=ES>

Con respecto al tratamiento fiscal de las pérdidas, la Recomendación establece que, dadas las circunstancias económicas excepcionales de los años 2020 y 2021 debidas a la pandemia de COVID-19, los Estados miembros deben permitir el traslado de las pérdidas de las empresas como mínimo al ejercicio fiscal anterior, es decir, al menos a 2019. Los Estados miembros pueden ampliar este período para permitir el traslado de pérdidas como máximo a los tres ejercicios fiscales anteriores, de modo que las empresas puedan compensar sus pérdidas correspondientes a los ejercicios de 2020 y 2021 con los beneficios ya gravados en los ejercicios de 2019, 2018 y 2017. Los Estados miembros deben permitir que las empresas soliciten de inmediato y sin necesidad de esperar hasta el final del ejercicio el traslado a ejercicios anteriores de las pérdidas que consideren que vayan a sufrir en el ejercicio de 2021.

En relación con las limitaciones, a fin de limitar el impacto en los presupuestos nacionales, los Estados miembros deben limitar la cuantía de las pérdidas que pueden trasladarse a ejercicios anteriores. El importe máximo para dicho traslado debe ser de 3 millones EUR por ejercicio fiscal deficitario. Si los Estados miembros permiten el traslado de pérdidas hasta 2017, las empresas que puedan optar a hacerlo no deben haber sufrido pérdidas en ninguno de los ejercicios fiscales de 2019, 2018 y 2017.

3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

En lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido, el Consejo adoptó en 2016 dos documentos de Conclusiones: en mayo de 2016¹², el Consejo se pronunció con respecto al Plan de acción sobre el IVA de la Comisión, titulado «Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE», de 7 de abril de 2016; en noviembre de 2016, el Consejo manifestó sus puntos de vista sobre la mejora de las normas vigentes de la UE sobre el IVA aplicables a las operaciones transfronterizas¹³.

¹² Doc. 9494/16.

¹³ Doc. 14257/16.

Consecuentemente a su Plan de acción sobre el IVA, la Comisión propuso un número considerable de propuestas legislativas en materia de IVA. En su conjunto, dichas propuestas están encaminadas a modernizar el sistema del IVA para adaptarlo a la economía digital y a las necesidades de las pymes, hacer frente a la brecha del IVA y mejorar la cooperación administrativa en el ámbito del IVA. Basándose en los progresos realizados durante los mandatos de Presidencias anteriores¹⁴, la Presidencia portuguesa ha seguido trabajando en los expedientes legislativos en el ámbito del IVA.

En particular, durante el mandato de la Presidencia portuguesa, los expedientes legislativos con 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;
- atribución de competencias de ejecución a la Comisión para determinar el significado de los términos empleados en algunas disposiciones de la Directiva sobre el IVA (dentro del procedimiento de comitología);
- exenciones relativas a las importaciones y a determinados suministros, por lo que se refiere a las medidas de la Unión de interés público (IVA de “compra y donación”);
- otras iniciativas: evaluación y revisión del régimen especial de las agencias de viajes

Además, las Conclusiones 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, de 27 de noviembre de 2020, también contienen la respuesta del Consejo a las medidas en el ámbito del IVA.

¹⁴ Véase, por ejemplo, el doc. 15082/18, apartados 30 a 111; Doc. 10322/18, apartados 56 a 100.

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 etapas¹⁵.

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 legislativos¹⁶ destinados a efectuar cuatro mejoras o «soluciones rápidas» a corto plazo en el sistema actual del IVA) comprendía una serie de nuevas disposiciones sobre el concepto de sujeto pasivo certificado y las llamadas «piedras angulares» del sistema definitivo del IVA (formuladas como modificaciones del artículo 402 de la Directiva sobre el IVA).

Tras la finalización de los trabajos sobre el paquete legislativo de «soluciones rápidas» del IVA, todos los Estados miembros acordaron en el Consejo que era adecuado y necesario impulsar los trabajos sobre el núcleo de las propuestas de la Comisión sobre las «soluciones rápidas» del IVA para poder avanzar con prontitud y resolver importantes problemas que se plantean en la zona

del IVA; también señalaron que las demás partes de las propuestas relativas al sujeto pasivo certificado y el texto de las modificaciones del artículo 402 de la Directiva sobre el IVA exigirán un debate más pormenorizado en el contexto de otras propuestas en materia de IVA (propuestas sobre los detalles técnicos del sistema definitivo del IVA y tipos del IVA)¹⁷.

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.

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 principales¹⁸:

- 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

¹⁵ Doc. 12617/17.

¹⁶ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido y se introduce el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros (doc. 12882/17). Propuesta de Reglamento de Ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias (doc. 12881/17). Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que se refiere al sujeto pasivo certificado (doc. 12880/17, posteriormente modificado por una propuesta legislativa que figura en el doc. 14893/17 con la incorporación de las disposiciones sobre el «sujeto pasivo certificado» en esta nueva propuesta de modificación del Reglamento n.º 904/2010).

¹⁷ 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.

¹⁸ Doc. 15082/18, puntos 57 a 88.

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 Consejo¹⁹, la mejor manera de avanzar es seguir centrándose en los elementos clave de la propuesta de la Comisión y en el análisis de las opciones de medidas de acompañamiento.

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

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

¹⁹ Doc. 15082/18, apartados 89 a 91.

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 provisional, 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 que respecta a los tipos del impuesto sobre el valor añadido²⁰. 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, finlandesa, croata y alemana.

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 códigos NC²¹ (cuando sea posible) para bienes y de códigos CPA²² 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 CO₂.

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.

A raíz de los trabajos realizados anteriormente, la Presidencia portuguesa propuso un plantea-

21 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.

22 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.

miento en tres fases basado en la definición de las características que guiarían la inclusión de los bienes y servicios en una lista positiva, la actualización y modernización del anexo III de la Directiva 2006/112/CE y el ámbito de aplicación de los tipos nulos, los superreducidos y las excepciones. A partir de dicha estrategia, la Presidencia trabajó con ahínco en los textos transaccionales que se debatieron en las reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad Indirecta) de los días 21 de enero, 18 de febrero, 31 de marzo, 22 de abril y 27 de mayo de 2021. Las cuestiones pendientes se sometieron a las orientaciones políticas del Consejo ECOFIN del 18 de junio de 2021.

3.3. Nuevo comité de comitología: Comité del IVA

El 18 de diciembre de 2020, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a la atribución de competencias de ejecución a la Comisión para determinar el significado de los términos utilizados en determinadas disposiciones de dicha Directiva²³ (denominada «Directiva del Comité del IVA»). Según la Comisión, la propuesta tiene por objeto establecer una aplicación más uniforme de la legislación de la UE sobre el IVA. Para lograrlo, la Comisión propone establecer un comité de comitología que ayudaría a la Comisión en la adopción de medidas de aplicación vinculantes mediante votación por mayoría cualificada. En opinión de la Comisión, esto mejoraría la eficiencia de la toma de decisiones y evitaría que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea tuviera que resolver cuestiones de interpretación con tanta frecuencia.

Durante los debates en el Grupo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad Indirecta), pese a que, en general, los Estados miembros podrían apoyar el objetivo global de la propuesta, muchas delegaciones expresaron sus reservas, sobre todo en lo que se refiere a la transferencia de competencias del Consejo a la Comisión y la transición a la votación por mayoría cualificada. En opinión de

algunas delegaciones, el actual sistema puede mejorarse, en particular mediante la presentación de más propuestas de actos de ejecución del Consejo basados en el artículo 397 de la Directiva sobre el IVA.

3.4. IVA de «compra y donación»

El 12 de abril de 2021, la Comisión transmitió al Consejo una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las exenciones relativas a las importaciones y a determinados suministros, por lo que se refiere a las medidas de la Unión de interés público²⁴, la denominada propuesta de «compra y donación». El objetivo de la propuesta es establecer una exención del IVA para la Comisión y otros organismos de la UE cuando adquieran bienes y servicios para distribuirlos gratuitamente a los Estados miembros.

La propuesta preveía un efecto retroactivo a partir del 1 de enero de 2021 para cubrir las medidas que ya están en curso, destinadas a hacer frente a los efectos de la pandemia de COVID-19.

El Comité Económico y Social Europeo emitió su dictamen sobre la propuesta durante su pleno del 27 de abril de 2021. El Parlamento Europeo hizo lo propio el 18 de mayo de 2021.

En los debates mantenidos entre los Estados miembros en las reuniones del Grupo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad Indirecta) del 14 de abril y el 20 de mayo de 2021, así como en las observaciones remitidas por escrito posteriormente, los Estados miembros manifestaron su inquietud sobre diversas cuestiones.

La Presidencia presentó una segunda propuesta transaccional, que se distribuyó para su aprobación mediante procedimiento tácito el 26 de mayo de 2021. El procedimiento tácito no contó con consenso debido a las dudas expresadas por algunos Estados miembros, en particular por lo que respecta al ámbito de aplicación de la

²³ Doc. 14293/20.

²⁴ Doc. 7749/21.

propuesta. En este contexto, la Presidencia decidió solicitar el asesoramiento del Grupo de Alto Nivel sobre cómo avanzar.

Finalmente, en el Consejo ECOFIN de 13 de julio de 2021 se aprobó la revisión de la directiva del IVA para eximir de este impuesto los bienes y servicios que adquieran las instituciones y agencias de la UE para después distribuirlos entre los Estados miembros en el marco de la lucha contra la pandemia de coronavirus²⁵.

De este modo, las compras de bienes y servicios por parte de un órgano de la UE en nombre de los Estados miembros en respuesta a la emergencia planteada por la pandemia de COVID-19 se añaden temporalmente a la lista de operaciones exentas que figura en la Directiva del IVA.

La UE cree que esta condición permitirá organizar un mayor número de donaciones a los países miembros y a sus instituciones, puesto que aliviará las cargas presupuestarias y administrativas que sufrían los órganos de la UE y que obstaculizaban el proceso. Una vez finalizada esta situación de emergencia, se restablecerán los tipos aplicables de IVA.

3.5. Otras iniciativas en el ámbito del IVA: evaluación y revisión del régimen especial de las agencias de viajes establecido en los artículos 306 a 310 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo

Este régimen especial del IVA es una medida de simplificación que constituye una excepción a las normas ordinarias del IVA vigentes desde la adopción del sistema común del IVA en 1977. Se incluyó como una de las iniciativas en materia de IVA anunciadas por la Comisión en el plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación.

El 17 de febrero de 2021, la Comisión publicó su informe de evaluación²⁶, que se presentó al Consejo

en la reunión del Grupo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad Indirecta) del 14 de abril de 2021. Los Estados miembros apoyaron las principales conclusiones del informe de evaluación y reconocieron la necesidad de actualizar las normas del régimen especial, teniendo en cuenta la digitalización de la economía, y de abordar las distorsiones de la competencia entre las agencias de viajes establecidas en la UE y las establecidas fuera de la UE.

3.6. Nuevas normas sobre el IVA en el comercio electrónico

A partir del 1 de julio entran en vigor las nuevas normas sobre el IVA para las compras en línea.

Esta novedad se enmarca en el contexto de los esfuerzos destinados a garantizar unas condiciones de competencia más equitativas para todas las empresas, simplificar el comercio electrónico transfronterizo e introducir una mayor transparencia para los compradores de la UE en lo que respecta a los precios y la libre elección. El sistema del IVA de la UE se actualizó por última vez en 1993 y no ha seguido el ritmo del auge del comercio electrónico internacional, que ha transformado el sector minorista en los últimos años. La pandemia de coronavirus también ha acelerado el auge del comercio minorista en línea y ha confirmado la necesidad de una reforma para velar por que se abone al país del consumidor el IVA adeudado por las ventas en línea. La nueva normativa también responde a la necesidad de simplificar la vida tanto a los compradores como a los comerciantes, y afectará a los vendedores y mercados o plataformas en línea, tanto dentro como fuera de la UE, a las empresas de correos y mensajería, a las administraciones aduaneras y fiscales, y a los consumidores.

¿Qué cambia?

A partir del 1 de julio de 2021, se modificarán varios aspectos de la aplicación del IVA a las ventas en línea, independientemente de que los consumidores compren a comerciantes de dentro o de fuera de la UE:

²⁵ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9995-2021-INIT/en/pdf>

²⁶ Doc. 6358/21 + ADD 1.

Con arreglo al sistema actual, las mercancías con un valor inferior a los 22 euros importadas en la Unión por empresas no pertenecientes a la UE están exentas del IVA. A partir de hoy, se suprime esta exención para que se aplique el IVA a todos los bienes que entren en la UE, como sucede en el caso de los bienes vendidos por las empresas de la Unión. Los estudios realizados y la experiencia adquirida han demostrado que se está abusando de esta exención, ya que vendedores sin escrúpulos de fuera de la UE etiquetan engañosamente los envíos de mercancías, como los teléfonos inteligentes, para beneficiarse de la exención. Esta laguna permite a estas empresas sacar ventaja respecto a sus competidores de la UE y cuesta a las haciendas públicas de la UE unos 7 000 millones de euros al año debido al fraude, lo que aumenta la carga fiscal para otros contribuyentes.

En la actualidad, los vendedores de comercio electrónico han de contar con su número de IVA en cada Estado miembro en el que tengan un volumen de negocios superior a un determinado umbral global, que varía de un país a otro. A partir del 1 de julio, estos diferentes umbrales se sustituirán por un umbral común de la UE de 10 000 euros, por encima del cual el IVA deberá abonarse en el Estado miembro en el que se entreguen los bienes. Para simplificar la vida a estas empresas y facilitarles la venta en otros Estados miembros, los vendedores en línea pueden ahora inscribirse en un portal electrónico denominado «ventanilla única» (One Stop Shop), en el que pueden dar cumplimiento a todas sus obligaciones en materia de IVA para sus ventas en toda la UE. Este umbral de 10 000 euros ya es aplicable a los servicios electrónicos vendidos en línea desde 2019.

En lugar de hacer frente a farragosos procedimientos en otros países, pueden registrarse en su propio Estado miembro y en su propia lengua. Una vez registrado, el minorista en línea puede declarar y abonar el IVA correspondiente a todas sus ventas en la UE mediante declaración trimestral presentada a través de la ventanilla única. Esta se encargará de transmitir el IVA al Estado miembro correspondiente.

Análogamente, la introducción de una ventanilla única de importación para los vendedores de fuera de la UE les permitirá registrarse fácilmente a efectos del IVA en la UE y garantizará que el importe correcto del IVA llegue al Estado miembro a que corresponda. Para los consumidores, esto aporta mucha más transparencia. Cuando se compre a un vendedor o plataforma no pertenecientes a la UE registrados en la ventanilla única, el IVA deberá estar incluido en el precio que se pague al vendedor, lo que pondrá fin a las solicitudes de aduanas o empresas de mensajería que pidan un pago adicional a la llegada de las mercancías al país de residencia, ya que el IVA ya habrá sido abonado.

Son muchas las empresas de fuera de la UE que ya se han registrado en la ventanilla única de importación, incluidos los mayores mercados en línea mundiales.

Contexto

Las actuales normas de la UE sobre el IVA se actualizaron por última vez en 1993, mucho antes de la era digital, y no se ajustan a las necesidades de las empresas, los consumidores y las administraciones en unos tiempos caracterizados por las compras transfronterizas por internet. Mientras tanto, el auge de las compras en línea ha transformado el comercio minorista en todo el mundo, tendencia que se ha acelerado durante la pandemia.

Si bien las nuevas normas modifican a fondo el tratamiento que las empresas en línea de la UE dan al IVA, aportarán innumerables beneficios al facilitar la actividad empresarial, reducir el fraude y mejorar las experiencias como consumidores de los compradores en línea en la UE.

Una «miniventanilla única» similar ya opera con éxito desde 2015 para el IVA de las ventas transfronterizas de servicios electrónicos. Su ampliación a las ventas en línea de mercancías ofrecerá aún más ventajas para los minoristas y consumidores en línea en la UE. En países tales como Noruega, Australia y Nueva Zelanda ya se han puesto en marcha reformas similares que funcionan bien.

La Comisión Europea ha creado una página web en inglés con toda la información relativa a las normas sobre el IVA en el comercio electrónico²⁷.

4. IMPUESTOS ESPECIALES

En lo que respecta a los impuestos especiales, atendiendo a las Conclusiones del Consejo de 2016 sobre la Directiva 92/83/CEE²⁸, y de 2017, sobre la Directiva 2008/118/CE²⁹, 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 portuguesa, los expedientes legislativos que fueron objeto de debate por parte del Consejo o sus órganos preparatorios, según los casos, abarcaban el siguiente ámbito de los impuestos especiales:

- cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales, por lo que se refiere al contenido de los registros electrónicos.

4.1. Impuestos especiales por lo que se refiere a los registros electrónicos

El 26 de enero de 2021, la Comisión presentó una propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 389/2012 sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales, por lo que se refiere al contenido de los registros electrónicos³⁰. El objetivo del Reglamento es ampliar el ámbito de aplicación del artículo 19 del Reglamento (UE) n.º 389/2012, a fin de establecer que los Estados miembros introduzcan la información en los re-

gistros de los operadores económicos cuando trasladen productos sujetos a impuestos especiales únicamente con carácter ocasional. Tras el debate en el Grupo «Cuestiones Fiscales» (Fiscalidad Indirecta), se introdujeron algunos ajustes en el texto de la propuesta. Tras haber recibido los dictámenes del Parlamento Europeo y del Comité Económico y Social Europeo, el Consejo adoptó el Reglamento el 10 de mayo de 2021³¹.

4.2. Paquete legislativo "Fit for 55"

La Comisión Europea adoptó el 14 de julio de 2021 un conjunto de propuestas para adaptar las políticas de la UE en materia de clima, energía, uso del suelo, transporte y fiscalidad a fin de reducir las emisiones netas de gases de efecto invernadero en al menos un 55 % de aquí a 2030, en comparación con los niveles de 1990. Conseguir estas reducciones de las emisiones en la próxima década es crucial para que Europa se convierta en el primer continente climáticamente neutro del mundo de aquí a 2050 y hacer realidad el Pacto Verde Europeo³². Con estas propuestas, la Comisión presentó los instrumentos legislativos para cumplir los objetivos consagrados en la Ley Europea del Clima y transformar la economía y la sociedad de cara a un futuro justo, ecológico y próspero.

Las propuestas facilitarán la necesaria reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero en la próxima década. Combinan lo siguiente: aplicación del comercio de derechos de emisión a nuevos sectores y refuerzo del actual régimen de comercio de derechos de emisión de la UE; mayor uso de las energías renovables; mayor eficiencia energética; despliegue más rápido de los modos de transporte de bajas emisiones y de la infraestructura y los combustibles para sostenerlos; ajuste de las políticas fiscales a los objetivos del Pacto Verde Europeo; medidas para evitar la fuga de carbono; instrumentos para preservar y potenciar nuestros sumideros naturales de carbono.

27 https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-e-commerce_en

28 Doc. 15009/16.

29 Doc. 14481/17.

30 Doc. 5701/21.

31 DO L 167 de 12.5.2021, p. 1.

32 https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal_es

Más concretamente, las medidas fiscales previstas son:

- El régimen fiscal para los productos energéticos debe salvaguardar y mejorar el mercado único y apoyar la transición ecológica mediante el establecimiento de los incentivos adecuados. Una revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía³³ propone armonizar la fiscalidad de los productos energéticos con las políticas energéticas y climáticas de la UE, promoviendo tecnologías limpias y eliminando las exenciones obsoletas y los tipos reducidos que actualmente fomentan el uso de combustibles fósiles. Las nuevas normas tienen por objeto reducir los efectos perjudiciales de la competencia en materia de impuestos sobre la energía, contribuyendo a que los Estados miembros obtengan ingresos procedentes de los impuestos ecológicos, que son menos perjudiciales para el crecimiento que los impuestos sobre el trabajo.
- Asimismo, un nuevo mecanismo de ajuste en frontera del carbono³⁴ (CBAM, por sus siglas en inglés) pondrá precio al carbono en las importaciones de una selección concreta de productos para velar por que la ambiciosa acción por el clima en Europa no se traduzca en una «fuga de carbono». De este modo, se velará por que las reducciones de emisiones europeas contribuyan a una disminución de las emisiones mundiales, en lugar de impulsar la producción intensiva de carbono fuera de Europa. Con ello, también se animará a la industria de fuera de la UE y a nuestros socios internacionales a adoptar medidas en la misma dirección.

El CBAM no es un impuesto especial propiamente dicho. Diseñado de conformidad con las normas de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y otras obligaciones internacionales

de la UE, el sistema CBAM funcionará de la siguiente manera: los importadores de la UE comprarán certificados de carbono correspondientes al precio del carbono que habrían pagado si los bienes se hubieran producido bajo las normas de fijación de precios del carbono de la UE. Por otra parte, una vez que un productor de fuera de la UE puede demostrar que ya ha pagado un precio por el carbono utilizado en la producción de los bienes importados en un tercer país, el coste correspondiente puede deducirse por completo para el importador de la UE. El CBAM ayudará a reducir el riesgo de fuga de carbono al alentar a los productores de países no pertenecientes a la UE a ecologizar sus procesos de producción.

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 fiscales³⁵.

En sus Conclusiones de los días 17 a 21 de julio de 2020³⁶ (apartado A29), el Consejo Europeo indicó que «durante los próximos años, la Unión obrará para reformar el sistema de recursos propios e instaurará nuevos recursos propios. [...] en el transcurso del próximo Marco Financiero Plu-

33 https://ec.europa.eu/info/files/revision-energy-tax-directive_en

34 https://ec.europa.eu/info/files/carbon-border-adjustment-mechanism_en

35 Véase el documento 14863/19, apartados 104 a -110.

36 EUCO 10/20.

riannual, la Unión trabajará para instaurar otros recursos propios, entre los que podría hallarse un impuesto sobre las transacciones financieras». En este sentido, la Comisión ha aclarado recientemente³⁷ que, «en caso de que se llegue a un acuerdo acerca de este impuesto sobre las transacciones financieras, la Comisión presentará una propuesta para transferir los ingresos de dicho impuesto al presupuesto de la UE como recurso propio. Si no hay acuerdo para finales de 2022, la Comisión, basándose en evaluaciones de impacto, propondrá un nuevo recurso propio a partir de un nuevo impuesto sobre las transacciones financieras. La Comisión procurará presentar estas propuestas a más tardar en junio de 2024 con vistas a su introducción a más tardar el 1 de enero de 2026».

El 24 de febrero de 2021, la Presidencia y los Estados miembros participantes en la cooperación reforzada informaron a los restantes Estados miembros de la situación de las negociaciones en curso y se les invitó a intercambiar impresiones sobre los aspectos técnicos de un posible diseño del futuro ITF.

A la luz de lo que antecede y como ya se indicó en el informe del Consejo ECOFIN al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales de diciembre de 2016³⁸, el Consejo y sus órganos preparatorios tendrán que proseguir los trabajos antes de que se puedan tomar decisiones políticas definitivas y pueda alcanzarse un acuerdo relativo a un posible impuesto sobre las transacciones financieras. Dicho debate inclusivo entre todos los Estados miembros tendrá que celebrarse una vez se hayan realizado los necesarios trámites del procedimiento mencionados en los anteriores informes del Consejo ECOFIN al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales.

37 Véase la Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 16 de diciembre de 2020, sobre el proyecto de Reglamento del Consejo por el que se establece el marco financiero plurianual para el período 2021-2027 (09970/2020 – C9-0409/2020 – 2018/0166(APP)), Declaración de la Comisión sobre el establecimiento de un recurso propio basado en el impuesto sobre las transacciones financieras.

38 Doc. 15254/16, apartado 45.

El acuerdo entre los Estados miembros participantes en la cooperación reforzada deberá respetar las competencias, derechos y obligaciones de los Estados miembros no participantes en dicha cooperación reforzada en el ámbito del ITF.

6. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

6.1. Modificación de la Directiva de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad en relación con el intercambio de los datos facilitados por los operadores de plataformas digitales (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 UE³⁹. 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.

En respuesta a dichas Conclusiones, y en el marco del paquete para promover la equidad y la simplicidad tributarias con vistas a respaldar la recuperación de la UE⁴⁰, el 16 de julio de 2020 la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE del Consejo relativa a la coopera-

39 <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8482-2020-INIT/es/pdf>

40 El paquete de medidas fiscales 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. https://ec.europa.eu/taxation_customs/package-fair-and-simple-taxation_en

ción administrativa en el ámbito de la fiscalidad («DCA 7»)⁴¹. Esta Directiva⁴² fue adoptada por el Consejo el 22 de marzo de 2021, fortaleciendo así la cooperación administrativa e incluyendo las ventas a través de plataformas digitales.

Un gran y creciente número de personas y empresas utilizan plataformas digitales para vender bienes o prestar servicios. Sin embargo, los ingresos obtenidos a través de las plataformas digitales a menudo no se declaran y no se pagan impuestos, en particular cuando las plataformas digitales operan en varios países. Esto hace que los Estados miembros pierdan ingresos fiscales y otorga una ventaja injusta a los comerciantes en plataformas digitales sobre las empresas tradicionales.

Las modificaciones de la Directiva sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad tienen por objeto abordar esta cuestión. Crean una obligación para los operadores de plataformas digitales de informar sobre los ingresos obtenidos por los vendedores en sus plataformas y para que los Estados miembros intercambien automáticamente esta información.

Las nuevas reglas cubren las plataformas digitales ubicadas tanto dentro como fuera de la UE y se aplicarán a partir del 1 de enero de 2023. Permitirán a las autoridades fiscales nacionales detectar los ingresos obtenidos a través de plataformas digitales y determinar las obligaciones fiscales relevantes. El cumplimiento también será más fácil para los operadores de plataformas digitales, ya que los informes solo se llevarán a cabo en un Estado miembro de acuerdo con un marco común de la UE.

Otras modificaciones de la Directiva mejoran el intercambio de información y la cooperación entre las autoridades fiscales de los Estados

miembros. Por ejemplo, será más fácil obtener información sobre grupos de contribuyentes. También habrá mejoras en las reglas para realizar controles simultáneos y para permitir que los funcionarios estén presentes en otro Estado miembro durante una investigación.

Además, las nuevas reglas proporcionan un marco para que las autoridades competentes de dos o más Estados miembros realicen auditorías conjuntas. Este marco estará operativo en todos los estados miembros a partir de 2024 a más tardar.

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 fiscalidad**⁴³.

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.

Entre enero y marzo de 2021, terminaron las negociaciones interinstitucionales informales y los legisladores – Consejo y Parlamento – alcanzaron un acuerdo provisional sobre la propuesta. Así, el Comité de Representantes Permanentes confirmó el texto transaccional definitivo el 31

41 https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:e0b39c1f-c75b-11ea-adf7-01aa75ed71a1.0004.02/DOC_1&format=PDF
https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:e0b39c1f-c75b-11ea-adf7-01aa75ed71a1.0004.02/DOC_2&format=PDF

42 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2021:104:FULL&from=EN>

43 <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>

de marzo de 2021⁴⁴. La Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios del Parlamento Europeo sometió a votación el texto transaccional el 22 de abril de 2021. El Consejo adoptó su posición en primera lectura el 10 de mayo de 2021⁴⁵ y la declaración del Consejo se hizo constar en su acta. El Parlamento Europeo adoptó su posición en segunda lectura durante el período parcial de sesiones de los días 17 y 20 de mayo de 2021, concluyendo así el expediente⁴⁶.

7. PROCEDIMIENTOS DE INFRACCIÓN

7.1. Introducción

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

Etapas del procedimiento de infracción

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

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

44 <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7204-2021-INIT/en/pdf>

45 <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6116-2021-REV-1/es/pdf>
<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6116-2021-REV-1-ADD-1/es/pdf>

46 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32021R0847&from=ES>

-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 período 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

18 febrero 2021 - La Comisión pide a Francia que modifique sus normas de retención a cuenta sobre los dividendos a las compañías de seguros en otros Estados del EEE

La Comisión envió una carta de emplazamiento a Francia en la que la insta a cambiar sus normas de retención a cuenta sobre los dividendos pagados a las compañías de seguros vinculados a fondos de inversión establecidas en otros Estados del Espacio Económico Europeo (EEE). Los seguros vinculados a fondos de inversión son seguros de vida en los que las primas pagadas por el tomador del seguro se emplean para adquirir participaciones en fondos de inversión que este selecciona y en los que el asegurador transfiere los dividendos pagados por los fondos al tomador del seguro. Las compañías de seguros vinculados a fondos de inversión establecidas en los Estados del EEE están obligadas a pagar una retención a cuenta final sobre los dividendos franceses percibidos. No obstante, las compañías de seguros vinculados a fondos de inversión establecidas en Francia o bien no pagan ninguna retención a cuenta sobre estos dividendos o bien pueden utilizar la retención a cuenta pagada como crédito frente al impuesto de sociedades francés, lo que equivale a que no haya retención. Esto se debe a que los dividendos percibidos constituyen provisiones desgravables o reservas técnicas. 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). Francia dispone de dos meses para responder a las alegaciones expuestas por la Comisión; de lo contrario, la Comisión podría optar por enviar un dictamen motivado.

18 febrero 2021 - La Comisión pide a Suecia que modifique sus normas sobre imposición de divi-

endos a instituciones públicas de pensiones no residentes

La Comisión envió una carta de emplazamiento a Suecia en la que llama su atención sobre la posible incompatibilidad de su legislación con el Derecho de la UE en materia de imposición de los dividendos pagados a instituciones públicas de pensiones. Mientras que los fondos de pensiones públicos suecos están —como organismos públicos— totalmente exentos de impuestos, los dividendos pagados a instituciones públicas de pensiones equivalentes no residentes están sujetos a una retención a cuenta, generalmente a un tipo reducido del 15 %, tal como disponen los convenios tributarios celebrados entre Suecia y otros países de la UE o del EEE. La Comisión considera que un régimen fiscal de este tipo, en virtud del cual los dividendos pagados a instituciones públicas de pensiones extranjeras estén sujetos a un trato menos favorable que las distribuciones similares en situaciones puramente nacionales, puede vulnerar la libre circulación de capitales (artículo 63, apartado 1, del TFUE y artículo 40 del Acuerdo EEE). Suecia dispone de dos meses para responder a las alegaciones presentadas por la Comisión, la cual podría optar por enviar un dictamen motivado una vez transcurrido este plazo.

9 junio 2021 – La Comisión Europea toma medidas contra Grecia por incumplir la normativa de la UE relativa al IVA aplicable a los servicios postales

La Comisión Europea envió una carta de emplazamiento a Grecia por no haber cumplido su obligación de aplicar correctamente la normativa de la UE relativa a la exención del IVA para los servicios postales. Según el Tribunal de Justicia, la exención prevista en la Directiva sobre el IVA [artículo 132, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo] tiene por objeto fomentar determinadas actividades de interés general. En el sector de los servicios postales, este objetivo general se traduce en una oferta de servicios postales capaz de satisfacer las necesidades esenciales de la población a un coste reducido. De ello se deduce que los servi-

cios postales prestados por el proveedor de un servicio universal, el servicio griego de Correos («ETA»), para los que se han negociado condiciones de manera individual (como envíos masivos, descuentos especiales, acuerdos comerciales con organismos específicos u otros servicios que no formen parte del servicio postal universal) no constituyen actividades de interés general, ya que, por su propia naturaleza, responden a necesidades especiales de ciertos usuarios. El Tribunal de Justicia ha establecido claramente que la posibilidad de negociar contratos individuales con clientes no se incluye, en principio, en el concepto de prestación de servicio universal. Por lo tanto, estos servicios no pueden acogerse a la exención del IVA. En consecuencia, al aplicar la exención a todos los servicios postales prestados por el servicio de correos griego (incluidos aquellos que no satisfacen las necesidades esenciales de los usuarios en cuestión), Grecia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA. Grecia dispone de dos meses para subsanar las deficiencias expuestas en esa carta de emplazamiento. Si no actúa en consecuencia en los próximos dos meses, la Comisión podría decidir enviarle un dictamen motivado.

9 junio 2021 – La Comisión pide a Bulgaria que suprima la exención para las filiales que son objeto de infraimposición

La Comisión decidió enviar una carta de emplazamiento a Bulgaria en la que llama su atención sobre el tratamiento fiscal de las filiales que son objeto de infraimposición. La imposición de dichas sociedades es obligatoria en virtud de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo. Las normas contra la elusión fiscal permiten al Estado miembro en el que está establecida una sociedad matriz someter a gravamen no solo los beneficios de dicha sociedad matriz, sino también los beneficios de las filiales que no pagan un impuesto sobre sociedades suficiente (o ningún impuesto) en su jurisdicción de residencia. La legislación vigente por la que Bulgaria transpone esta Directiva incluye una exención indebida para las filiales (también conocidas como «sociedades extran-

teras controladas»), pues están sujetas a «formas alternativas de imposición». La Directiva no contempla ninguna exención de ese tipo. Por consiguiente, la Comisión considera que la exención indebida de las filiales que están sujetas a «formas alternativas de imposición» constituye una infracción de la Directiva contra la elusión fiscal. Bulgaria dispone de dos meses para subsanar las deficiencias detectadas por la Comisión, la cual podría optar por enviar un dictamen motivado una vez transcurrido este plazo.

15 julio 2021 – La Comisión toma medidas contra Lituania por incumplir la normativa de la UE relativa al impuesto sobre el valor añadido (IVA)

La Comisión Europea ha enviado una carta de emplazamiento a Lituania por no haber cumplido su obligación de aplicar correctamente la normativa de la UE relativa a la franquicia del IVA para facilitar la vida a las pequeñas empresas. Con arreglo al régimen del IVA actual para las pequeñas y medianas empresas (pymes), las pequeñas empresas lituanas con un volumen de negocios inferior a 45.000 EUR al año no están obligadas a registrarse a efectos del IVA. Sin embargo, en el marco de las medidas contra la elusión fiscal, Lituania excluye a las empresas con un volumen de negocios inferior a este baremo cuando los ingresos anuales de su propietario superen los 45.000 EUR en su conjunto, aun cuando las demás empresas de esa persona sean jurídicamente independientes y no utilicen estructuras puramente artificiales. Está autorizado contar con disposiciones contra el fraude y la evasión para garantizar la recaudación correcta del IVA. Sin embargo, la Comisión considera desproporcionado y contrario al principio de neutralidad fiscal excluir del régimen especial del IVA a las empresas que, aun estando vinculadas económicamente, realicen actividades económicas completamente independientes. Por consiguiente, la Comisión considera que Lituania ha infringido la Directiva del impuesto sobre el valor añadido. Lituania dispone de dos meses para subsanar las deficiencias expuestas en esa carta de emplazamiento. Si no da los pasos adecuados en los próximos dos meses, la Comisión podría decidir enviarle un dictamen motivado.

15 julio 2021 - La Comisión toma medidas contra Chipre por incumplir la normativa de la UE relativa al IVA aplicable a la vivienda

La Comisión Europea envió una carta de emplazamiento a Chipre por no haber cumplido su obligación de aplicar correctamente la normativa de la UE sobre el IVA aplicable a las viviendas adquiridas o construidas en este país. Chipre permite un tipo reducido del IVA del 5 % para los primeros 200 m² de las viviendas que utilice el beneficiario como residencia principal y permanente, sin otras limitaciones. En particular, el tipo reducido se aplica independientemente de los ingresos, los activos y la situación económica del beneficiario, de los miembros de la familia que residan en la vivienda y de la superficie total máxima de la vivienda en cuestión. La Directiva del impuesto sobre el valor añadido permite a los Estados miembros aplicar un tipo reducido de IVA a la vivienda como parte de una política social. Sin embargo, el ámbito de aplicación tan amplio de la legislación chipriota y la ausencia de limitaciones en ella indican que la medida va más allá del objetivo de una política social. Por consiguiente, la Comisión considera que Chipre ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva del impuesto sobre el valor añadido. Chipre dispone ahora de dos meses para subsanar las deficiencias expuestas en esa carta de emplazamiento. Si no da los pasos adecuados en los próximos dos meses, la Comisión podría decidir enviarle un dictamen motivado.

15 julio 2021 – La Comisión exhorta a Rumanía a permitir a determinadas empresas admisibles acceder a la ventanilla única de la Unión en el ámbito del IVA

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento a Rumanía por no permitir el acceso a la ventanilla única de la Unión a determinadas categorías de empresas que pueden acogerse a este mecanismo conforme a la Directiva del impuesto sobre el valor añadido. La ventanilla única de la Unión es el portal electrónico que van a poder utilizar los vendedores por internet a partir del 1 de julio de 2021 para simplificar sus obligaciones en materia de IVA en las ventas a con-

sumidores dentro de la UE, y cumplir con dichas obligaciones, dado que les permite registrarse a efectos del IVA en un único Estado miembro y declarar y pagar el IVA que adeuden en otros Estados miembros. En primer lugar, la legislación nacional relativa a la ventanilla única de la Unión excluye a las pequeñas y medianas empresas rumanas (pymes) que vendan servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión o electrónicos a consumidores de otros Estados miembros (es decir, aquellas empresas con un volumen de negocios inferior a 88 500 EUR que participen en el régimen especial del IVA para las pymes). En segundo lugar, solo se permite el registro en la ventanilla única de la Unión a las empresas que ya estén registradas a efectos del IVA en Rumanía por lo que se refiere a operaciones nacionales con derecho a deducción y a determinadas operaciones dentro de la Unión, y no a las empresas registradas para otros fines. Rumanía dispone de dos meses para subsanar las deficiencias expuestas en esa carta de emplazamiento. Si no da los pasos adecuados en los próximos dos meses, la Comisión podría decidir enviarle un dictamen motivado.

Carta de emplazamiento complementaria

9 junio 2021: La Comisión pide a Suecia que modifique las normas por las que se limita la deducibilidad fiscal de los intereses abonados a empresas filiales establecidas en otros Estados de la UE o del EEE

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento complementaria a Suecia, en la que llama su atención sobre la incompatibilidad de la legislación que limita la deducibilidad fiscal de los pagos de intereses intragrupo transfronterizos con el Derecho de la Unión. En virtud de este sistema, se deniega la deducibilidad de los intereses en relación con los acuerdos de préstamo entre empresas afiliadas establecidas en la UE o en el EEE, con independencia de que los términos y condiciones de dichos acuerdos se mantengan o no en condiciones de plena competencia. En su sentencia de 20 de enero de 2021 en el asunto *Lexel*, C-484/19, el Tribunal de Justicia dictaminó que tal sistema constituye un

obstáculo injustificado a la libertad de establecimiento determinada en el artículo 49 del TFUE. Aunque Suecia introdujo algunas modificaciones en las normas en cuestión a partir de 2019, su configuración general permanece inalterada y la infracción aún no ha sido subsanada. La Comisión ya envió una carta de emplazamiento en 2014. Suecia dispone de dos meses para subsanar las deficiencias detectadas por la Comisión, la cual podría optar por enviar un dictamen motivado una vez transcurrido este plazo.

7.3. Dictámenes motivados

9 junio 2021 – La Comisión insta a Alemania a comunicar todas las medidas de ejecución de las normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior y por lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países en la UE

La Comisión ha enviado un dictamen motivado a Alemania por no haber comunicado todas las medidas nacionales necesarias para ejecutar plenamente las normas sobre imposición de salida del artículo 5 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 (DEF 1). Alemania tampoco comunicó todas las medidas nacionales necesarias para ejecutar la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 (DEF 1) en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países (DEF 2). La fecha límite para la comunicación de las medidas era el 31 de diciembre de 2019. En ausencia de una comunicación completa de todas las medidas de ejecución nacionales, la Comisión podría decidir remitir el asunto al Tribunal de Justicia.

9 junio 2021 – La Comisión insta a Malta a modificar su legislación sobre la fiscalidad de los automóviles

La Comisión envió un dictamen motivado a Malta por no haber modificado sus normas sobre la fiscalidad de los automóviles. La Comisión con-

sidera que la legislación maltesa no es compatible con el artículo 110 del TFUE, que prohíbe la discriminación de los productos importados, ya que los automóviles importados de otros Estados miembros soportan mayor carga impositiva en comparación con los vehículos nacionales. Según las disposiciones nacionales actualmente en vigor, los automóviles matriculados por primera vez en Malta a partir del 1 de enero de 2009 están sujetos a un impuesto anual de circulación generalmente más elevado que los matriculados antes de esa fecha, debido a una diferencia en la forma en que se calcula dicho impuesto. El régimen maltés de fiscalidad de los automóviles no tiene en cuenta la fecha de la primera matriculación del vehículo si esta tuvo lugar en otro Estado miembro. Por consiguiente, el régimen maltés de fiscalidad de los automóviles tiene un efecto discriminatorio con respecto a los vehículos de motor procedentes de otros Estados miembros. Si Malta no actúa en los próximos dos meses, la Comisión podría decidir remitir el asunto al Tribunal de Justicia.

8. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE

8.1. Sentencias del Tribunal de Justicia y del Tribunal General

14 enero 2021 – Sentencia en el asunto C-63/19 Comisión/Italia⁴⁷

La sentencia estipula que el descuento sobre el precio de los carburantes del que disfrutaban los residentes de la Regione autonoma Friuli Venezia Giulia no entraña, por sí solo, la infracción de la Directiva sobre imposición de la energía. Así, la Comisión no ha demostrado que Italia haya establecido una reducción del impuesto especial mediante el reembolso de su importe.

4 marzo 2021 – Sentencia en el asunto C-362/19 P Comisión/Fútbol Club Barcelona⁴⁸

El Tribunal de Justicia anula la sentencia del Tribu-

47 <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2021-01/cp210003es.pdf>

48 <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2021-03/cp210032es.pdf>

nal General mediante la que se había anulado la Decisión de la Comisión por la que se calificó de ayuda de Estado el régimen fiscal de cuatro clubes de fútbol profesional españoles. Se desestima definitivamente el recurso que el Fútbol Club Barcelona había interpuesto contra esta Decisión.

16 marzo 2021 - Sentencias del Tribunal de Justicia en los asuntos C-562/19 P, C-596/19 P Comisión/Polonia⁴⁹

El Tribunal señala que el impuesto polaco en el sector del comercio minorista y el impuesto húngaro sobre la publicidad no vulneran el Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado. De esta forma, el Tribunal de Justicia desestima los recursos de casación de la Comisión y confirma las sentencias del Tribunal General.

15 abril 2021 - Sentencia en el asunto C-846/19 EQ/Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA⁵⁰

Esta sentencia dicta que la actividad de protección de personas mayores de edad incapacitadas legalmente desarrollada por un abogado constituye, en principio, una actividad económica. En este sentido, puede quedar exenta de IVA si las prestaciones de servicios en cuestión están directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, y si el referido abogado disfruta, respecto de la actividad que desarrolla a estos efectos, de un reconocimiento como organismo de carácter social.

12 mayo 2021 - Sentencia del Tribunal General en los asuntos T-516/18, T-525/18 Luxemburgo/Comisión⁵¹

El Tribunal determina la existencia de una ventaja fiscal en las resoluciones fiscales concedidas por Luxemburgo a empresas del grupo Engie. Afirma que el trato fiscal preferencial es predo-

minantemente el resultado de la no aplicación de una medida nacional relativa al abuso de la ley.

1 julio 2021 - Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-521/19 Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia⁵²

Esta sentencia establece que, al determinar la base imponible de una operación ocultada por sujetos pasivos del IVA, procede considerar que las cantidades entregadas y recibidas, tal como han sido reconstituidas por la Administración tributaria, incluyen dicho impuesto. Así, cualquier otra interpretación sería contraria al principio de neutralidad del IVA.

9. INFORMES Y PUBLICACIONES

9.1. Impuestos a los servicios digitales

Varios países de todo el mundo han implementado un Impuesto a los Servicios Digitales (DST, por sus siglas en inglés). ECIPE (European Centre for International Political Economy) ha lanzado una publicación titulada "Taxing Digital Services – Compensating for the Loss of Competitiveness"⁵³, que analiza más de cerca por qué algunos países europeos han impuesto el DST y otros no. Hay explicaciones económicas detrás del hecho de que Austria, Francia, Italia, España y el Reino Unido hayan introducido el DST, y no así otros países de Europa.

Los cinco países que han establecido estos impuestos (aquí llamados DST5) han estado perdiendo competitividad comercial en servicios digitales durante los últimos 15 años. En los muchos indicadores de competitividad comercial calculados, los DST5 puntúan valores más bajos y muestran tasas de crecimiento más bajas en comparación con otros países europeos que no tienen DST. Además, las diferencias entre los países DST5 y los que no han establecido un DST son grandes, lo que sugiere que los mercados de servicios digitales para este último grupo de países

49 <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2021-03/cp210038es.pdf>

50 <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2021-04/cp210057es.pdf>

51 <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2021-05/cp210080fr.pdf>

52 <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2021-07/cp210117es.pdf>

53 https://ecipe.org/wp-content/uploads/2021/07/ECI_21_PolicyBrief_11_2021_LY04.pdf

son mucho más dinámicos y globalizados.

La diferencia entre los DST5 y otros países europeos en la competitividad de los servicios digitales es sorprendente. Esto no quiere decir que no deba haber impuestos especiales sobre los servicios digitales, ese es un tema diferente, pero es importante que la discusión sobre los DST comience con una mejor comprensión de cómo dicho impuesto se relaciona con los patrones subyacentes del desempeño del servicio digital.

9.2. Informe anual 2021 de la Comisión sobre fiscalidad

La Comisión Europea ha publicado el Informe anual 2021 sobre fiscalidad⁵⁴, una revisión anual de las políticas fiscales de los Estados miembros.

Según el informe, los ingresos fiscales anuales en la UE se mantuvieron estables en 2019 en todos los Estados miembros, con ligeras reducciones en la carga fiscal media sobre el trabajo y en la media del impuesto de sociedades del 21,9% en 2019 al 21,5% en 2020. Los Estados miembros han seguido introduciendo nuevas medidas fiscales para respaldar la innovación y la productividad, abordar el sesgo de la deuda corporativa y reducir el tiempo necesario para cumplir con los impuestos. El informe concluye que, si bien la fiscalidad medioambiental puede ser una herramienta política útil para ayudar a alcanzar los objetivos de la política medioambiental y climática y contribuir a la recuperación económica, todavía está infrautilizada en muchos Estados miembros. Varios Estados miembros de la UE han aumentado los impuestos sobre el tabaco, el alcohol y los refrescos para mejorar la salud pública. El informe también destaca que la mayoría de los Estados miembros han introducido algunas medidas para hacer frente a la planificación fiscal agresiva, pero queda mucho por hacer, sobre todo en vista de la crisis actual.

Asimismo, el informe señala que la pandemia de COVID-19 obligó a los Estados miembros y a la UE a reaccionar con medidas sin precedentes,

incluidas medidas fiscales y apoyo directo a los hogares, las empresas y el sector de la salud. Estas ayudaron a amortiguar el impacto de la crisis, proporcionando liquidez a las empresas y hogares más afectados y mitigando el impacto económico adverso de las medidas de confinamiento introducidas por los Estados miembros. En este contexto, las políticas fiscales pueden ser una parte integral de las medidas para apoyar la recuperación después de la crisis del COVID-19. El análisis descrito en este informe se utiliza en el contexto del Semestre Europeo.

9.3. Informe sobre la recaudación del déficit fiscal de las multinacionales

La Comisión Europea anunció el 1 de junio la puesta en marcha del Observatorio Fiscal de la UE⁵⁵, que es un nuevo laboratorio de investigación que contribuirá a la lucha de la UE contra las prácticas fiscales abusivas.

Financiado por la Unión Europea, el Observatorio Fiscal respaldará la elaboración de políticas de la UE a través de investigaciones de vanguardia, el análisis y el intercambio de datos. El Observatorio será plenamente independiente a la hora de llevar a cabo su investigación, informar objetivamente a los responsables políticos y sugerir iniciativas que puedan contribuir a combatir mejor la evasión fiscal, la elusión fiscal y la planificación fiscal abusiva.

Este Observatorio Fiscal de la UE se estrenó publicando un informe sobre la recaudación del déficit fiscal de las multinacionales⁵⁶.

Este estudio estima cuántos ingresos fiscales podría recaudar la Unión Europea imponiendo un impuesto mínimo sobre las ganancias de las empresas multinacionales. El informe calcula el déficit fiscal de las multinacionales, definido como la diferencia entre lo que las multinacionales pagan actualmente en impuestos y lo que pagarían si estuvieran sujetas a una tasa impositiva mínima en cada país. A continuación, considera

54 <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/10c54579-ccb6-11eb-ac72-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-219793945>

55 <https://www.taxobservatory.eu/>

56 <https://www.taxobservatory.eu/wp-content/uploads/2021/06/EUTO2021.pdf#https-www-taxobservatory-eu-euto2021>

tres formas en que los países de la UE pueden recaudar este déficit fiscal.

En primer lugar, simula un acuerdo internacional sobre un impuesto mínimo del tipo que actualmente discute la OCDE, apoyado por varios países de la Unión Europea y Estados Unidos (del 25%, 21% o 15%).

En segundo lugar, simula un acuerdo internacional incompleto en el que solo los países de la UE aplican un impuesto mínimo, mientras que los países que no pertenecen a la UE no cambian sus políticas fiscales.

Y por último, estima cuántos ingresos podría recaudar cada país de la UE de forma unilateral, suponiendo que todos los demás países mantengan sin cambios su política fiscal actual.

9.4. Otros

- Informe Especial n.º 03/2021 titulado «Intercambio de información fiscal en la UE: bases sólidas con deficiencias en la ejecución» del Tribunal de Cuentas Europeo (TCE)⁵⁷.

El 26 de enero de 2021, el TCE publicó el Informe «Intercambio de información fiscal en la UE: bases sólidas con deficiencias en la ejecución». En el informe el TCE examina cómo supervisa la Comisión Europea la ejecución y el rendimiento del sistema de intercambio de información fiscal y cómo utilizan los Estados miembros la información intercambiada. Constata que el sistema está bien establecido, pero queda trabajo por hacer por lo que respecta a la supervisión, la garantía de la calidad de los datos y la utilización de la información recibida. Recomienda que la Comisión refuerce la cobertura del marco legislativo de la UE y desarrolle supervisión y orientaciones, y que los Estados miembros hagan un mejor uso de la información que reciben.

57 https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_03/SR_Exchange_tax_inform_ES.pdf

- Fiscal transfers and economic convergence, European Central Bank, febrero 2021

- Introduction to the fiscal framework of the EU⁵⁸, Directorate-General for Parliamentary Research Services (European Parliament), febrero 2021

- Implementación de los requisitos de la UE para el intercambio de información fiscal. Evaluación de la implementación europea⁵⁹, de 19 abril 2021

- Estudio sobre regímenes fiscales específicos para las regiones ultraperiféricas pertenecientes a Francia y España. Informe final⁶⁰, de 23 abril 2021.

- Why fiscal justice should be reinstalled through European taxes that the citizens will support⁶¹, European University Institute, junio 2021

- Tendencias fiscales en la Unión Europea 2021⁶², de 24 junio 2021.

- Prácticas fiscales nocivas dentro de la UE. Definición, identificación y recomendaciones⁶³, de 14 julio 2021.

- OECD SECRETARY-GENERAL TAX REPORT TO G20 FINANCE MINISTERS AND CENTRAL BANK GOVERNORS⁶⁴, OCDE, julio 2021

58 <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/b15fdd03-6f3d-11eb-aeb5-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-219396166>

59 <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/73e72c51-a3da-11eb-9585-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-219795423>

60 <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/ffa6e891-a638-11eb-9585-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-219796110>

61 <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/84028476-c73a-11eb-a925-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-219396000>

62 https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/economic-analysis-taxation/taxation-trends-european-union_en

63 <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/f4899344-e516-11eb-a1a5-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-219795087>

64 <https://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2021.pdf>



LA POLÍTICA FISCAL DESDE LA PERSPECTIVA DE GÉNERO: EL CASO DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA PERSONAL (IRPF)

MARÍA PAZOS MORÁN (*)

La política fiscal se rige por dos principios fundamentales: el principio de equidad (atender las necesidades y recaudar según las posibilidades de cada persona) y el principio de eficiencia (conseguir comportamientos beneficiosos para mejorar el bienestar social). Pero el quid de la cuestión es: ¿cuáles son las necesidades que deben atenderse y cuáles son los comportamientos que deben potenciarse con la política fiscal? La respuesta no es unánime sino que depende del sistema de valores vigente en cada sociedad y en cada periodo histórico. Aún tenemos muy recientes en Europa códigos civiles que dictaban el sometimiento de las mujeres casadas a sus maridos, así como numerosas restricciones al trabajo asalariado femenino.

Bajo ese sistema anterior de *patriarcado coercitivo*, la autoridad de los hombres sobre las mujeres se reconocía explícitamente. La familia patriarcal era la institución clave a través de la que se ejercía esa autoridad sin restricciones, permitiéndose incluso la violencia física. Aún hoy se alzan voces argumentando que las leyes contra la violencia de género "perjudican a la familia". Es el caso del Gobierno de Turquía que anunció en 2021 su retirada del Convenio de Estambul de la ONU. Y, en efecto, esas leyes, como los derechos de las mujeres, perjudican a ese tipo de familia extremadamente desigual. Todo depende, pues, del objetivo que se pretenda conseguir.

(*) Matemática. Investigadora en el área de la política fiscal desde la perspectiva de género.

Afortunadamente, el antiguo sistema de patriarcado coercitivo fue superado gracias a los movimientos feministas, y en particular a la ola feminista de las décadas de 1960 a 1980. Hoy las constituciones de los países formalmente democráticos ya reconocen el objetivo de igualdad entre hombres y mujeres a todos los niveles, incluyendo la igualdad de derechos y deberes laborales y familiares. Actualmente, tanto la mayoría de los gobiernos como de la ciudadanía están de acuerdo en perseguir una sociedad en la que hombres y mujeres tengan la misma dedicación al empleo, así como al hogar y a las criaturas, si las hubiera.

Sin embargo, en la práctica, las políticas públicas no están estructuradas en torno a estos nuevos principios de valores ya asumidos por la sociedad sino a los viejos y obsoletos de la diferencia sexual. Esto conduce a múltiples contradicciones que se traducen en graves inequidades, que a su vez ocasionan importantes perjuicios sociales y económicos.

En efecto, en primer lugar persisten algunas *discriminaciones explícitas*, es decir diferencias de trato en razón del sexo o de circunstancias necesariamente asociadas a esa característica, como la maternidad biológica (más allá de la atención que lógicamente requiere la salud de la madre).

En segundo lugar, también existen *discriminaciones implícitas*, que consisten en el tratamiento diferencial de colectivos que son esencialmen-

te masculinos o femeninos como consecuencia de la pre-existente división sexual del trabajo. Sistemáticamente, este trato diferencial va en el sentido de escamotear a los colectivos feminizados derechos económicos y laborales ya ampliamente reconocidos a otros colectivos o en otras situaciones comparables. Es el caso de las personas empleadas de hogar o las personas solas con cargas familiares, por citar aquí solo dos ejemplos paradigmáticos.

Por último, persisten todavía determinadas regulaciones que proporcionan *incentivos para el mantenimiento de las mujeres alejadas del empleo regular y para el mantenimiento de los hombres alejados del trabajo de cuidados*. Algunos de los ejemplos más claros son la existencia de la tributación conjunta de los matrimonios en el Impuesto sobre la Renta, las pensiones de viudedad vitalicias o algunas medidas llamadas "de conciliación de la vida familiar y laboral" que proporcionan a las mujeres "derechos" para retirarse de sus puestos de trabajo (parcial o totalmente) cuando hay en la familia necesidades de cuidado. Aunque estas medidas de conciliación (excedencias y reducciones de jornada) estén formalmente disponibles para los hombres, son las mujeres casadas quienes las utilizan en más de un 90%, viendo reducido o suprimido su salario y quedando dependientes económicamente de sus maridos.

Detrás de estas diferencias de trato, tanto explícitas como implícitas, y de estos incentivos a la división sexual del trabajo, sigue estando indefectiblemente una concepción patriarcal del mundo según la cual las mujeres deben quedarse en el hogar sometidas a la autoridad masculina, aunque no se declare explícitamente ese objetivo.

Complementariamente, siempre según esta concepción, los hombres son los encargados de "ganar el pan", quienes se supone que constituyen la sociedad y por tanto los sujetos de derechos. En este sistema, llamado *patriarcado de consentimiento*, la dominación opera fundamentalmente a través de incentivos que resultan más difíciles de detectar que las discriminaciones y prohibiciones explícitas.

Las regulaciones que favorecen la división sexual del trabajo, en contradicción con el objetivo declarado de potenciar la igualdad, no solamente son contrarias a la equidad sino que contravienen también el principio de eficiencia. Por ejemplo, existe unanimidad acerca de que la economía sumergida es una gran lacra. Sin embargo, la conjunción de la pensión de viudedad vitalicia, la desgravación por tributación conjunta y otras regulaciones relacionadas con la familia, en concurrencia con otros factores, potencia los empleos no declarados para las mujeres casadas. ¿Cómo es posible que se olvide este asunto tan importante a la hora de legislar? Muy sencillo: porque se parte de una visión sesgada del propio principio de eficiencia, que deja al margen toda la esfera doméstica y tiene como restricción de partida el mantenimiento de la división sexual del trabajo.

Eliminar esta restricción es lo único que necesitamos para lo que se llama hacer un *análisis con perspectiva de género*, que consiste sencillamente en superar la actual perspectiva sesgada del análisis que se ha hecho hasta ahora. Es decir, se trata de eliminar todos los sesgos de género que persisten: discriminaciones explícitas, discriminaciones implícitas e incentivos a la división sexual del trabajo. La perspectiva de género no es, pues, diferente de la perspectiva social, sino que consiste simplemente en extender los principios ya reconocidos, y los derechos ya conquistados, a toda la población, incluyendo a las mujeres que siguen en gran parte excluidas.

Si aplicamos esta óptica de género inclusiva al análisis de los sistemas fiscales, ya en una primera aproximación se detectan tres aspectos relevantes. En primer lugar, que la inexistencia, o extensión muy limitada, de los sistemas fiscales que han dado en llamarse *ortodoxos* es en sí misma perjudicial para toda la población pero muy especialmente para una parte de ella: las mujeres. Recordemos que por sistemas *ortodoxos* entendemos aquellos basados en impuestos sobre la renta progresivos y prestaciones universales, junto con servicios públicos de educación, sanidad y atención a la dependencia.

Tengamos en cuenta que, según está ampliamente documentado, la debilidad de la protección social y la escasez de servicios públicos perjudican a la población femenina por una triple vía. Por un lado, fenómenos como la informalidad o el trabajo infantil, íntimamente relacionados con la inexistencia de sistemas fiscales completos y potentes, afectan de forma particularmente intensa a las mujeres y a las niñas. Además, dado que las mujeres son económicamente más vulnerables que los hombres, están más necesitadas de esas coberturas, de esos servicios y de esas regulaciones; las mayores tasas de pobreza femenina indican también que las mujeres se ven más perjudicadas por la inexistencia de un sistema de prestaciones adecuado. Finalmente, hay que considerar que son las mujeres (ya sean esposas, madres, hijas, abuelas o hermanas) quienes en la inmensa mayoría de los casos cubren con su tiempo y su trabajo las carencias de la red social pública.

En resumen, en ausencia de un sistema público de protección social extenso y completo, así como de un mercado laboral generador de ingresos y derechos suficientes, el principal soporte con el que cuenta la cuantiosa población económicamente vulnerable son las redes de apoyo familiar. Es decir, las mujeres, a costa de su enorme sobreexplotación y sufrimiento.

El segundo aspecto a destacar es que la creación y ampliación de los sistemas fiscales *ortodoxos*, aun habiendo sido un paso fundamental y muy positivo para acortar las desigualdades, se ha producido en una etapa histórica en la que la división sexual del trabajo aparecía como 'natural', y por tanto la reflejan y la reproducen, dando así origen a nuevas discriminaciones de género. En efecto, los sistemas fiscales más extendidos y consolidados contienen innumerables regulaciones carentes de fundamento y que refuerzan la desigualdad entre hombres y mujeres. Algunos de estos elementos, combinados, potencian el mantenimiento de muchas mujeres en la situación de amas de casa o en la economía sumergida. Los casos más claros son las pensiones de viudedad vitalicias, la tributación conjunta de los matrimonios en los impues-

tos personales, las prestaciones condicionadas a la insuficiencia de ingresos, o las 'protecciones' laborales diferenciales que lastran la demanda de mano de obra femenina por parte de las empresas.

En definitiva, ya sea por la inexistencia o debilidad de los sistemas fiscales vigentes, o por las regulaciones relativas a la familia que contienen, o por ambos extremos conjuntamente, el caso es que los sistemas fiscales están plagados de sesgos de género que reflejan y refuerzan la concepción de las mujeres como responsables del cuidado, limitadas al marco familiar y fuera del sistema de derechos, así como la de que los hombres son ajenos e incapaces para todo lo doméstico. Esta idea, tan contraria a la realidad actual y a las legítimas aspiraciones emancipatorias de las mujeres, persiste aún en todos los sistemas vigentes aunque en distinta forma y medida.

INCENTIVOS FISCALES A LA FAMILIA TRADICIONAL

Parece sensato, no solamente desde un punto de vista de lograr un trato equitativo entre hombres y mujeres sino por respeto a la libertad personal, sostener que los sistemas fiscales deberían ser neutrales con respecto a las decisiones sobre la forma de regularizar la convivencia elegida. Sin embargo, aún en los casos en que el diseño formal sí aparenta neutralidad (ausencia de discriminaciones explícitas), los sistemas suelen desincentivar la participación laboral de las mujeres casadas a través de la penalización del segundo contribuyente, como veremos. La complejidad de estos mecanismos hace que, a pesar de su importancia, tiendan a pasar desapercibidos para la literatura feminista que no está específicamente dedicada a la Hacienda Pública, por un lado, y para las investigaciones sobre Hacienda Pública sin perspectiva de género, por otro.

Para comprender la ideología que subyace tras las regulaciones, es necesario considerar la génesis de los sistemas y el contexto social en el que se formaron. La Seguridad Social tiene su origen en los seguros obreros que se fueron instaurando

desde finales del Siglo XIX¹. A partir de los años 1930 estos seguros fueron extendiendo y generalizando su acción protectora para dar lugar a la actual Seguridad Social²: sistema público que, a cambio de cotizaciones obligatorias, proporciona a las personas trabajadoras rentas de sustitución en caso de la pérdida de salario por enfermedad o accidente, maternidad o paternidad, desempleo, incapacidad o vejez.

De acuerdo con la mentalidad de aquella época, la Seguridad Social surge como un contrato entre el Estado y el 'trabajador', del cual depende además una familia. Así, se instauran también prestaciones familiares por las personas dependientes económicamente del 'trabajador', que en el origen son tanto hijos/as como esposas. En caso de muerte del 'trabajador', esas personas dependientes pasan a ser sujetos de prestaciones: pensiones de orfandad para los hijos/as hasta su mayoría de edad; y de viudedad de carácter vitalicio para las mujeres, pues estas se consideraban incapaces de generar ingresos

Desde entonces, según ha ido aumentando el rechazo social de la discriminación abierta hacia las mujeres, en la mayoría de los países la Seguridad Social ha ido introduciendo cambios en el lenguaje y reformas parciales para eliminar la diferenciación por sexo a la hora de ser sujeto de prestaciones. Es decir, se han ido eliminando las discriminaciones explícitas: se han suprimido las prestaciones por esposa a cargo, que respondían claramente a una consideración de todas las mujeres casadas como dependientes de sus maridos; y se ha extendido la pensión de viudedad a los hombres en las mismas condiciones³. Quedan suplementos en las pensiones, pero se llaman 'por cónyuge a cargo' y están disponibles tanto para hombres como para mujeres. Por su parte,

1 El primero fue el Seguro de Enfermedad de Alemania en 1883. En España: Retiro Obrero (1919), Seguro Obligatorio de Maternidad (1923), Seguro de Paro Forzoso (1931), Seguro de Enfermedad (1942), Seguro Obligatorio de Vejez e Invalidez (SOVI) (1947).

2 Llamada así por primera vez en la 'Ley de Seguridad Social' que se aprueba en 1935 en EEUU.

3 Esa extensión, sin un replanteamiento a fondo de la figura de la pensión de viudedad, ha conducido a los problemas que analizamos en el capítulo II.

el impuesto sobre la renta moderno (en España el IRPF) también ha adoptado un lenguaje formalmente igualitario en la mayoría de los países.

Las discriminaciones implícitas y los incentivos a la familia tipo *sustentador masculino/esposa dependiente* constituyen la nueva vía por la que se mantiene la desigualdad en esta nueva etapa de 'igualdad formal'. Conviene detenerse en estos instrumentos y desentrañar sus efectos económicos (además de simbólicos).

Entre las medidas que incentivan el matrimonio de un solo sustentador, las dos más importantes desde el punto de vista de los incentivos económicos son la tributación conjunta de los matrimonios en el IRPF y la pensión de viudedad. Otras, como el régimen matrimonial de gananciales por defecto (vigente en nuestro país exceptuando Cataluña), se añaden a estas para provocar el mismo resultado: la ilusión de que el matrimonio es indivisible y que las mujeres están protegidas por los ingresos y derechos del marido para toda la vida, sin necesidad de preocuparse por su situación personal. Esta ilusión, como sabemos, no se mantiene en la realidad.

La tributación conjunta (TC) de los matrimonios en el IRPF

La existencia de la tributación conjunta de los matrimonios (o parejas de hecho registradas en el caso de Euskadi) determina que los hombres (aproximadamente el 90% de los contribuyentes principales en tributaciones conjuntas son hombres) desgraven por el hecho de que su pareja no tenga ingresos propios, o cuando estos sean muy bajos. Tanto en el Territorio Fiscal Común (TFC) como en las Haciendas Forales de Euskadi, los matrimonios pueden optar por la tributación conjunta (TC). En ese caso, se benefician de una desgravación que es una reducción de la renta o Base Imponible (en adelante BI). Las rentas de ambos cónyuges se suman y se someten conjuntamente a la tarifa del impuesto.

El juego entre la reducción por TC (que se pierde si se tributa separadamente) y el efecto de acumulación de rentas (que, al ser el impuesto

progresivo, aumenta la cuota frente a la declaración de ambos cónyuges por separado) hace que convenga tributar conjuntamente a los matrimonios en los que uno de los cónyuges no tiene ingresos o los tiene muy bajos, y más cuanto mayores son los ingresos del que **sí** los tiene.

A ello contribuye, además de la desgravación por TC, que en TC se pueden aplicar desgravaciones mayores que en tributación individual. Es el caso, entre otros, de la reducción de la BI por aportaciones a mutualidades, planes de previsión asegurados, planes de pensiones, planes y seguros de dependencia. Con variantes según el territorio, el límite de las aportaciones desgravables es mayor en tributación conjunta (o, dicho de otra manera, el contribuyente con renta se desgrava también por las aportaciones a favor del cónyuge sin ingresos o con ingresos bajos). Por ejemplo, en Guipúzcoa el límite de las aportaciones deducibles de la BI por estos conceptos se multiplica por dos. Igualmente se multiplican por dos las reducciones por edad.

Otra ventaja son las compensaciones de saldos negativos. Por ejemplo, en Guipúzcoa: *"Serán compensables... los saldos negativos de rendimientos de actividades económicas, los saldos negativos de la base imponible del ahorro, las pérdidas patrimoniales y las bases liquidables generales negativas, realizadas y no compensadas por los contribuyentes componentes de la unidad familiar en períodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente"*.

En resumen, son muchas las vías por las que la TC reduce el impuesto a pagar para las rentas altas (que son las que tendrían que pagar más al ser el impuesto progresivo y que son las que tienen de dónde deducirse).

La existencia de la TC es contraria a la equidad social y de género por varias razones. En primer lugar, **E**sta desgravación infringe el principio fundamental del impuesto por el cual cada persona debe ser gravada en función de su capacidad de pago individual. Como veremos a continuación, es contraria a la equidad en todos

los sentidos: equidad vertical, equidad horizontal y equidad desde la perspectiva del ciclo vital.

En efecto, la desgravación por TC es fuente de inequidad vertical, pues no afecta a las rentas bajas y es regresiva. Esta regresividad se debe a que es una reducción en la base imponible, por lo que aumenta con el nivel de renta. Y no afecta a las rentas bajas porque estas no tienen de dónde desgravarse, ya que aplicando las demás desgravaciones (aunque solo fueran las generales), la cuota se reduce a cero.

En la siguiente tabla se ofrece un cálculo de la desgravación efectiva (es decir, el ahorro fiscal para el contribuyente) por tributación conjunta en Guipúzcoa según el nivel de renta de un contribuyente con ingresos y cuya pareja o cónyuge no los tiene. Se considera el caso simple de que esa sola renta del matrimonio (generalmente del marido) sea exclusivamente del trabajo. Además, se consideran solamente dos desgravaciones generales aparte de la reducción de la BI por TC (4.218 euros): la bonificación del trabajo (reducción de la base imponible variable según el nivel de renta) y la minoración general de la cuota (1.432 euros por cada autoliquidación)⁴. Estamos considerando, pues, el caso simple de un matrimonio sin hijos/as y sin otras circunstancias o inversiones que pudieran ser objeto de desgravaciones adicionales.

Para calcular la desgravación efectiva, primero restamos a la BI la bonificación del trabajo, obteniendo la columna (2). A continuación restamos a (2) la reducción por TC, obteniendo la base liquidable (BL) en la columna (3). Luego aplicamos la tarifa a la BL para calcular la cuota íntegra en la columna (4). La columna 5 es la cuota íntegra sin aplicar la reducción por TC, y la columna (6) la diferencia entre las dos anteriores, es decir la desgravación efectiva debido a la existencia de la TC. Finalmente, la columna 7 es la desgravación por TC teniendo en cuenta que las rentas bajas no podrán aplicársela porque

4 <https://www.gipuzkoa.eus/es/web/ogasuna/impuestos/modelo/109/2020/bonificaciones-reducciones-deducciones-tabla-gravamen#generated-id-4>

solo con la minoración general de la cuota ya no les quedará renta suficiente para ello.

Como se puede observar en la tabla, las rentas bajas no se benefician de la desgravación por tributación conjunta en Guipúzcoa (tal como sucede también en el TFC). Por ejemplo, con solo considerar esas dos desgravaciones generales, una renta de 10.000 euros no sería suficientemente alta para poder desgravar por TC. Una renta de 15.000 euros obtendría una desgravación efectiva de 970 euros, y así va aumentando la desgravación según aumenta el nivel de renta, hasta alcanzar los 2.067 euros para rentas altas. Nótese que, por ejemplo, un marido con una renta de 20.000 euros anuales desgrava la mitad que uno con 300.000 euros anuales (1.043 frente a 2.067). Eso sin contar que el marido de renta alta tendrá más posibilidad de aplicarse esas desgravaciones adicionales señaladas anteriormente y que no estamos considerando en esta simulación, con lo que la diferencia será aún mayor.

Además, esta desgravación origina agravios comparativos (es decir, no solamente es

contraria a la equidad vertical sino también a la equidad horizontal). Mediante la tributación conjunta, la desgravación que obtiene un contribuyente por tener una esposa sin ingresos es mayor que la desgravación por hijo/a y que la desgravación por familia monoparental. La Ley no tiene en cuenta que una persona adulta no empleada puede producir bienes y servicios para el hogar, y que estos en general tendrán un valor superior al de su propia manutención; por tanto el ama de casa proporciona un ahorro a la familia, aumentando así su capacidad de pago. Por el contrario, una criatura necesita cuidados y origina gastos a la familia, disminuyendo así su capacidad de pago; y esta disminución es mayor si solamente hay una persona adulta para ocuparse de la criatura, como es el caso de las familias monoparentales.

Por otro lado, la existencia de la desgravación por tributación conjunta de los matrimonios origina un desincentivo al empleo formal de las mujeres casadas. Debido a los mecanismos antes citados, cuando una mujer casada no tiene ingresos el matrimonio tributará

Desgravación por tributación conjunta en Guipúzcoa según nivel de renta (considerando solo desgravación por bonificación del trabajo y minoración general de la cuota)

Renta del trabajo (BI)	BI-bonificac. del trabajo (2)	BL (BI - bonificac. del trabajo - re-duc. por TC) (3)	Cuota íntegra (CI) (4)	Cuota íntegra ignorando re-duc. por TC (5)	Desgravac por TC (antes de minoración de la cuota) (6)=(5)-(4)	Desgravac por TC después de minoración de la cuota (7)
5.000	350	-3.868	0	0	-	-
10.000	5.900	1.682	387	1.357	970	-
15.000	12.000	7.782	1.790	2.760	970	970
20.000	17.000	12.782	2.940	3.983	1.043	1.043
25.000	22.000	17.782	4.201	5.383	1.181	1.181
30.000	27.000	22.782	5.601	6.783	1.181	1.181
35.000	32.000	27.782	7.001	8.246	1.244	1.244
40.000	37.000	32.782	8.519	9.996	1.476	1.476
45.000	42.000	37.782	10.269	11.746	1.476	1.476
50.000	47.000	42.782	12.019	13.513	1.494	1.494
55.000	52.000	47.782	13.826	15.513	1.687	1.687
60.000	57.000	52.782	15.826	17.513	1.687	1.687
65.000	62.000	57.782	17.826	19.513	1.687	1.687
90.000	87.000	82.782	28.633	30.531	1.898	1.898
100.000	97.000	92.782	33.137	35.077	1.940	1.940
150.000	147.000	142.782	56.335	58.317	1.982	1.982
200.000	197.000	192.782	80.101	82.168	2.067	2.067
300.000	297.000	292.782	129.101	131.168	2.067	2.067

conjuntamente y la renta del marido se verá beneficiada por la desgravación específica por TC y por las otras desgravaciones cuyo límite aumenta en régimen de TC. En resumen, el matrimonio pagará menos impuestos.

Pero si a esa mujer se le ofrece un empleo en la economía formal, el matrimonio se ve confrontado a dos alternativas: si siguen tributando conjuntamente se sumarán las rentas; el salario de la mujer será tratado como si fuera un aumento salarial del marido y sometido a un tipo impositivo más alto cuanto mayor es la renta de él. Si, por el contrario, optan por tributar individualmente, perderán la desgravación por TC y el nuevo salario de la mujer no aportará las reducciones de la BI que de todas maneras ya se aplicaban antes a la renta del marido y que eran mayores si el salario del marido es alto. El matrimonio optará por la forma más favorable, pero en cualquier caso el salario de la mujer se verá sometido a tipos impositivos más altos que si el marido hubiera tenido que tributar individualmente cuando ella no tenía ingresos (es decir, si no existiera la opción de TC).

Todo ello, conjuntamente, hace que los salarios de las mujeres casadas se vean sometidos a altos tipos impositivos solo por la existencia de la TC. Este efecto se produce porque, a la hora de las decisiones de empleo de las mujeres casadas, la familia se plantea cómo va a aumentar su renta disponible si la mujer sale a trabajar, y ese aumento es menor si su trabajo está sometido a altos tipos impositivos o si por declararlo pierde alguna prestación. Así, si una prestación o desgravación se reduce al aumentar la renta familiar, el aumento neto del ingreso que se producirá como consecuencia de ese salario de la mujer es menor. Lógicamente, a la hora de aceptar un empleo, la persona considera cuál es el salario neto después de impuestos (ese salario neto es igual al salario bruto menos las cotizaciones sociales menos el aumento en el impuesto a pagar por el matrimonio en comparación con cuando ella no tenía ingresos)⁵

5 Un ejemplo sencillo: supongamos que a una mujer casada se le ofrece un empleo que le reportará 1.000€ brutos. Supongamos que el ingreso neto, una vez des-

Si el salario neto que le quedaría a la mujer es bajo, lo que suele suceder, la familia se planteará si merece la pena el coste de oportunidad del trabajo asalariado en términos de trabajo doméstico: si la mujer sale a trabajar deja de producir una serie de bienes y servicios para el hogar, en particular servicios de cuidados a la infancia y a la dependencia, así como las tareas domésticas que originan un ahorro familiar. Y, además, tendrá que gastar en bienes y servicios para poder ir a trabajar, lo que ni siquiera se verá compensado por una bonificación o desgravación específica por trabajo en régimen de TC.

En efecto, curiosamente, en el caso de TC, la "bonificación del trabajo" (o "reducción por obtención de rendimientos del trabajo" en el TFC) se aplica solamente a la suma de los rendimientos, y no individualmente. Así, el salario de la mujer no solo no será objeto de esa desgravación sino que, al ser esta desgravación decreciente con el nivel de renta, puede contribuir a minorarla. En Guipúzcoa, por ejemplo, un matrimonio en el que un cónyuge (generalmente el marido) tiene ingresos superiores a 15.000 euros y el otro (generalmente será la mujer) tiene un ingreso por debajo de 7.500, se reducirá de la BI solamente 3.000 euros. En cambio, si no existiera la tributación conjunta, la renta de la mujer se beneficiaría de una bonificación de 4.650 euros. Un desincentivo más al trabajo asalariado de las mujeres casadas.

Estos incentivos a la permanencia de las mujeres casadas en el hogar (o en la economía sumergida) son más altos cuando existen hijos/as, pero también operan en matrimonios sin hijos/as.⁶ Y esta es solamente una pieza, pues la penalización del ingreso del segundo contribuyente en el IRPF se añade a otros incentivos como la pensión de viudedad o el régimen de gananciales, junto a promesas de compensaciones en las pensiones

contada la cotización a la Seguridad Social y el IRPF, es de 800€. Pero si ese ingreso adicional hace que el matrimonio pierda prestaciones/desgravaciones por valor de 300€, entonces el ingreso neto familiar por el trabajo de la mujer es de 500€.

6 Existen numerosos estudios acerca de este fenómeno, por ejemplo, Gustafsson, Siv (2005). Para una explicación detallada y más referencias, ver Medialdea García y Pazos Morán (2011) y Pazos Morán (2013).

por hijos/as. Así, por la acumulación de estos mecanismos, a estas mujeres (a estas familias) "no les salen las cuentas" para aceptar un empleo regular, con lo que se ven abocadas al hogar o/y a la economía sumergida, de ahí la típica expresión: "no me declare Ud., que ya cotiza mi marido". O sea: "no me reduzca aún más el salario neto detrayéndome las cotizaciones; porque además si lo declaro perderíamos las desgravaciones y prestaciones que recibe mi marido por no tener yo ingresos".

Todo ello va contra el principio de equidad desde la perspectiva del ciclo vital, pues las mujeres casadas afectadas se ven privadas de derechos laborales y sociales, aumentando su riesgo de pobreza futura.

En resumen, la posibilidad de tributación conjunta de los matrimonios es injusta y no tiene ninguna razón de ser en la sociedad actual. Estas evidencias hicieron que algunos países la eliminaran ya en el siglo pasado: Suecia lo hizo en 1971 y Reino Unido en 1990.

En España, el primer gobierno Zapatero declaró públicamente la necesidad de su eliminación,⁷ y esta necesidad se incluyó en el Preámbulo de

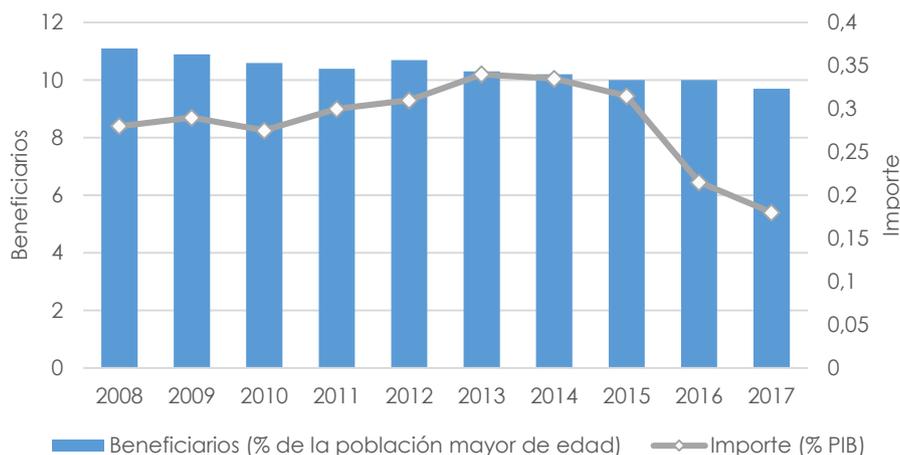
⁷ Ver discurso de la Vicepresidenta del Gobierno en Pazos Morán (ed.) (2005).

la Ley de Reforma Fiscal de 2006 (Ley 35/2006), donde se declaraba: "En esta consideración de las circunstancias personales y familiares cabe efectuar una mención a la opción por la tributación conjunta. La política de no discriminación por razón de género y razones de simplificación de la gestión del impuesto podrían justificar su revisión". Sin embargo, no llegaron a darse pasos efectivos en este sentido.

Así pues, la posibilidad de la tributación conjunta se mantiene en todo el Estado Español, con ligeras variantes entre el Territorio Fiscal Común (reducción de la BI en 3.400 euros) y las Haciendas Forales de el País Vasco (reducción de la BI en 4.347 euros).

Podría pensarse que esta figura fiscal obsoleta tiende a reducir su importancia o a extinguirse con el paso del tiempo, conforme avanza la igualdad de hombres y mujeres en el empleo. Sin embargo eso no es lo que está sucediendo. De hecho, las crisis económicas golpean especialmente a las mujeres, y muchas se encuentran en situación de dependencia económica. En el siguiente gráfico se observa que el número de declaraciones conjuntas se ha mantenido sin grandes cambios en los últimos años e incluso creció entre 2011 y 2012, aunque la tendencia general es de ligero descenso.

Gráfico 1: Evolución de la desgravación por tributación conjunta en el IRPF



El importe total del gasto fiscal se va reduciendo con el tiempo, probablemente debido a las reformas fiscales que reducen los tipos impositivos y también a que en el TFC el importe de la reducción permanece congelado desde antes de 2006. Aún así, el gasto fiscal por ese concepto se estima en 2.390 millones de euros para 2020, solo en el TFC (ver informe de la AIREF ya citado). Un importe nada desdeñable que ahora se gasta en desgravaciones para las rentas altas y que, si se eliminara la TC, podría utilizarse en servicios públicos y prestaciones sociales para quienes verdaderamente lo necesitan.

Desgravaciones por situaciones de dependencia

Otra fuente de incentivos a la permanencia de las mujeres en el hogar, como amas de casa y cuidadoras, son las desgravaciones por situaciones de discapacidad, dependencia y edad de familiares convivientes (no solamente familiares directos sino afines o parientes colaterales, es decir por ejemplo familiares del marido). Estas desgravaciones difieren entre territorios, pero todas producen efectos incentivadores del cuidado en casa por parte de las mujeres, son crecientes con el nivel de renta (al ser reducciones de la BI) y benefician fundamentalmente a las rentas altas que tienen de dónde desgravarse.

El monto de estas desgravaciones no es despreciable. Por ejemplo, en el TFC se ha estimado que al eliminar las desgravaciones relacionadas con la dependencia, la discapacidad y la edad avanzada se produciría un ahorro fiscal de 2.140 millones⁸. Por supuesto que no se trata de dejar estas situaciones desatendidas sino de atenderlas con equidad social y de género. Para ello, la única forma es eliminar todas estas desgravaciones de los impuestos sobre la renta e invertir todo ese ahorro fiscal en servicios públicos que sean asequibles a todas las personas con necesidad independientemente del nivel de renta y que sean de calidad.

⁸ <https://cuartopilar.es/wp-content/uploads/2020/08/INFORME-4%C2%BA-Pilar-del-Estado-del-Bienestar.pdf>

La pensión de viudedad

La pensión de viudedad es, en España, una renta vitalicia y más accesible que la pensión de jubilación contributiva. Por ejemplo, una persona joven (hombre o mujer), sin que tenga que mediar ninguna necesidad económica ni cargas familiares, puede obtener una pensión de viudedad para toda la vida solamente por haber estado un año casada con otra que, en el momento de su fallecimiento, haya cotizado durante 500 días en los últimos 5 años.

Llama la atención que para acceder a la pensión de viudedad se requieran muchas menos cotizaciones que para acceder a la pensión contributiva de jubilación (500 días en lugar de 15 años). Así, puede darse el caso de que las cotizaciones de una persona no le sirvan para su propia pensión, porque no vaya a llegar al mínimo necesario para tener derecho a la pensión de jubilación contributiva, pero sí sirvan para que otra persona (su cónyuge) se beneficie de una pensión de viudedad que se sumaría a cualesquiera que sean sus otros ingresos.

Por ejemplo, si una persona casada que solamente ha cotizado durante 2 años se muere, dejará una pensión de viudedad a su viudo/a. Pero si en lugar de morirse se jubila, no tendrá derecho a una pensión propia. Incluso una persona que ha contribuido durante 14 años, por muy altas que hayan sido esas cotizaciones, se quedará sin ningún fruto de sus contribuciones; y esto a pesar de que no tenga ninguna otra fuente de renta. Si muere, en cambio, dejará una pensión a su viudo/a que será compatible con todo tipo de ingresos.

La pensión de viudedad continúa en España esencialmente con la misma regulación que antes de la reforma del código civil de 1974, en la que se abolió la licencia marital y se concedió a las mujeres casadas la igualdad en derechos civiles respecto a sus maridos. Las únicas reformas significativas, ambas con efectos retroactivos, han sido la inclusión en 1983 de los hombres en general y sin condiciones (vitalicia y compatible con todo tipo de rentas), y la exclusión en 2007

de las divorciadas en general (salvo si existe pensión compensatoria).⁹

La mayoría de los países europeos sí han cambiado sustancialmente sus regulaciones de la pensión de viudedad, eliminándola hacia el futuro o condicionado su acceso a la existencia de cargas familiares y/o insuficiencia de rentas. Como resultado, España es, junto con Irlanda, Luxemburgo y Portugal, de los pocos países europeos en los que la pensión de viudedad sigue siendo vitalicia y sin restricciones de ningún tipo (renta, edad, hijos/as).¹⁰

En Suecia en 1990, y en Islandia en 1993, se eliminó la pensión de viudedad para los nuevos matrimonios dejando (a futuro) solamente una prestación temporal de viudedad de un máximo de dos años, para amortiguar el impacto que supone la defunción de un miembro de la pareja para los ingresos familiares. Esta prestación, al ser temporal, no produce incentivos adversos al empleo femenino. Así, sin cambiar la normativa aplicable a los matrimonios ya constituidos, la PV vitalicia quedó como una figura a extinguir. En la Unión Soviética no existía PV, ya que todas las mujeres estaban incorporadas al empleo (aunque en condiciones subordinadas).

¿Por qué funcionan los incentivos a la permanencia de las mujeres en el hogar?

Muchas personas piensan: si son las mujeres, y no los hombres, quienes responden a los incentivos para la permanencia en el hogar (disponibles en teoría para ambos sexos), ¿no será porque hombres y mujeres tienen deseos diferentes que deberíamos respetar? Para responder a esta pregunta es necesario considerar conjuntamente todo el sistema que determina el comportamiento diferencial de hombres y mujeres, contradictorio con las aspiraciones de igualdad que ambos sexos declaran sistemáticamente en las encuestas.

El efecto de estos incentivos se ve acrecentado por el hecho de confluir con otros elementos con los que se refuerzan mutuamente; y todos juntos operan sobre dos terrenos muy diferentemente abonados: hombres y mujeres. En primer lugar, a los hombres se les educa para poner su actividad profesional y pública en primer plano y para alejarse de lo doméstico, mientras que a las mujeres se nos educa para poner en primer lugar las necesidades de la familia e ignorar nuestros intereses profesionales e incluso personales.

Las jóvenes crecen en la ilusión de la igualdad y tienen mejores resultados académicos que los jóvenes, pero las políticas públicas continúan reforzando y haciendo aflorar los roles de género aun cuando solo hayan permanecido latentes. El régimen matrimonial de gananciales por defecto contribuye al espejismo de que "todo es de los dos". La existencia de la pensión de viudedad vitalicia transmite el mensaje de que existe una protección en caso de muerte del sustentador. Y a todo ello se añaden los incentivos fiscales como la tributación conjunta de los matrimonios.

Así, las mujeres reciben un mensaje claro: "*No te preocupes por adquirir cotizaciones propias. Todo es y será de los dos para toda la vida. Si te retiras del empleo originarás una desgravación sobre la renta de tu marido. Si pasara lo peor (y perdieras tu fuente de ingresos, que es tu marido), quedarás protegida por una pensión vitalicia y compatible con todo tipo de rentas*". Este espejismo se rompe en caso de separación, con desastrosas consecuencias económicas para la parte dependiente y causando terribles desavenencias a la hora de repartir los gananciales. Además, en el caso mayoritario, la gran diferencia está en los salarios y derechos acumulados por (y para) quien ha cotizado a la Seguridad Social.¹¹

Con todo, en las sociedades occidentales es en el momento del nacimiento o adopción de una criatura cuando los roles de género cristalizan

⁹ Más detalles en Pazos Morán (2013), Capítulo 4.

¹⁰ Ver algunos datos en <http://hayderecho.com/2013/12/20/la-pension-de-viudedad-una-propuesta-de-cambio-normativo/>

¹¹ Hay personas que sueñan con arreglar el problema obligando a compartir el salario y la pensión a partes iguales de por vida; otra ilusión fuera de la realidad.

definitivamente; y en esta cuestión desempeña un papel clave la regulación de los permisos por nacimiento (antes llamados de maternidad y paternidad). Hasta recientemente, el permiso de maternidad era más largo que el de paternidad en casi todos los países (en España, 16 semanas de maternidad frente a 2 de paternidad). Esa desigualdad dejaba explícitamente claro, entre la pareja y ante su entorno, quién debía volver a trabajar una vez la madre se recuperara del parto, y quién debía quedarse cuidando.

Esta discriminación explícita se ha convertido en implícita en muchos países, entre los que se encuentra el nuestro. En efecto, la reciente reforma (RDL 6/2019) amplía el permiso del padre (o de la madre no biológica) a 16 semanas, pasando a ser ambos iguales, intransferibles y pagados al 100%. Pero en la regulación se han introducido trampas en la letra pequeña que impiden a ambos progenitores/as turnarse: las primeras 6 semanas son obligatoriamente simultáneas a partir del nacimiento, y en caso de querer aplazar las otras 10 para turnarse, el periodo en el que el trabajador quiera disfrutarlo a tiempo completo está sujeto a autorización de la empresa. El resultado, tal como preveía la PPIINA, es que en 2020 el 75% de los padres se tomaron todo el permiso simultáneamente con la madre, según datos proporcionados por la Seguridad Social a la PPIINA¹².

En resumen, el nuevo permiso de los padres no sirve ni para que la mayoría se queden solos a cargo de sus bebés, ni para que se retiren completamente de sus empleos igual que las madres, ni para aumentar el tiempo de cuidado en casa, pues para el 75% de las criaturas el permiso sigue durando 16 semanas. Así que muchas madres, pasadas esas 16 semanas, tienen que seguir recurriendo a las *políticas de conciliación*, que son incentivos a la reducción de jornada, excedencias y prestaciones para que la madre decida cuidar en casa. Y a ello se une también la escasez de escuelas infantiles de calidad, asequibles y con horarios suficientes;

otro elemento importante que empuja a muchas madres fuera del empleo a tiempo completo.

En cuanto al comportamiento laboral, todos los estudios coinciden en afirmar que la elasticidad de la oferta de trabajo de las mujeres casadas es muy alta (mayor tendencia a variar en función del nivel salarial), mientras que la oferta de los hombres (casados o no) es muy inelástica (menor tendencia a variar). ¿Qué significa esto en relación con el tema que nos ocupa? Simplemente que en general los hombres no cambian su dedicación al empleo según los incentivos económicos que aumentarían o reducirían su salario neto. Por el contrario, en su mayoría, los hombres eligen trabajar a tiempo completo, y quienes no responden a esa regla es por motivos ajenos a esas consideraciones.

La elasticidad de la oferta de trabajo de mujeres solteras o cabezas de familias monoparentales es tan baja como la de los hombres en general (o sea, también estas mujeres eligen trabajar a tiempo completo). Pero las mujeres casadas sí se ven confrontadas a elegir entre trabajo doméstico y trabajo asalariado cuando tienen criaturas o personas dependientes que cuidar; o mejor dicho, se ven presionadas a renunciar a su salario para convertirse en económicamente dependientes de sus maridos.

Como consecuencia de todos estos incentivos, muchas mujeres se ven desprotegidas, sin medios de vida, sin experiencia laboral, sin pensiones contributivas, etc. Curiosamente, cuando estas consecuencias negativas sobrevienen, el Estado se desentiende. Nótese que hay prestaciones para cuidadoras, así como desgravaciones y prestaciones para los matrimonios con una sola renta; pero no hay ninguno de estos recursos para ex-cuidadoras ni para ex-amas de casa sin ingresos. En estas situaciones extremadamente perentorias, la mujer que se hubiera retirado del empleo se verá sin ingresos y no le quedará ni siquiera la promesa de pensión de viudedad, que se pierde en general con el divorcio.

Por ejemplo, en España, el marido verá reducido el impuesto sobre su renta si la mujer no tiene

¹² ver más detalles de la reforma en www.igualeseintransferibles.org

ingresos. Pero si se divorcian esa mujer no tendrá derecho a ninguna prestación. Y en caso de violencia de género, ¿dónde va a ir una mujer que no tiene recursos propios? Sin embargo, las exiguas ayudas para víctimas solo están disponibles para las “víctimas reconocidas”, y además tienen carácter temporal.

Estos incentivos para que las mujeres casadas se alejen del empleo formal no tienen ninguna razón de ser en una sociedad que apuesta por la incorporación de todas las personas al empleo de calidad y a las responsabilidades de cuidado, así como porque todas las personas tengan ingresos propios suficientes durante toda la vida. La aplicación coherente de los principios democráticos exigiría una actuación justamente contraria a la actual: por un lado, prevenir la caída de las mujeres en la situación de riesgo que supone la dependencia económica. Por otro, ayudar a las que ya están en esa situación a salir de ella y a subsistir posteriormente.

En consecuencia, es necesaria la eliminación de los incentivos a que las mujeres permanezcan en situación de dependencia económica o en la economía sumergida. Por supuesto, estas reformas deben hacerse en conexión con la reestructuración global del sistema de cuidados, progresivamente y con las correspondientes disposiciones transitorias, de tal forma que ninguna persona se vea desprotegida en ningún momento.

I. INTRODUCCIÓN.

Se conoce como “escudo fiscal” al ajuste, o mejor dicho a la minoración, de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio cuando la renta obtenida por el obligado tributario durante el período impositivo no supere determinada cantidad.

Con este ajuste o minoración de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio se pretende que el interesado no tenga que desprenderse de elementos patrimoniales para poder atender el pago de la cuota de dicho tributo.

El presente trabajo, tras analizar su funcionamiento, trata de introducir determinados datos a fin de poder reflexionar sobre si el referido escudo fiscal cumple la finalidad que pretende o puede ser objeto, en su caso, de diferentes modulaciones.

II. JUSTIFICACIÓN DEL “ESCUDO FISCAL”.

El escudo fiscal al que se está haciendo referencia se encuadra dentro del Impuesto sobre el Patrimonio que, en la actualidad y desde hace tiempo, se encuentra cuestionado. La justificación de la existencia del Impuesto sobre el Patrimonio se apoya fundamentalmente en cuatro argumentos: es un Impuesto de control y carácter censal, favorece una mejor distribución del patrimonio, incrementa la progresividad del sistema tributario y permite la redistribución de la renta y de la riqueza.¹

Ahora bien, también existen argumentos que abogan por su supresión ya que, fundamentalmente, desincentiva tanto el ahorro como la in-

versión y, además, genera, en no pocos casos, una doble imposición. En este sentido se cuestiona si debe ser sometida a gravamen la renta ahorrada que previamente ha tributado por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el patrimonio percibido que previamente ha sido sometido a gravamen por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Quizás la cuestión más sobresaliente sobre la que se centra el debate sobre el escudo fiscal es determinar si el mismo tiene como objeto evitar la confiscación de los bienes y derechos de los contribuyentes.

Tal como se ha indicado, en los apartados siguientes se van a comentar determinadas cuestiones que tienen como objetivo plantear una reflexión sobre si la inexistencia de dicho escudo fiscal genera un efecto confiscatorio sobre los bienes y derechos del obligado tributario.

En estos momentos, y con carácter previo para centrar este tema de confiscatoriedad, interesa destacar que la existencia de cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio requiere, olvidándonos de los elementos patrimoniales exentos, de un patrimonio valorado en más de 800.000 euros, que es la cantidad que en concepto de mínimo exento se deduce de la base imponible de este tributo. Esta cantidad es la que figura en Álava y en Bizkaia, mientras que en Gipuzkoa el mínimo exento se encuentra en 700.000 euros.

Por consiguiente, y tal como se ha señalado, omitiendo los elementos patrimoniales exentos que no figuran en la base imponible, es a partir de esa cantidad de mínimo exento cuando existe base liquidable sobre la que se aplica la tarifa del Impuesto.

Una vez que se dispone de un patrimonio superior al indicado es cuando, al existir cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, es posible que pueda tener que ser ajustada según el mecanis-

¹ GALE, W.G y SLEMROD, J.B. “Policy Wach for the State Tax?” Journal of Economic Perspectives. Volumen 15, Número 1, invierno 2001. Páginas 205 - 218.

(*) Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava.

mo al que se va a hacer referencia seguidamente.

Es en este contexto cuando se apunta que este ajuste de la cuota **íntegra** del Impuesto sobre el Patrimonio procede en los casos en que las rentas del contribuyente son bajas y, al tener un patrimonio no muy productivo, es preciso introducir el ajuste a fin de que no tenga que desprenderse de su propio patrimonio para satisfacer el Impuesto.

Lo anterior vincula, de alguna manera, el escudo fiscal con la confiscatoriedad. Hablar de este concepto en el sistema tributario obliga a acudir a la Constitución de 1978 que establece, en su artículo 31.1, que "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

De esta manera la confiscatoriedad representa un límite al sistema tributario. Pero un límite respecto del conjunto del mismo, toda vez que se predica la no confiscatoriedad del sistema tributario. A este respecto hay que indicar que dentro de los principios recogidos en el artículo 31 de la Constitución de 1978, el principio de confiscatoriedad puede calificarse con un principio que complementa a los demás y que se relaciona y sirve de refuerzo al derecho a la propiedad contemplado en el siguiente artículo 33. Mediante dicho principio se impide al sistema tributario agotar la capacidad económica sometida a gravamen. Ahora bien, en algunas ocasiones, los Tribunales han analizado este límite respecto de tributos considerados individualmente.

La pregunta que procede realizar, en lo que ahora interesa, es la siguiente: ¿en qué supuestos un tributo puede tener carácter confiscatorio?

El Tribunal Constitucional² vincula la confiscatoriedad con la eliminación de la riqueza objeto

de imposición. En efecto, dicho Tribunal expresamente señala que "la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir..." Tras señalar lo anterior, también indica el Tribunal Constitucional que "...puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación sino el alcance confiscatorio, es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades..."

Por su parte el Tribunal Supremo³ señala que el principio relativo a la confiscatoriedad "...sólo puede predicarse cuando la exacción del Impuesto produce efectos de tal índole, pero no simplemente cuando es gravoso. Hace falta incluso la necesaria prueba que demuestre que la imposición menoscaba la fuente de riqueza que deriva del hecho imponible, no tan sólo que el importe resulta elevado. De admitirse el argumento de la parte recurrente, absolutamente todos los Impuestos podrían considerarse confiscatorios".

A mayor abundamiento sobre esta cuestión, Pilar Cubiles⁴ señala que "...sí creemos que plantea dificultades el hecho de que ese límite pueda ser superado en casos en dónde funcione la regla de que el Impuesto mínimo sobre el Patrimonio no puede ser inferior al 20 por 100⁵ de la cuota inicialmente calculada antes de aplicar el citado límite. Esta importante matización impuesta al tope del 60 por 100⁶ nos lleva a temer que en determinados casos el Impuesto podría llegar a ser claramente abusivo, o incluso tener un alcance confiscatorio, pues la mencionada tributación mínima podría exigirse a sujetos que no pudiesen pagarlo con la renta obtenida en el período impositivo. Ello obligaría al sujeto a recurrir al cré-

3 Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 2000.

4 CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P. "El Impuesto sobre el Patrimonio: ¿un Impuesto justo?" Instituto de Estudios Fiscales. Páginas 56 y 57.

5 En Álava, actualmente, este porcentaje es el 25%.

6 En Álava, actualmente, este porcentaje es el 65%.

2 Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre.

dito o incluso a desprenderse de parte de su patrimonio para poder hacer frente a la deuda..."

En otra dirección se manifiesta Diego González⁷ al que le "...parece discutible que pueda considerarse confiscatorio un Impuesto sobre el Patrimonio, sólo porque su cuota tributaria exceda de los rendimientos del capital previsiblemente generados por dicho patrimonio...debe tenerse en cuenta que el titular de un patrimonio es titular de capacidad económica, independientemente de su obtención de renta. Quién es titular de un patrimonio, excluidos los bienes necesarios para cubrir las necesidades personales y familiares, tiene capacidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos...Pero, sobre todo, me parece muy discutible que pueda considerarse confiscatorio, en cualquier caso y bajo cualquier circunstancia, un Impuesto sobre el Patrimonio que, conjuntamente con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, obligue a soportar una carga tributaria que exceda de la renta obtenida por el sujeto pasivo en el mismo período impositivo. Ciertamente, la imposición de la obligación de satisfacer una cuota tributaria del Impuesto sobre el Patrimonio que, conjuntamente con las cuotas tributarias del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excediera del 100 por 100 de la renta del contribuyente, eventualmente, podría forzar al contribuyente a liquidar una parte o la totalidad de sus bienes, de aquellos que son objeto de un derecho real de propiedad, para satisfacer su deuda tributaria. Una obligación tributaria cuyo cumplimiento forzara al sujeto pasivo a liquidar una parte de su patrimonio, en efecto, equivaldría a una privación forzosa del poder dominical sobre esos concretos bienes. Dicha obligación tributaria, indirectamente, privaría al ciudadano de su derecho de propiedad sobre los bienes liquidados. Es cierto que, en estos casos, la potestad tributaria, al privar del derecho de propiedad sobre determinados bienes, afectaría al derecho constitucional a la propiedad. Sin embargo, esta limitación del derecho a la propiedad no siempre, en cualquier situación y bajo cualquier

circunstancia, podrá considerarse contraria a la garantía constitucional de la propiedad privada, como tampoco podrá considerarse siempre confiscatorio al Impuesto que la limite. El legislador tributario, ciertamente, no está legitimado para agotar la riqueza imponible, privando al sujeto pasivo, por la vía indirecta de la tributación, de sus rentas y propiedades, tal como señaló la Sentencia 150/1990, del Tribunal Constitucional español. Sin embargo, la función social de la propiedad privada impide considerar el derecho de propiedad como un límite incondicional frente a la potestad del legislador para establecer tributos. Aquella limitación será legítima cuando el establecimiento de dicha obligación, sin llegar a privar al ciudadano de todas sus rentas y propiedades, constituya un medio excepcional para alcanzar un objetivo legítimo y, además, exista una relación de proporcionalidad entre el medio utilizado y el fin perseguido..."

Finalmente hay que indicar que, en su momento, el escudo fiscal fue eliminado de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio en el Territorio Histórico de Gipuzkoa. Durante unos años, hasta que de nuevo se repuso, no existió el ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio.

Se argumentaba a favor de su eliminación que ésta -su eliminación- podía promocionar que los bienes que son susceptibles de producir rendimientos pasasen a activarse, esto es, pasasen a estar en el mercado. Ello sucede, por ejemplo y de forma especial, con las viviendas. En este sentido se señalaba que dos contribuyentes con igual composición patrimonial, si uno se muestra especialmente activo y el otro no tanto, a uno de ellos se le va a aplicar el ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, ya que su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será menor, mientras que al otro no se le aplicará en la medida que dicha base imponible será más elevada. En definitiva, se abogaba por la supresión del escudo fiscal a fin de evitar la ociosidad de los elementos patrimoniales.

7 GONZÁLEZ ORTÍZ, D. "Sobre la validez constitucional de un Impuesto sobre los grandes patrimonios." Instituto de Estudios Fiscales. Páginas 138 y 139.

III. CONTENIDO Y FUNCIONAMIENTO DEL AJUSTE O MINORACIÓN DE LA CUOTA ÍNTEGRA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

1. Regulación normativa del ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio.

La normativa foral del Impuesto sobre el Patrimonio, tomando como referencia la vigente en Álava,⁸ señala lo siguiente:

“Artículo 33. Límite de la cuota íntegra.

Uno. La cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no podrá exceder, para los contribuyentes sometidos al Impuesto por obligación personal, del 65 por ciento de la base imponible general y del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A estos efectos:

a) No se tendrá en cuenta la parte de cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Se sumará a la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el importe de los dividendos y participaciones en beneficios a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional quinta de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

c) En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 75 por ciento.

Dos. Cuando los componentes de una unidad familiar hayan optado por la tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas, el límite de la cuota íntegra conjunta de dicho Impuesto y de la del Impuesto sobre el Patrimonio, se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por aquéllos en este último Impuesto. En su caso, la reducción que proceda practicar se prorrateará entre los contribuyentes en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior.

Tres. A los efectos del cálculo previsto en este artículo, deberá adicionarse a la base del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al contribuyente el importe de los rendimientos correspondientes a los bienes cuya nuda propiedad corresponda al contribuyente, y el usufructo:

a) Haya sido atribuido por el contribuyente al cónyuge, pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad, en la que resulte de la constitución de la pareja de hecho o en la adopción, o a una persona o entidad vinculada en los términos del artículo 42 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

b) Haya sido transmitido por el contribuyente a un tercero en los cinco años anteriores al devengo de este Impuesto.

En ambos casos, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los rendimientos anuales correspondientes al usufructo de los citados bienes ascienden al 5 por ciento del valor por el que deba computarse la plena propiedad de los mismos, según lo dispuesto en los artículos 12 a 26 de esta Norma Foral.

Asimismo, se computarán en el patrimonio del contribuyente los bienes que éste haya transmitido lucrativamente en los cinco años anteriores al devengo de este Impuesto, salvo que se acredite que el donatario tributa efectivamente, por un importe equivalente al valor de los mismos en el

⁸ Norma Foral 9/2013, de 11 de marzo, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Impuesto sobre el Patrimonio. Esta regla no se aplicará a los bienes de los que se haya dispuesto lucrativamente en favor de entidades a las que se refiere el artículo 18 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo."

2. Comentario a la normativa reguladora del ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio.

A la hora de efectuar el comentario al ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, se va a diferenciar, a efectos meramente didácticos, el comentario básico sobre las líneas fundamentales en que se sustenta dicho ajuste de la cuota íntegra, del comentario de determinadas operaciones finales que han de realizarse para concretar o determinar, en última instancia, dicho ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio.

2.a. Líneas fundamentales del ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio.

Los elementos fundamentales en que se asienta el ajuste que se comenta son los dos siguientes:

- La cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio junto con la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no puede exceder del 65% de la base imponible general y del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Si la suma de dichas cuotas íntegras supera el citado límite del 65%, se procederá a reducir la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta dicho límite. Eso sí, dicha reducción no podrá exceder del 75%.

Por consiguiente, son elementos que intervienen en el ajuste que se comenta los siguientes:

- Cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- Base imponible total (esto es, la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro) del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Hay que señalar que este ajuste afecta únicamente a los contribuyentes por obligación personal del Impuesto sobre el Patrimonio.

Esto es:
Cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio + Cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas = no puede exceder del 65% de la base imponible total del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como puede apreciarse, el ajuste de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio toma como referencia la renta del contribuyente; renta que se identifica con la base imponible total del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En definitiva, se trata de que la suma de las cuotas íntegras de ambos Impuestos no rebase determinado nivel de la base imponible del contribuyente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Al hacerse referencia tanto a la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como a la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, se omiten, o no se tienen en cuenta, tanto las rentas exentas de aquél tributo, como los elementos patrimoniales exentos del Impuesto sobre el Patrimonio.

Ahora bien, la normativa introduce en este cálculo unas matizaciones que tratan de acercar más el cálculo al objetivo que se persigue. Así se señala que la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe incrementarse en el importe de los dividendos y participaciones en beneficios correspondientes a la condición de socios de las sociedades patrimoniales. Este incremento se debe a que los beneficios obtenidos por las sociedades patrimoniales procedentes de períodos impositivos en los que hayan tributado como tales, no se integran en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando su perceptor sea una persona física.

Junto al anterior ajuste, ha de realizarse otro, esta vez en la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, ya que no debe tenerse en cuenta la parte de dicha cuota íntegra que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no son susceptibles de producir los rendimientos sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (por ejemplo, cuadros, pieles, etc.)

Por consiguiente, el esquema anterior se puede completar con lo que ahora aparece subrayado: Cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio (descontando la parte de cuota íntegra que corresponda a elementos patrimoniales que no son susceptibles de producir rendimientos sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) + cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas = no puede exceder del 65% de la base imponible total del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas + los dividendos y participaciones en beneficios correspondientes a la condición de socios de las sociedades patrimoniales.

En el caso de que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se tribute de forma conjunta, algo que no puede suceder en el Impuesto sobre el Patrimonio, se opera de la siguiente forma:

En este caso, el esquema anterior quedaría de la siguiente forma, siendo la diferencia o novedad lo que aparece subrayado: Suma de las cuotas íntegras del Impuesto sobre el Patrimonio (sin tener en cuenta la parte de cuota íntegra que corresponda a elementos patrimoniales que no son susceptibles de producir rendimientos sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) correspondientes a los miembros de la unidad familiar + cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas procedente de la tributación conjunta = no puede exceder del 65% de la base imponible total del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas + los dividendos y participaciones en beneficios correspondientes a la condición de socios de las sociedades patrimoniales.

Una vez realizado el cálculo anteriormente señalado cabe preguntarse ¿qué consecuencias derivan de que la suma de las cuotas íntegras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio supere el citado límite del 65%?

En estos casos procede minorar la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta el límite de la

base imponible total del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ahora bien, esta reducción de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio tiene un límite en la medida que la misma no puede exceder del 75%.

De esta forma, la normativa impide que la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio pueda quedar totalmente anulada como consecuencia del escudo fiscal. Esto es, la reducción máxima de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio podrá alcanzar, en el mejor de los casos, al 75% de la misma, o lo que es lo mismo, la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio será como mínimo de un 25%.

2.b. Operaciones a realizar para determinar finalmente el ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio.

Pero no termina aquí el procedimiento de ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, ya que la normativa prevé nuevas operaciones para determinar, en última instancia dicho ajuste.

En efecto, la legislación contempla, por una parte, una nueva adición a la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por otra parte, el cómputo de determinados elementos patrimoniales en el patrimonio del contribuyente.

Estas operaciones complementarias tienen como objetivo modificar el cálculo básico del ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio debido a "sospechas" de operaciones un tanto "discutibles" realizadas por los obligados tributarios a fin de conseguir una minoración de la carga tributaria, especialmente en lo que ahora interesa, en el Impuesto sobre el Patrimonio. O dicho de otra forma, la normativa se pone en alerta ante determinadas operaciones realizadas por los obligados tributarios y, para amortiguar sus efectos, procede a recalcularse el ajuste de la referida cuota íntegra.

Estos nuevos ajustes, cálculos o complementos son los siguientes:

Ajuste o adición número 1. Adición a la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Señala la normativa tributaria que a la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe añadirse el importe de los rendimientos correspondientes a los bienes cuya nuda propiedad corresponda al contribuyente y el usufructo haya sido atribuido a determinadas personas.

Esto es, si una persona se ha quedado con la nuda propiedad de un bien y ha traspasado el usufructo a personas cercanas a él, la Norma Foral decide incorporar a la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas un determinado importe de tal manera que al aplicar el 65% (que marca el límite de la suma de las cuotas íntegras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio), el resultado va a ser una cantidad superior y, en consecuencia, el límite del ajuste va a ser mayor.

Se acaba de señalar que esta adición ha de realizarse cuando el usufructo haya sido atribuido a determinadas personas. En concreto:

- Haya sido atribuido por el contribuyente a determinadas personas con las que objetivamente mantiene una determinada relación.

Esto es, se haya atribuido el usufructo al cónyuge, pareja de hecho, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad, en la que resulte de la constitución de la pareja de hecho o en la adopción, o se haya atribuido por el contribuyente a una persona o entidad vinculada en el sentido regulado en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

- Haya sido transmitido por el contribuyente a un tercero dentro de los 5 años anteriores al devengo del Impuesto sobre el Patrimonio.

¿Qué rendimiento hay que adicionar o sumar a la base imponible del Impuesto sobre la Renta

de las Personas Físicas? A estos efectos la normativa tributaria establece una presunción en base a la cual los rendimientos anuales correspondientes al usufructo de los bienes ascienden al 5% del valor por el que deba computarse la plena propiedad de los bienes según lo dispuesto en las reglas de valoración contenidas en el propio Impuesto sobre el Patrimonio. Esta presunción admite prueba en contrario.

En definitiva, tal como se ha señalado, con esta adición lo que se pretende es incorporar a la base imponible, que sirve de límite para el ajuste de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio, las rentas que producen los usufructos y que no han sido incorporadas por el propietario a la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La cuestión a determinar en este punto consistiría (supuesto que la normativa foral contempla estas situaciones como dignas de recibir un trato especial en forma de incrementar la base imponible de referencia para delimitar, en principio, el importe máximo de la suma de las cuotas íntegras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio) en determinar sino sería más efectivo, bajo el mismo fundamento, eliminar en estos supuestos el ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio.

Ajuste o adición número 2. Cómputo en el patrimonio del contribuyente.

Un segundo cálculo ha de realizarse para la determinación final del ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio. En base a este nuevo cálculo se deben computar en el patrimonio del contribuyente los bienes que éste haya transmitido lucrativamente en los 5 años anteriores al devengo del Impuesto sobre el Patrimonio.

En este caso, a diferencia del anterior ajuste, es indiferente quién haya sido el beneficiario de la transmisión lucrativa, excepto que el beneficiario haya sido una entidad sin fines lucrativos calificada como beneficiaria de mecenazgo, ya que en estos casos no opera este ajuste.

Igualmente, no opera este ajuste cuando el donatario tribute de forma efectiva en el Impuesto sobre el Patrimonio por un importe equivalente al valor de los elementos patrimoniales transmitidos. La cuestión problemática es determinar, en este caso, cuando la tributación es equivalente ya que la normativa no hace referencia a la misma tributación.

Con esta segunda adición lo que se pretende es que al adicionar más bienes a la base del Impuesto sobre el Patrimonio la cuota sea más elevada y, en consecuencia, el mínimo del 25% de cuota de este tributo que ha de satisfacerse, sea también mayor.

Básicamente este es el mecanismo de funcionamiento del ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio.

IV. EJEMPLOS DE OPERATIVIDAD DEL ESCUDO FISCAL.

A continuación, se van a exponer algunos ejemplos sobre la composición del patrimonio y el nivel de renta del obligado tributario y la operatividad del escudo fiscal.

1. Tarifas aplicables a los ejemplos.

A efectos de los ejemplos que seguidamente se van a exponer, se van a tomar como referencia las tarifas aplicables en el Territorio Histórico de Álava, que son las siguientes:

a. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: escala aplicable a la base liquidable general.

Base Liquidable general hasta €	Cuota Íntegra €	Resto Base Liquidable hasta €	Tipo aplicable %
0,00	0,00	16.030,00	23,00
16.030,00	3.686,90	16.030,00	28,00
32.060,00	8.175,30	16.030,00	35,00
48.090,00	13.785,80	20.600,00	40,00
68.690,00	22.025,80	26.460,00	45,00
95.150,00	33.932,80	31.700,00	46,00
126.850,00	48.514,80	58.100,00	47,00
184.950,00	75.821,80	En adelante	49,00

b. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: escala aplicable a la base liquidable del ahorro.

Parte de Base liquidable del ahorro (€)	Tipo aplicable %
Hasta 2.500,00	20,00
Desde 2.500,01 hasta 10.000,00	21,00
Desde 10.000,01 hasta 15.000,00	22,00
Desde 15.000,01 hasta 30.000,00	23,00
Desde 30.000,01 en adelante	25,00

c. Impuesto sobre el Patrimonio: Tarifa.

Base Liquidable hasta €	Cuota Íntegra €	Resto Base Liquidable hasta €	Tipo aplicable %
0	0	200.000	0,20
200.000	400	200.000	0,30
400.000	1.000	400.000	0,50
800.000	3.000	800.000	0,90
1.600.000	10.200	1.600.000	1,30
3.200.000	31.000	3.200.000	1,70
6.400.000	85.400	6.400.000	2,10
12.800.000	219.800	En adelante	2,50

A efectos de los siguientes ejemplos no se va a tener en cuenta la minoración de la cuota contemplada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Ejemplos.

Tal como se ha señalado, a continuación, se van a poner diferentes ejemplos sobre el funcionamiento del ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio.

Los ejemplos que se ponen seguidamente toman como referencia una diferente composición de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio, así como de una cuantía diferente de base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ejemplo 1:

Un contribuyente tiene una base liquidable del Impuesto sobre el Patrimonio de 1.600.000 euros. En esta base imponible se integran fundamentalmente bienes inmuebles.

La base imponible en el Impuesto sobre la Renta es de 20.000 euros.

Solución:

Cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio = 10.200 euros.

Cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicando la escala aplicable a la base liquidable general = 4.798,50 euros.

Ajuste en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio:

Suma de cuotas íntegras: 10.200 (IP) + 4.798,50 (IRPF) = 14.998,50 euros.

Límite: 65% Base imponible del IRPF (20.000) = 13.000 euros.

Exceso cuota IP: 14.998,50 – 13.000 = 1.998,50 euros.

Reducción máxima de la cuota del IP (75% de 10.200) = 7.650 euros.

Cuota íntegra del IP tras el ajuste: 10.200 - 1.998,50 = 8.201,50 euros.

Comentario:

Una persona con un patrimonio (una vez aplicada la exención por vivienda habitual y la reducción de la base imponible por importe de 800.000 euros y sin tener en cuenta los elementos patrimoniales exentos) de 1.600.000 euros conformado fundamentalmente por bienes inmuebles con una baja productividad, aplica el ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio.

Productividad de los bienes inmuebles tomando como referencia la base liquidable del Impuesto sobre el Patrimonio y el rendimiento neto de los inmuebles:

$$20.000 \times 100 / 1.600.000 = 1,25\%.$$

A continuación, se va a suponer este mismo ejemplo, pero con una base liquidable del Impuesto sobre el Patrimonio de 15.000.000 euros.

Ejemplo 2:

Un contribuyente tiene una base liquidable del Impuesto sobre el Patrimonio de 15.000.000 euros. En esta base imponible se integran fundamentalmente bienes inmuebles.

La base imponible en el Impuesto sobre la Renta es la misma que en el ejemplo anterior, esto es, 20.000 euros.

Solución:

Cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio = 274.800 euros.

Cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicando la escala aplicable a la base liquidable general = 4.798,50 euros.

Ajuste en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio:

Suma de cuotas íntegras: 274.800 (IP) + 4.798,50 (IRPF) = 279.598,50 euros.

Límite: 65% Base imponible del IRPF (20.000) = 13.000 euros.

Exceso cuota IP: 274.800 – 13.000 = 261.800 euros.

Reducción máxima de la cuota del IP (75% de 274.800) = 206.100 euros.

Cuota íntegra del IP tras el ajuste: 274.800 – 206.100 = 68.700 euros.

Comentario:

Una persona con un patrimonio (una vez aplicada la exención por vivienda habitual y la reducción de la base imponible por importe de 800.000 euros y sin tener en cuenta los elementos patrimoniales exentos) de 15.000.000 euros conformado fundamentalmente por bienes inmuebles con una baja productividad, aplica el máximo del ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio. Esto es, tributa por el 25% de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, quedando el otro 75% ajustado o, si se prefiere, exonerado de gravamen.

Productividad de los bienes inmuebles tomando como referencia la base liquidable del Impuesto sobre el Patrimonio y el rendimiento neto de los inmuebles:

$$20.000 \times 100 / 15.000.000 = 0,13\%.$$

Ejemplo 3:

Vamos a suponer, en el mismo caso que antes, que sólo tiene alquilado uno de los varios inmuebles que tiene que le genera una renta neta de 3.000 euros.

Solución:

Cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio = 10.200 euros.

Cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicando la escala aplicable a la base liquidable general = 690 euros.

Ajuste en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio:

Suma de cuotas íntegras: 10.200 (IP) + 690 (IRPF) = 10.890 euros.

Límite: 65% Base imponible del IRPF (3.000) = 1.950 euros.

Exceso cuota IP: 10.890 – 1.950 = 8.940 euros.

Reducción máxima de la cuota del IP (75% de 10.200) = 7.650 euros.

Cuota íntegra del IP tras el ajuste: 10.200 – 8.940 = 1.260 euros. Pero como el ajuste no puede ir más allá del 25%, la cuota ajustada del Impuesto sobre el Patrimonio sería: 2.550 euros.

Comentario:

Una persona con un patrimonio (una vez aplicada la exención por vivienda habitual y la reducción de la base imponible por importe de 800.000 euros y sin tener en cuenta los elementos patrimoniales exentos) de 1.600.000 euros conformado fundamentalmente por bienes inmuebles que se encuentran vacíos, aplica la totalidad del ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio.

Productividad de los bienes inmuebles tomando como referencia la base liquidable del Impuesto sobre el Patrimonio y el rendimiento neto de los inmuebles:

$$3.000 \times 100 / 1.600.000 = 0,18\%$$

Ejemplo 4:

Un contribuyente tiene una base liquidable del Impuesto sobre el Patrimonio de 1.600.000 euros. En esta base imponible se integran fundamentalmente bienes inmuebles los cuáles se encuentran mayoritariamente alquilados.

La base imponible en el Impuesto sobre la Renta es de 50.000 euros.

Solución:

Cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio = 10.200 euros.

Cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicando la escala aplicable a la base liquidable general = 14.549,80 euros.

Ajuste en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio:

Suma de cuotas íntegras: 10.200 (IP) + 14.549,80 (IRPF) = 24.749,80 euros.

Límite: 65% Base imponible del IRPF (50.000) = 32.500 euros.

No se aplica el ajuste de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio.

Comentario:

Este contribuyente, que tiene su patrimonio generando rentas, no se beneficia del ajuste de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio:

Ejemplo 5:

Un contribuyente tiene una base liquidable del Impuesto sobre el Patrimonio de 1.600.000 euros. En esta base imponible se integran fundamentalmente valores, cuentas de ahorro y capital mobiliario.

La base imponible en el Impuesto sobre la Renta es de 20.000 euros.

Solución:

Cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio = 10.200 euros.

Cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicando la escala aplicable a la base liquidable del ahorro = 4.325,00 euros.

Ajuste en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio:

Suma de cuotas íntegras: 10.200 (IP) + 4.325,00 (IRPF) = 14.525,00 euros.

Límite: 65% Base imponible del IRPF (20.000) = 13.000 euros.

Exceso cuota IP: 14.525,00 – 13.000 = 1.525,00 euros.

Reducción máxima de la cuota del IP (75% de 10.200) = 7.650 euros.

Cuota íntegra del IP tras el ajuste: 10.200 – 1.525,00 = 8.675,00 euros.

Comentario:

Este supuesto es muy parecido al número 1 anterior. En el presente supuesto la base imponible, de 1.600.000 euros, está conformada fundamentalmente por bienes muebles con una reducida productividad. En concreto, tomando como referencia la base liquidable del Impuesto sobre el Patrimonio y el rendimiento neto de los muebles, la productividad es de:

$$20.000 \times 100 / 1.600.000 = 1,25\%$$

Ejemplo 6:

Se parte del mismo supuesto que el ejemplo número 4 anterior, esto es, se trata de un contribuyente que tiene una base liquidable del Impuesto sobre el Patrimonio de 1.600.000 euros. En esta base imponible se integran fundamentalmente valores, cuentas de ahorro y capital mobiliario, pero la rentabilidad de su patrimonio mobiliario es del 5%.

La base imponible en el Impuesto sobre la Renta es de 80.000 euros.

Solución:

Cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio = 10.200 euros.

Cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicando la escala aplicable a la base liquidable del ahorro = 19.125,00 euros.

Ajuste en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio:

Suma de cuotas íntegras: 10.200 (IP) + 19.125 (IRPF) = 29.325,00 euros.

Límite: 65% Base imponible del IRPF (80.000) = 52.000 euros.

No hay exceso de cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio.

Comentario:

En este caso, una mayor rentabilidad del patrimonio mobiliario ocasiona que no haya que realizar ajuste en la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio.

Para ello se va a suponer que existen varios contribuyentes que tienen una base liquidable de 1, 2, 5, 8, 10 y 15 millones de euros, respectivamente. Al hacer referencia a la base liquidable, quiere decirse que no se van a tener en cuenta los bienes exentos, toda vez que los mismos no forman parte de dicha base. Igualmente, tampoco se tiene en cuenta el mínimo exento de 800.000 euros.

A estas bases liquidables les corresponde la siguiente cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio:

Base Liquidable	Cuota Íntegra
1.000.000	4.800
2.000.000	15.400
5.000.000	61.600
8.000.000	119.000
10.000.000	161.000
15.000.000	274.800

Ahora bien, a dichas bases liquidables, a los efectos que ahora interesa, se va a sumar la cantidad de 800.000 euros, que es el mínimo exento que se resta de la base imponible a fin de determinar la base liquidable. Por consiguiente, el valor de los bienes y derechos, una vez descontadas las deudas y cargas deducibles y sin tener en cuenta, tal como se ha señalado, los bienes exentos, es, respectivamente, el siguiente: 1.800.000 euros, 2.800.000 euros, 5.800.000 euros, 8.800.000 euros, 10.800.000 y 15.800.000 euros.

Por consiguiente, el porcentaje de tributación (redondeado a dos decimales) que resulta sobre estas nuevas bases de referencia es el siguiente:

Base Liquidable + mínimo exento	Cuota Íntegra de la B. Liquidable	% efectivo de tributación
1.800.000	4.800	0,27
2.800.000	15.400	0,55
5.800.000	61.600	1,06
8.800.000	119.000	1,35
10.800.000	161.000	1,49
15.800.000	274.800	1,74

Finalmente se va a partir de que el patrimonio de los contribuyentes, a que se ha hecho referencia anteriormente, es tan improductivo que se aplica en

V. ¿ES ELEVADA LA CUOTA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO?

1. Ejemplos de tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio.

Determinar si un Impuesto es gravoso, o cuanto gravoso es, suele depender del punto de vista subjetivo de cada persona. En este apartado se van a proporcionar una serie de datos objetivos sobre la tributación efectiva del Impuesto sobre el Patrimonio que puedan ayudar a dar respuesta a dicho interrogante.

su totalidad el ajuste de cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio. En consecuencia, esta cuota quedaría en un 25%, ya que el resto sería objeto de minoración por aplicación del referido ajuste. En consecuencia, las cuotas íntegras del Impuesto sobre el Patrimonio quedarían de la siguiente forma:

B. Liquidable + mínimo exento	C. Íntegra de la B. Liquidable	Cuota ajustada al 25%	% efectivo de tributación
1.800.000	4.800	1.200	0,07
2.800.000	15.400	3.850	0,14
5.800.000	61.600	15.400	0,27
8.800.000	119.000	29.750	0,34
10.800.000	161.000	40.250	0,38
15.800.000	274.800	68.700	0,43

2. Comparativas de tributación con otros impuestos.

A continuación, se van a realizar unas comparativas de tributación del Impuesto sobre el Patrimonio con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

2.a. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se van a poner varios ejemplos de la contribución de diferentes obligados tributarios del mismo que disponen de ingresos procedentes de rendimientos de trabajo. A estos efectos se va a considerar que no tiene deducciones de la cuota para aplicar. El cálculo de la Seguridad Social se va a suponer que es el 6,35% con un máximo de 3.618 euros. La minoración de la cuota que se va a tener en cuenta es de 1.432 euros.

Sueldo bruto	Seg. Social	Bonificación	BI y BL	Cuota íntegra - Minoración de la cuota	% efectivo de tributación
20.000	1.270	3.000	15.730	2.185,90	10,92
30.000	1.905	3.000	25.095	4.793,10	15,97
40.000	2.540	3.000	34.460	7.583,30	18,95
60.000	3.618	3.000	53.382	14.470,60	24,11
80.000	3.618	3.000	73.382	22.705,20	28,38
100.000	3.618	3.000	93.382	31.705,20	31,70

Si comparamos estos dos cuadros, el de tributación efectiva del Impuesto sobre el Patrimonio y el de tributación efectiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, resulta lo siguiente:

Impuesto s/ el Patrimonio			Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas		
Base Liquidable + mínimo exento	Cuota Íntegra de la B. Liquidable	% efec. de trib.	Sueldo bruto	Cuota íntegra - Minoración de la cuota	% efec. de trib.
1.800.000	4.800	0,27	20.000	2.185,90	10,92
2.800.000	15.400	0,55	30.000	4.793,10	15,97
5.800.000	61.600	1,06	40.000	7.583,30	18,95
8.800.000	119.000	1,35	60.000	14.470,60	24,11
10.800.000	161.000	1,49	80.000	22.705,20	28,38
15.800.000	274.800	1,74	100.000	31.705,20	31,70

Como puede observarse, el gravamen que cada año recae sobre los rendimientos sujetos a la tarifa más progresiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, la que grava, entre otros y fundamentalmente, los rendimientos del trabajo y los derivados del desarrollo de actividades económicas, supone, para un salario bruto entre 30.000 y 40.000 euros, un tipo medio de tributación que oscila entre el 15,97% y el 18,95% (redondeando, entre el 16% y el 19%). Para satisfacer este gravamen, el obligado tributario detrae de su renta anual una parte del sueldo bruto que percibe.

2.b. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Así como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo periódico que se devenga y satisface cada año, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo de devengo instantáneo que se devenga con motivo de transmisiones lucrativas intervivos o mortis causa (además de los seguros sobre la vida en los casos en que el contratante sea una persona diferente a la del beneficiario). O dicho desde una perspectiva **más técnica, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sujeta a gravamen los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por las personas físicas.**

No faltan autores que señalan que el Impuesto sobre el Patrimonio es más eficaz en el objetivo de tra-

tar de evitar la concentración de la riqueza que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Y ello es debido a que a pesar de que sus tipos impositivos suelen ser más bajos, su incidencia sobre dicho objetivo es mayor al ser un tributo de carácter anual.⁹

A efectos de los ejemplos siguientes se va a partir de los siguientes datos generales:

a. La base imponible del Impuesto está formada por el siguiente valor:

- Transmisiones "mortis causa": el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas, deudas y gastos que tengan la consideración de deducibles.
- Donaciones y demás transmisiones lucrativas "inter vivos" equiparables: el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que tengan la consideración de deducibles.

b. Reducciones en la base imponible para determinar la base liquidable:

- Adquisiciones "mortis causa": se aplica la siguiente reducción según el grado de parentesco:
 - Grupo 0: adquisiciones por el cónyuge o pareja de hecho, descendientes o ascendientes en línea recta por consanguinidad o adoptantes o adoptados: 400.000 euros.
 - Grupo I: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad, incluidos los resultantes de la constitución de la pareja de hecho: 38.156 euros.
 - Grupo II: adquisiciones por colaterales de cuarto grado, colaterales de segundo y

tercer grado por afinidad, grados más distantes y extraños: no hay reducción.

- Adquisiciones por **título de donación o equiparable**: no hay reducción. En estos casos la base liquidable coincide con la base imponible.

c. Determinación de la cuota íntegra.

Para la determinación de la cuota íntegra del Impuesto se aplica a la base liquidable la tarifa o el tipo fijo que corresponda atendiendo al grado de parentesco.

A los efectos que aquí interesa se va a tener en cuenta lo siguiente:

- Tipo fijo del 1,5% aplicable al Grupo 0 (esto es, aplicable a las adquisiciones por el cónyuge o pareja de hecho, descendientes o ascendientes en línea recta por consanguinidad o adoptantes o adoptados).
- Tarifa II: aplicable al Grupo I (esto es, aplicable a las adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad, incluidos los resultantes de la constitución de la pareja de hecho). Esta Tarifa es la siguiente:

B. Liquidable €	Cuota €	T. marginal %
0,00 a 9.086,00	0,00	5,70
9.086,01 a 27.261,00	517,90	7,98
27.261,01 a 45.431,00	1.968,27	10,26
45.431,01 a 90.850,00	3.832,51	12,54
90.850,01 a 181.706,00	9.528,05	15,58
181.706,01 a 454.259,00	23.683,42	19,38
454.259,01 a 908.518,00	76.504,19	23,18
908.518,01 a 2.271.297,00	181.801,42	28,50
2.271.297,01 en adelante	570.193,44	34,58

Ejemplos:

Se va a suponer que existe una transmisión mortis causa de determinados importes, según los casos. Estos importes se corresponden con las adquisiciones individuales de cada heredero.

9 ALBI IBAÑEZ, E. "Las transferencias intergeneracionales y la distribución de la renta y el patrimonio." Hacienda Pública Española. Número 28. Instituto de Estudios Fiscales. Páginas 153 y siguientes.

También hay que señalar que las cantidades que se van a tomar como referencia se corresponden con el valor real de los bienes y derechos minorado en las cargas, deudas y gastos deducibles. Por consiguiente, son cantidades identificadas con el concepto de la base imponible del Impuesto y, por tanto, antes de la aplicación de la reducción establecida a fin de determinar la base liquidable.

Las cantidades que se toman como referencia son las siguientes: 300.000 euros, 800.000 euros, 1.000.000 euros, 5.000.000 euros, 10.000.000 y 15.000.000 euros.

La cuota íntegra y el porcentaje de tributación efectiva sobre el total de los bienes heredados serían los siguientes:

- Suponiendo una tributación al tipo del 1,5%:

Base imponible	Reduc.	B.ase liquidable	Cuota íntegra	% de tributación efect.
300.000	400.000	0	0	0,00
800.000	400.000	400.000	6.000	0,75
1.000.000	400.000	600.000	9.000	0,90
5.000.000	400.000	4.600.000	69.000	1,38
10.000.000	400.000	9.600.000	144.000	1,44
15.000.000	400.000	14.600.000	219.000	1,46

Si comparamos este cuadro con el de tributación efectiva del Impuesto sobre el Patrimonio, resulta lo siguiente:

Impuesto s/ el Patrimonio			Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones		
Base Liquidable + mínimo exento	Cuota íntegra de la B. Liquidable	% efec. de trib.	Base imponible	Cuota íntegra	% de tributación efect.
1.800.000	4.800	0,27	300.000	0	0,00
2.800.000	15.400	0,55	800.000	6.000	0,75
5.800.000	61.600	1,06	1.000.000	9.000	0,90
8.800.000	119.000	1,35	5.000.000	69.000	1,38
10.800.000	161.000	1,49	10.000.000	144.000	1,44
15.800.000	274.800	1,74	15.000.000	219.000	1,46

Como puede observarse, en algún caso, existe una cierta similitud entre la tributación por uno y otro tributo.

- Suponiendo una tributación de acuerdo con la Tarifa II aplicable al Grupo I.

Base imponible	Reduc.	B.ase liquidable	Cuota íntegra	% de tributación efect.
300.000	38.156	261.844	39.214,16	13,07
800.000	38.156	761.844	147.802,39	18,47
1.000.000	38.156	961.844	196.999,32	19,70
5.000.000	38.156	4.961.844	1.500.584,59	30,01
10.000.000	38.156	9.961.844	3.229.584,59	32,29
15.000.000	38.156	14.961.844	4.958.584,59	33,06

Si comparamos este cuadro con el de tributación efectiva del Impuesto sobre el Patrimonio, resulta lo siguiente:

Impuesto s/ el Patrimonio			Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones		
Base Liquidable + mínimo exento	Cuota íntegra de la B. Liquidable	% efec. de trib.	Base imponible	Cuota íntegra	% de tributación efect.
1.800.000	4.800	0,27	300.000	39.214,16	13,07
2.800.000	15.400	0,55	800.000	147.802,39	18,47
5.800.000	61.600	1,06	1.000.000	196.999,32	19,70
8.800.000	119.000	1,35	5.000.000	1.500.584,59	30,01
10.800.000	161.000	1,49	10.000.000	3.229.584,59	32,29
15.800.000	274.800	1,74	15.000.000	4.958.584,59	33,06

En estos casos resulta que la tributación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es bastante más elevada que la que resulta del Impuesto sobre el Patrimonio.

2.c. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

El hecho imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles lo constituye la titularidad de derechos (en la mayoría de los casos recae sobre la propiedad) sobre bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales.

Por consiguiente, el propietario de un inmueble de este tipo (suponiendo que no existan concesiones administrativas, derechos reales de superficie o de usufructo) va a tributar tomando como referencia, como base imponible, el valor del inmueble.

La cuota íntegra de este tributo es el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible. En principio, y omitiendo la posibilidad de establecer tipos especiales, los Ayuntamientos pueden fijar el tipo de gravamen entre determinadas horquillas o márgenes. En lo que se refiere a los inmuebles urbanos, estos márgenes oscilan entre el 0,3% y el 1,5%. Entre estos porcentajes los Ayuntamientos pueden establecer el tipo de gravamen.

Se va a suponer que el Ayuntamiento fija el tipo de gravamen en el 0,7%. Pues bien, la cuota íntegra que resultaría según el valor del inmueble respectivo sería la siguiente:

Base imponible = valor catastral del inmueble urbano	Cuota Íntegra	Tipo tributario/ tributación efectiva
100.000	700	0,7
200.000	1.400	0,7
300.000	2.100	0,7
500.000	3.500	0,7

En el caso de Álava, existe la posibilidad de que los Ayuntamientos establezcan una bonificación, que puede alcanzar al 99% de la cuota íntegra del Impuesto, para aquellos inmuebles con uso exclusivo de residencia habitual del sujeto pasivo y su unidad familiar cuando tengan una renta inferior a 42.000 euros anuales. Además de lo anterior, se requiere que el beneficiario de esta bonificación, así como los demás miembros de la unidad familiar que residan en dicha vivienda, no dispongan de ninguna otra vivienda, si bien sobre este particular existen determinadas especialidades que no vienen al caso que nos ocupa.

En lo que ahora interesa, fuera de la operatividad de esta bonificación de la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el obligado tributario debe satisfacer dicho tributo.

En el ejemplo 1 anterior (sobre la operatividad del escudo fiscal) se ha partido del siguiente supuesto de hecho: un contribuyente tiene una base liquidable (formada fundamentalmente

por bienes inmuebles) del Impuesto sobre el Patrimonio de 1.600.000 euros y una base imponible en el Impuesto sobre la Renta de 20.000 euros.

En este ejemplo, esta persona, a la que se aplica el ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, debe satisfacer la cantidad final de 8.201,50 euros.

Supongamos que esta persona tiene la siguiente composición de elementos patrimoniales:

Elemento patrimonial	Valor
Vivienda habitual	300.000 euros. Exenta del Impuesto sobre el Patrimonio.
Inmueble 1	300.000 euros.
Inmueble 2	400.000 euros.
Inmueble 3	500.000 euros.
Inmueble 4	600.000 euros.
Otros bienes y derechos	600.000 euros.
Suma de los elementos patrimoniales, sin contar el exento	2.400.000 euros.

Por tanto, a efectos del del Impuesto sobre el Patrimonio:

Base imponible	2.400.000 euros.
Reducción por mín. exento	800.000 euros.
Base liquidable	1.600.000 euros.
Cuota ajustada del Impuesto sobre el patrimonio	8.201,50 euros

A continuación, se determina la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles:

Inmueble urbano	Valor Catastral	Cuota al tipo del 0,7%
Vivienda habitual:	300.000 euros. Exenta del Impuesto sobre el Patrimonio.	2.100
Inmueble 1:	300.000 euros.	2.100
Inmueble 2:	400.000 euros.	2.800
Inmueble 3:	500.000 euros.	3.500
Inmueble 4:	600.000 euros.	4.200
Cuota total del Impuesto sobre Bienes Inmuebles		14.700 €

Esta cuota se satisface independientemente del nivel de renta del obligado tributario.

El porcentaje de gravamen sobre la suma de valores catastrales es la siguiente:

$$14.700 \times 100 / 2.100.000 = 0,7\%$$

VI. RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN ÁLAVA, BIZKAIA Y GIPUZKOA.

Finalmente se van a aportar, por una parte, los datos de la recaudación del Impuesto sobre el Patrimonio en los Territorios forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa y, por otra parte, el peso específico que tiene el Impuesto sobre el Patrimonio en la recaudación de los tributos concertados por dichos territorios.

Estos datos son los siguientes:

	Álava	Bizkaia	Gipuzkoa
(1) Recaudación del IP	24.893	80.500	71.804
(2) Rec. total por tributos concertados	2.192.316	7.122.056	4.634.878
(1)/(2)	1,135%	1,130%	1,549%

Las cantidades están expresadas en miles de euros.

Los datos anteriores se corresponden al año 2020.

I. CONCEPTO DE RECARGO POR PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA SIN REQUERIMIENTO PREVIO.

La Norma Foral General Tributaria de Álava regula los recargos por presentación extemporánea sin requerimiento previo en su artículo 27.

De acuerdo con este artículo 27, los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias de la obligación principal, que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria, al igual que lo son también, entre otras que se establezcan por Norma Foral, la obligación de satisfacer el interés de demora y los recargos del período ejecutivo.

Se puede afirmar que las obligaciones accesorias son obligaciones complementarias a la obligación principal.

No son obligaciones accesorias de la obligación principal las sanciones tributarias que no forman parte de la deuda tributaria.

De acuerdo con la normativa tributaria de Álava, las condiciones necesarias para la imposición del recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo (en adelante recargo) son tres:

- Que la autoliquidación o declaración se presente fuera de plazo.
- Que de la autoliquidación resulte una cantidad a ingresar o que de la liquidación derive una cantidad a ingresar.
- Que la presentación extemporánea se haya producido sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

II. CAPACIDAD NORMATIVA DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE ÁLAVA PARA REGULAR LOS RECARGOS.

Cualquier análisis de una figura tributaria desde el punto de vista de los Territorios Históricos conlleva, sin lugar a dudas, analizar hasta dónde llega la capacidad o competencia normativa de las Instituciones de los Territorios Históricos en la materia.

De acuerdo con el Concierto Económico vigente, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos pueden mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, por lo que la competencia normativa del Territorio Histórico es amplia a la hora de regular, en este caso, el recargo, si bien es necesario que la regulación que se establezca respete los principios generales establecidos en el texto concertado y que se respeten las normas sobre armonización fiscal.

Por lo que se refiere a la armonización fiscal el límite principal, en el caso que nos ocupa, viene establecido por la necesaria adecuación de la normativa tributaria, en este caso, de Álava que regule los recargos, a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el propio Concierto Económico.

Esta limitación, en cuanto a los recargos, ya fue analizada por el Tribunal Supremo¹, pero a mi modo de ver, el análisis de esta Sentencia fue parcial, es decir, el tema del que se trataba en este pronunciamiento era la supresión, en determinados supuestos, del recargo por presentación extemporánea por parte de la normativa del Territorio Histórico de Álava.

Esta supresión, dijo entonces el Tribunal Supremo, no afectaba a la terminología y conceptos, pero

(*) Técnica del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava.

¹ Sentencia del Tribunal Supremo 6836/1999, de 30 de octubre.

se quedó sin pronunciarse, porque el supuesto no lo requería, sobre si los Territorios Históricos podían regular un concepto de recargo radicalmente diferente al contenido en la Ley General Tributaria.

Se puede afirmar que, a la luz de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo y de acuerdo con el Concierto Económico, los Territorios Históricos, pueden, si así lo estiman oportuno, suprimir, en determinados supuestos, el recargo por presentación extemporánea o incluso suprimirlo en todos los supuestos, si así lo estiman oportuno, pero la regulación del recargo se tiene que adecuar en cuanto a la terminología y conceptos a lo establecido en la Ley General Tributaria.

En este sentido, los Territorios Históricos pueden tener una regulación del recargo diferente a la de Territorio Común porque de otra manera quedaría vacía de contenido la capacidad normativa de los mismos en materia tributaria y la Jurisprudencia ha dejado claro, en numerosas ocasiones, que la armonización en ningún caso significa que tenga que existir uniformidad entre ambos ordenamientos, el común y el foral.

III. FINALIDAD DEL RECARGO.

El Tribunal Constitucional define en su doctrina² claramente cuál es la finalidad del recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo.

En este sentido, comienza por señalar que el pago puede producirse en tres momentos distintos:

- a) Dentro de plazo.
- b) Fuera de plazo pero antes del requerimiento de la Administración.
- c) Después del requerimiento de la Administración.

No cabe duda de que la aspiración del ordenamiento jurídico tributario es que se paguen las

deudas dentro del plazo establecido, pero en ausencia de dicho pago, señala el Tribunal Constitucional, el recargo por presentación extemporánea lo que pretende es estimular el pago en el segundo de los momentos señalados, es decir, fuera de plazo pero antes de que exista un requerimiento de la Administración. Con este recargo, y esta finalidad, se eliminan las sanciones que corresponderían si ya hubiera mediado dicho requerimiento y nos encontraríamos, por tanto, en el tercer escenario posible en el que ya se ha producido el requerimiento de la Administración.

La puntualidad en el pago, apunta el Tribunal Constitucional³, tiene una importancia incomparablemente mayor para la Administración que para el ciudadano que ocasionalmente se presente como acreedor de aquélla.

En este sentido, piénsese en los daños que produciría a la Hacienda Pública un retraso masivo en el pago de las deudas tributarias y la repercusión que dicho retraso podría tener sobre la sostenibilidad, económica o financiera, de los servicios públicos. En efecto, no puede olvidarse que los servicios públicos se financian, como todos sabemos, principalmente a través de los tributos o por lo menos así debería ser.

A este respecto baste apuntar, y me parece interesante recordarlo, los problemas de tesorería que se han producido por la concesión de los, por otra parte, necesarios aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias debidos a la pandemia, situación que ha obligado a las Administraciones a acudir al endeudamiento.

El gasto público se ha visto claramente resentido, pero si la situación se prolongara en el tiempo, y esto no creo que cause sorpresa a nadie, no se podría hacer frente a los gastos públicos.

Por lo tanto, es necesario habilitar medidas para asegurar el pago puntual de las deudas tributarias, habilitación que, por otra parte, tiene respaldo constitucional en el artículo 31.1 de la Consti-

² Sentencia del Tribunal Constitucional 164/1995, de 13 de noviembre.

³ Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril.

tución, que ampara, de acuerdo con la doctrina constitucional, no solo la compensación o el resarcimiento al erario público por el perjuicio que le supone la disposición intempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos, sino también la de salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de las deudas tributarias por los contribuyentes y, más aún, ante el riesgo de que dicha actitud pueda generalizarse.

IV. NATURALEZA DEL RECARGO.

1. Doctrina del Tribunal Constitucional.

El Tribunal Constitucional ha analizado en varias ocasiones la naturaleza del recargo por presentación extemporánea y, de forma concreta, si el mismo tiene o no un verdadero sentido sancionador.

Ya hemos comentado anteriormente que en la Norma Foral General Tributaria se distingue entre sanciones tributarias y prestaciones accesorias, sin que las primeras formen parte de deuda tributaria, ni las segundas gocen de las mismas garantías que las primeras, con lo cual, de alguna forma, la normativa general ya excluye expresamente el carácter sancionador de los recargos.

Lo que sucede es que, de acuerdo con el Tribunal Constitucional, la voluntad del legislador en este sentido, si bien es relevante, no es decisiva a la hora de determinar la naturaleza de, en este caso, los recargos porque, como sucede en otras figuras tributarias, por mucho que el legislador o la Administración determine una configuración de la naturaleza del recargo, hay que atender a la verdadera naturaleza de la misma. Por consiguiente, la calificación que se otorgue a una determinada figura no altera, por ellos, su auténtica naturaleza.

En segundo lugar, la doctrina del Tribunal Constitucional entiende que otro elemento a tener en cuenta, si quiera con valor indiciario para saber si se trata o no de una sanción, es la cuantía del recargo.

A pesar de este valor indiciario que, según la doctrina del Tribunal Constitucional, tiene la cuantía del recargo, la realidad es que, en mi opinión, la cuantía del recargo resulta ser el principal argumento de este Tribunal a la hora de decantarse, o no, por la naturaleza sancionadora del mismo. En este sentido sólo hay que ver los pronunciamientos de este Tribunal que comentaremos más adelante.

De esta manera, señala el Tribunal Constitucional que si la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones tributarias podría concluirse que se trata de una sanción. Pero si, por el contrario, se aleja muy distanciadamente, y por debajo, del importe de las sanciones tributarias, entonces no tiene una finalidad represiva.

En todo caso, nos indica dicho Tribunal que hay que tener en cuenta que el hecho de que el recargo tenga una finalidad disuasoria del impago en el plazo establecido de las deudas tributarias, no lo convierte en una sanción, porque aunque las sanciones tengan finalidad disuasoria, no toda medida con finalidad disuasoria es una sanción.

Alerta en este sentido el referido Tribunal de la improcedencia de extender indebidamente el concepto de sanción con la finalidad de obtener la aplicación de las garantías constitucionales propias de este campo a medidas que no responden propiamente al ejercicio del ius puniendi del Estado.⁴

De manera que, si el recargo no cumple los requisitos para tener naturaleza de sanción y no es por tanto una manifestación del ius puniendi del Estado, no le son de aplicación las garantías que para el ejercicio de la potestad sancionadora establecen los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución.

De acuerdo con todo lo que acabamos de comentar, dependiendo de las características del concreto recargo, son diferentes, como no pue-

⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 239/1988.

de ser de otra forma, las conclusiones sobre su naturaleza jurídica.

Así, en ocasiones, se entiende que el recargo tiene una función resarcitoria, pero también disuasoria en el pago de los tributos, de manera que el recargo estimula negativamente el pago puntual de éstos ante la amenaza de que, en caso de incumplimiento del plazo de ingreso del tributo, supone un estímulo positivo para que el contribuyente regularice de manera voluntaria su situación fiscal, en la medida en que el importe del recargo es inferior al de las sanciones que serían impuestas si no rectifica de manera voluntaria su omisión y, consecuentemente, da lugar a la actuación intimidatoria de la Administración tributaria.

Sin embargo, cuando no existe una diferencia importante entre la cuantía del recargo y la de las sanciones, el Tribunal Constitucional⁵ llega a la conclusión de que el recargo cumple, además de las funciones recogidas en el caso anterior, una función de castigo propia de los actos sancionadores, ya que se está imponiendo el pago de una suma de dinero, cuya cuantía alcanza el valor de las sanciones, al menos de las sanciones atenuadas.

En este segundo caso, el recargo se aplica como consecuencia de una infracción de la norma y, precisamente, a la persona que aparece como responsable de la misma. La medida supone la imposición del pago de una cantidad, concretamente un 50 por ciento de la deuda tributaria dejada de ingresar en plazo, que incide negativamente sobre el patrimonio de los obligados a satisfacerlas, de manera que, al igual que en el caso de las sanciones, la medida se traduce en la restricción de un derecho.

Por último, la cuantía del recargo se atempera al comportamiento ilícito, es decir, se gradúa en función de la cantidad dejada de ingresar en plazo y del tiempo de morosidad.

A la misma conclusión llega el Tribunal Constitucional⁶ en el caso del recargo del 100 por ciento⁷ en tanto que supone una medida restrictiva de derechos que se aplica en supuestos en los que ha existido una infracción de la norma y desempeña una función de castigo, que no puede justificarse constitucionalmente más que como sanción.

Resumiendo, el recargo, en su regulación actual tanto en Territorio Común, como en los Territorios Históricos, no tiene naturaleza sancionadora, en tanto en cuanto su cuantía está lejos de la cuantía de las sanciones. Ahora bien, si fuera un recargo de más del 50 por ciento de la deuda tributaria, entonces estaríamos hablando de naturaleza sancionadora porque el Tribunal ya ha señalado que recargos del 50 y del 100 por ciento de la deuda tributaria tienen naturaleza sancionadora.

Entiendo que a la vista de este criterio surge la duda de dónde se pone el límite por debajo del 50 por ciento, aspecto importante, porque las consecuencias de que la naturaleza del recargo sea o no sancionadora no son intrascendentes para el obligado tributario.

También indica el Tribunal que, a la hora de analizar si un recargo tiene naturaleza sancionadora, es necesario también descartar que responda únicamente a determinadas finalidades como las que citamos a continuación.

Tal es el caso de la función de los intereses de demora, que pretenden compensar al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos.

Así, estaríamos hablando de esta finalidad cuando la normativa se limita a ordenar el ingreso de

⁵ Sentencias del Tribunal Constitucional 276/2000, de 16 de noviembre; 307/2000; 312/2000, de 18 de diciembre; 23/2001, 25/2001, 26/2001, de 26 de enero; y 93/2001, de 2 de abril. Estas sentencias se dictaron en recursos de amparo.

⁷ En la redacción dada al artículo 62.1 por la Ley 18/1991.

la deuda tributaria debida y la aplicación de medidas de neutralización financiera para compensar a la Administración del coste económico que le supone dejar de disponer a tiempo de las cantidades dinerarias que le son legalmente debidas.

Más adelante volveremos a comentar este tema al hilo de la modificación en la cuantía de los recargos realizada recientemente en Territorio Común.

Otra finalidad diferente a la sancionadora es que las medidas establecidas tengan por finalidad constreñir a la realización de una prestación o al cumplimiento de una obligación concreta.

Por último, también debe descartarse que el recargo pueda ser calificado como tributo. Para ello habrá que analizar si su función básica o secundaria es el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas o si se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, características propias de los tributos o, por el contrario, si su finalidad es única y exclusivamente castigar a quienes cometen un ilícito, como sucede en el caso de las sanciones.

Resulta en este sentido que el recargo no es consecuencia de la realización de un nuevo hecho imponible revelador de una nueva capacidad económica. El hecho de referencia realizado es, en principio, aquel que ha dado lugar a la obligación de ingresar la deuda tributaria. Mediante el recargo se exige un plus por haber incumplido el deber de ingreso en el plazo que la normativa tributaria establece. Por esta razón la medida enjuiciada no es encuadrable en el artículo 31.1 de la Constitución.

Por otra parte, es posible plantearse, como lo han hecho algunas Sentencias, si el recargo debe atender a la capacidad económica del contribuyente. En este sentido el Tribunal Constitucional afirma que el principio constitucional de capacidad económica proyecta sus exigencias en relación con los tributos, que son las figuras contributivas, pero no así necesariamente y en la

misma medida en relación con las obligaciones accesorias a la deuda tributaria propiamente dicha. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, entiende el Tribunal que la capacidad económica del contribuyente ya viene reflejada al fijarse el recargo en función de un porcentaje de la deuda tributaria.

A continuación, examinaremos las consecuencias fundamentales que conllevan los supuestos en los que, al cumplirse las condiciones citadas anteriormente, se llega a la conclusión de que, conforme a la regulación del recargo, su naturaleza es sancionadora.

La consecuencia fundamental, en estos supuestos, es que al recargo le resultarán de aplicación las garantías materiales y procesales aplicables a las sanciones; garantías que se deducen de los artículos 24.2 y 25.1, ambos de la Constitución.

El artículo 25.1 comprende una doble garantía.⁸ La primera, de alcance material y absoluto, se refiere a la imperiosa exigencia de la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, es decir, la existencia de preceptos jurídicos ("lex previa") que permitan predecir con el suficiente grado de certeza ("lex certa") dichas conductas, y se sepa a qué atenerse en cuanto a la aneja responsabilidad y a la eventual sanción; la otra garantía, de alcance formal, hace referencia al rango necesario de las normas tipificadoras de dichas conductas y sanciones, rango que no es otro que el de ley.

En cuanto al artículo 24 de la Constitución,⁹ el mismo exige que el acuerdo de imposición del recargo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga.

8 Sentencias del Tribunal Constitucional 42/1987, F. 2; 69/1989, F. 1; 219/1989, F. 2; 207/1990, F. 3 y 341/1993, F. 10.

9 Sentencias del Tribunal Constitucional 7/1998, de 13 de enero, F. 6; y 14/1999, de 22 de febrero, F. 3.

Ello supone que se respeten, entre otros, el derecho de defensa, que proscribe cualquier indefensión; el derecho a la asistencia letrada, trasladable con ciertas condiciones; el derecho a ser informado de la acusación, con la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados; el derecho a la presunción de inocencia, que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción recae sobre la Administración, con la prohibición absoluta de utilizar pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales; el derecho a no declarar contra sí mismo; o, en fin, el derecho a la utilización de los medios de prueba adecuados para la defensa, del que deriva la obligación de motivar la denegación de los medios de prueba propuestos.

2. Doctrina de los autores.

DÍAZ RAVN¹⁰ señala que el Tribunal Europeo de

10 DÍAZ RAVN. N. "Fiscalidad y derechos humanos análisis del sistema tributario español desde el punto de vista del convenio europeo de derechos humanos."

En el caso *Engel contra Países Bajos*, el Tribunal de Estrasburgo señaló tres criterios a tener en cuenta para incluir una infracción concreta dentro del concepto de "materia penal":

- En primer lugar, la clasificación en el Derecho doméstico de cada país (el cual incluirá una determinada conducta en el acervo de normas que regulan el Derecho Penal, o el Derecho Administrativo...). Este criterio sirve, a juicio del Tribunal, como punto de partida y posee una importancia relativa: los hechos que la legislación interna remita al Derecho Penal quedarán protegidos por el artículo 6 CEDH, pero ello no implica, a sensu contrario, que necesariamente las infracciones reguladas por otras ramas del ordenamiento (por ejemplo, por el Derecho Administrativo Sancionador) queden automáticamente fuera de dicho precepto.

- En segundo lugar, la naturaleza de la infracción, criterio éste de mayor importancia que el anterior. En este punto, el Tribunal examina si la norma afecta a un grupo concreto de ciudadanos (en cuyo caso pudiera ser calificada la sanción como "disciplinaria") o, por el contrario, a la generalidad de ciudadanos (lo cual determinaría calificar la sanción como penal, a los efectos del citado artículo 6).

- En tercer lugar, el objetivo y la severidad de la pena. Tratándose de sanciones pecuniarias, el Tribunal se detiene en la circunstancia de si su importe se fija con fines reparadores del daño causado o, por el contrario, con penas para prevenir nuevas infracciones. Es-

Derechos Humanos ha afirmado, sin vacilación en varias de sus Sentencias, que el principal objetivo de los recargos es presionar al contribuyente para que cumpla con sus obligaciones legales y sancionar los incumplimientos de tales obligaciones y que por lo tanto tienen carácter disuasivo y punitivo, y este último es el que, tradicionalmente, se emplea para considerar a una sanción como "penal" a los efectos del artículo 6.1 CEDH.

De todas formas, dicho autor considera que no cabe inferir una regla general de calificación de los recargos fiscales como "materia penal" que haga entrar en funcionamiento el artículo 6 CEDH.

Así recuerda que en el asunto *Smith contra Reino Unido* (decisión de la Comisión de 29 de noviembre de 1995, en el que se planteaba, entre otras cuestiones, la posible infracción del artículo 6 CEDH por la imposición a un contribuyente de un recargo del 10%) se consideró que, dado el importe del mismo, además de tratarse de un recargo que no tenía en cuenta elemento subjetivo alguno (no se aplicaba necesariamente en los casos de dolo o negligencia) y, finalmente, no era sustituible por pena de prisión, no nos encontrábamos ante una acusación penal.

Sin embargo, SANCHEZ GERVILLA,¹¹ citando en su apoyo la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso *Nykänen contra Finlandia* -Sentencia de 20 de mayo de 2014-) entiende que la naturaleza del recargo es penal por cuanto los recargos no fueron pensados como una compensación económica por los daños, sino como un castigo para disuadir de volver a delinquir. Los recargos se impusieron, por tanto,

tas últimas, aunque no impliquen pena de prisión, se considerarían "materia penal" a efectos del artículo 6 CEDH. De igual modo, a juicio del Tribunal, encajan en la "materia penal" las privaciones de libertad susceptibles de ser impuestas a título represivo, excepto aquellas que por su naturaleza, su duración o sus modalidades de ejecución no son susceptibles de causar un perjuicio importante. A modo de ejemplo, una pena de prisión de muy corta duración puede no ser considerada como "materia penal" a estos efectos.

11 "Fundamentos del derecho sancionador tributario." Ed. Tirant lo Blanch. Valencia 2020

por una regla cuya finalidad era disuasiva y punitiva.

Afirma, en este sentido, que lo que sobrepase del interés de demora es imposible otorgarle otra funcionalidad que no sea disuasoria y represiva.

En todo caso, lo que está claro es que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, a la hora de decidir si el recargo tributario tiene o no naturaleza penal, tiene en cuenta la naturaleza de la infracción, por encima de otros criterios como su cuantía.

V. ANTECEDENTES DE LA REGULACIÓN ACTUAL.

En un principio, la Ley General Tributaria contemplaba básicamente deudas tributarias liquidadas por la Administración, que se llamaban de "contraído previo", las cuales, una vez notificadas, debían ingresarse en el plazo establecido en el Reglamento General de Recaudación de 1948.

Una vez transcurrido el plazo de ingreso voluntario sin que se hubiera efectuado el pago, se iniciaba el procedimiento de apremio. Pero para iniciar este procedimiento era indispensable que se hubiera expedido el título ejecutivo, no iniciándose el mismo, por tanto, hasta que se liquidara el recargo de apremio en la propia providencia de apremio.

De esta manera, el inicio del procedimiento de apremio requería que hubiere vencido el plazo de pago de la deuda en período voluntario, que no se hubiere satisfecho la deuda y que se expediese el correspondiente título ejecutivo (certificación de descubierto, providencia de apremio).

Entre tanto, las deudas tributarias descubiertas por la Inspección de los Tributos, aunque por definición estaban fuera del período voluntario de ingreso, no llevaban consigo un recargo de apremio, sino las sanciones propias de la infracción tributaria, sin exigencia de intereses de demora.

Por lo que se refiere a las declaraciones presentadas fuera de plazo, sin requerimiento previo por parte de la Administración, se liquidaban sin sanción, ni recargo de apremio, ni intereses de demora, a modo de una "excusa absolutoria".

Unos años más tarde se generalizó el uso de las autoliquidaciones y se estableció y reguló, en el Reglamento General de Recaudación, el llamado recargo de prórroga. Este recargo, del 10 por ciento, era incompatible con el recargo de apremio.

En el caso de las deudas autoliquidadas, el plazo o período de prórroga comprendía desde el vencimiento del plazo para presentar la autoliquidación, hasta la fecha de su ingreso. En la práctica implicaba la existencia de un período de tiempo, una prórroga, sin que pudiera iniciarse el procedimiento de apremio porque no existía deuda tributaria contabilizada y por tanto no podía expedirse certificación de descubierto alguna.

A partir del Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo (por el que se dictaron normas de gestión tributaria, recaudatoria y contable) se introduce la posibilidad de que, si la Administración conoce o puede liquidar el importe de las deudas, transcurrido el período de ingreso voluntario, en lugar de aplicarse el recargo de prórroga, se exija el de apremio.

La Ley General Tributaria se vuelve a reformar en el año 1991, estableciendo que cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, sin solicitar expresamente el aplazamiento o fraccionamiento de pago, se les exigirá en vía de apremio un recargo único del 100%.

Se llega así a la reforma introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio. Con arreglo a la misma, el devengo del recargo se vincula al inicio del período ejecutivo, período que comienza, como se ha señalado, el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso voluntario y que determina, como en la etapa anterior, la exigibilidad

de un recargo del 20% del importe de la deuda no ingresada que se reduce al 10% si la deuda se satisface antes de la notificación del procedimiento de apremio.

Por su parte, la Norma Foral 23/1996, de 5 de julio, del Territorio Histórico de Álava, implanta el mismo sistema de recargos que el Territorio Común con las diferencias que veremos más adelante.

Analizada por el Tribunal Supremo¹² la redacción del recargo contenido en la Ley General Tributaria, redacción dada por la citada Ley 25/1995, de 20 de julio, se afirma que no contiene una manifestación del "ius puniendi" del Estado, fundamentalmente porque el porcentaje de los recargos regulados para ingresos y declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, en que el máximo es del 20%, se aparta con mucho del previsto para las infracciones graves, entre las que figura la de dejar de ingresar la deuda tributaria, pues para esta infracción se prevé un arco porcentual que va desde el 50 por ciento al 150 por ciento.

VI. SOBRE LA IMPOSICIÓN AUTOMÁTICA DEL RECARGO.

De lo comentado anteriormente, queda claro que, en su actual configuración legal, y de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional citada, el recargo no tiene naturaleza de sanción y, por lo tanto, no se le pueden aplicar las garantías inherentes a la imposición de las mismas.

Pero una vez que se llega a esta conclusión es necesario preguntarse si ello supone que se puede imponer el recargo de forma automática, esto es, sin atender a las razones que han llevado al contribuyente a la presentación extemporánea de la declaración.

En este sentido la Audiencia Nacional,¹³ en el caso de unos herederos que, después de haber

presentado su declaración en plazo, se enteran de que el causante tenía bienes en el extranjero e inmediatamente los declaran, justificando que no habían podido conocer la existencia de esos bienes en el plazo de declaración, afirma que, si bien los recargos responden a la idea de facilitar la aplicación de los tributos, sirviendo de estímulo al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, la exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir de una manera absoluta de la voluntariedad del contribuyente.

De manera que, entiende la Audiencia Nacional, las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado tributario pueden, y deben, ser analizadas en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo.

La Audiencia Nacional recuerda, en este sentido, la necesaria aplicación de las normas de Derecho común sobre el cumplimiento de las obligaciones, como es el caso del artículo 1.105 del Código Civil, que establece que fuera de los casos expresamente mencionados en la ley y de los que así lo declare la propia obligación, nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse o que, previstos, fueran inevitables.

De esta forma, no procederá la imposición del recargo cuando el retraso se deba a caso fortuito o fuerza mayor y se cita, a modo de ejemplo, los supuestos de riada, terremoto conflicto bélico o revuelta popular o, sin llegar a tales extremos, el corte generalizado y duradero de energía eléctrica o cualquier otro evento que impida de forma generalizada y persistente el funcionamiento de instrumentos informáticos, indispensables hoy en día para la elaboración de las autoliquidaciones.

También añade dicha Audiencia Nacional que incluso no cabe el devengo del recargo cuando dicha demora no dependió de la voluntad del recurrente, sino que estuvo condicionada, en su existencia misma y en el momento de presentarse la declaración complementaria, por elementos ajenos a su conducta. La Audiencia

¹² Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 2 junio 2011.

¹³ Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 11 abril 2019.

Nacional, en la Sentencia antes citada, apela a los principios de buena fe y confianza legítima que deben presidir las relaciones entre la Administración y los ciudadanos y al principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, que impide que se adopten decisiones que no resultan justificadas y que chocan con la lógica de las cosas.

En este mismo sentido el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco¹⁴ señala que hay que relativizar el automatismo del recargo en la medida en que los elementos que lo caracterizan, voluntariedad, espontaneidad y falta de previo requerimiento de la Administración, encierran conceptos jurídicos interpretables que requieren ser apreciados en cada caso en particular.

En este caso se discutía el plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades. Concretamente el supuesto se refería a un obligado tributario cuyo ejercicio económico es diferente al año natural (que el período impositivo coincida con el año natural es el supuesto más común) y por tanto sus fechas de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, al depender dichas fechas de presentación de la fecha de cierre del ejercicio económico, también eran diferentes a las de la generalidad.

Hasta aquí nada nuevo, pero por las circunstancias concurrentes en este caso, el Tribunal entendió que el obligado tributario había justificado suficientemente su intención objetiva y fundada de formular la autoliquidación en plazo y que la regulación relativa al plazo para la presentación de la autoliquidación era ambigua en tanto en cuanto que a la propia Administración tributaria actuante le iban a requerir una subsiguiente clarificación conforme a criterios diáfanos e indiscutibles sobre el momento en el que se producía el devengo del Impuesto.

Entendió, por tanto, que la imposición del recargo por extemporaneidad, de aplicarse, en este

caso, se convertía en un instrumento de gravamen puramente mecánico perdiendo su finalidad que es incentivar el cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales omitidas en su momento y plazo.

De acuerdo con lo anterior, procedió a la anulación del recargo.

Sin perjuicio de todo lo dicho anteriormente, queremos recordar que, en todo caso, a los recargos, al no tener naturaleza de sanciones, no les resulta de aplicación ni el procedimiento sancionador, ni las causas de exoneración de responsabilidad previstas para las sanciones.

VII. SUPUESTOS DE EXCLUSIÓN DEL RECARGO PREVISTOS EN LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

La normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que cuando la rectificación de las cuotas del Impuesto implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicando a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en la Norma Foral General Tributaria.

Sin embargo, cuando la rectificación se fundamente en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido o se deba a un error fundado de derecho, se establece que el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se deba efectuar la rectificación.

Quiere ello decir que, en caso de modificación de la base imponible en los supuestos tasados establecidos en el artículo 80 de la citada Norma Foral y en los casos de error fundado de Derecho, se excluye el régimen de recargos, explicando que, en ambos casos, aún rechazado el carácter sancionador o represivo de estos recargos, su carácter al menos disuasorio del incumplimiento

¹⁴ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco 1429/2020, de 5 de octubre.

de la obligación de efectuar en tiempo el ingreso, no justifica su exigencia cuando no ha existido género alguno de negligencia o descuido en el retraso, debido a las circunstancias sobrevenidas al momento del devengo que determinan la modificación de la base imponible o a la existencia de un error fundado de Derecho en la repercusión del Impuesto.¹⁵

De todas maneras, es necesario recordar que se trata de una regla especial que solo es aplicable en los casos expresamente previstos en la misma y que tiene, en este caso, carácter prioritario sobre la aplicación de la regla general prevista en la Norma Foral General Tributaria.

Por tanto, cuando la rectificación implique un aumento de las cuotas inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicando a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en la Norma Foral General Tributaria.

Ahora bien, tal como se ha señalado, cuando la rectificación se fundamente en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido o se deba a un error fundado de Derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación.

VIII. PROCEDIMIENTO PARA LA EXIGENCIA DEL RECARGO.

Si la jurisprudencia ha abierto la puerta a que se discuta, en determinadas circunstancias, la imposición automática del recargo, la existencia de las razones por las cuales el obligado tributario se ha retrasado en el pago deberán poder ser comunicadas por el mismo a Hacienda, de lo que resulta que, a pesar de que el recargo no tenga naturaleza sancionadora, tampoco procede su imposición automática, toda vez que

el obligado tributario deberá ser "oído" previamente.

Así lo entiende el Tribunal Económico Administrativo Central en la resolución emitida tras la presentación de un recurso extraordinario. En su resolución, este Tribunal se pregunta, en primer lugar, en qué procedimiento tributario de los existentes encajaría la exigencia de un recargo de este tipo. Sobre esta cuestión llega a la conclusión de que, a falta de tal procedimiento, habrá que acudir a las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios y para lo no regulado por los mismos, supletoriamente, habrá que acudir a las disposiciones generales sobre procedimientos administrativos.

En este sentido el Tribunal Económico Administrativo Central razona de la siguiente manera: como la normativa tributaria no regula expresamente un procedimiento para exigir el recargo por autoliquidación extemporánea, habrá que acudir a las normas comunes a todos los procedimientos tributarios. De esta forma, la Administración tributaria deberá conceder un trámite de audiencia al interesado, con anterioridad a la propuesta de liquidación, a fin de que éste pudiera alegar cuanto convenga a su derecho.

Entiende también que, si en lugar del preceptivo trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución, se concediera al obligado tributario un trámite de alegaciones -que no resulta preceptivo- por plazo similar a aquél con la notificación de dicha propuesta, tal irregularidad formal no sería invalidante, toda vez que no determinaría indefensión alguna para el interesado, quien tendría la oportunidad de alegar cuanto conviniere en defensa de su derecho con anterioridad a la resolución o liquidación que pusiera fin al procedimiento.

El Tribunal Económico Administrativo Central, en este sentido, no hace más que recordar la doctrina del Tribunal Constitucional de acuerdo con la que una indefensión constitucionalmente relevante no tiene lugar siempre que se vulnere cualquier norma procesal, sino sólo cuando con esa vulneración se aparejan consecuencias

prácticas consistentes en la privación del derecho de defensa y en un perjuicio real y efectivo de los intereses del afectado por ella.

Así las cosas, en el supuesto de que el obligado tributario no tuviera trámite de audiencia, pero si hubiera tenido posibilidad de presentar las correspondientes alegaciones, no se le habría, por tanto, causado indefensión.

En relación al trámite de audiencia, quiero recordar que la normativa tributaria de Álava, establece expresamente la obligatoriedad de dar audiencia al interesado en todos los procedimientos de aplicación de los tributos, salvo que se trate de alguna de las excepciones expresamente previstas en la propia Norma Foral General Tributaria.

IX. RECARGO POR PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA E INFRACCIÓN POR NO PRESENTAR EN PLAZO AUTOLIQUIDACIONES O DECLARACIONES SIN QUE SE PRODUZCA PERJUICIO ECONÓMICO.

La imposición del recargo por presentación extemporánea excluye expresamente la imposición de sanciones, tanto en Territorio Común, como en los Territorios Históricos, salvo en el caso del Territorio Histórico de Bizkaia donde se establece que el recargo excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse, salvo las correspondientes a la infracción tributaria por no presentar en plazo declaraciones o por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal.

A salvo, por tanto, de la excepción del Territorio de Bizkaia, en el resto de casos será necesario distinguir en qué supuestos procede el recargo y cuándo la sanción por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones.

El recargo por presentación extemporánea parte del supuesto de que se trata de autoliquidaciones de las que se deriva un ingreso, porque de otra manera difícilmente se podría calcular la cantidad resultante de aplicar el porcentaje a la deuda tributaria. De esta forma no procederá el recargo, por ejemplo, en declaraciones informativas.

Sin embargo, si no se produce perjuicio económico para Hacienda, lo que procedería, de cumplirse el resto de las condiciones establecidas, es la imposición de una sanción precisamente por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico para la Hacienda.

Parece evidente que esta infracción (salvo en el caso del Territorio Histórico de Bizkaia) tiene por objeto las declaraciones o autoliquidaciones sin cuantía. Por ejemplo, si no se presentan en plazo las correspondientes declaraciones informativas, o se presenta una declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con resultado a devolver o nula. Y ello es así porque la normativa excluye expresamente el perjuicio económico.

En cuanto al perjuicio económico, el Tribunal Supremo¹⁶ establece la diferencia, a la hora de ver si procede un recargo o una sanción, en el que caso de que no haya requerimiento previo, en función del perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Así en la Sentencia referenciada anteriormente se analiza el supuesto de dos sociedades de un grupo dónde se declara una operación de venta intragrupo sin consecuencias fiscales, ni perjuicio económico para la Hacienda Pública. El Tribunal señala que el principio de proporcionalidad exige, en un supuesto como el enjuiciado, que la respuesta se atempere a la realidad de los hechos, de suerte que una sanción por infracción leve respetaría mejor -qué duda cabe- el mencionado principio que el recargo impuesto al no haber existido perjuicio, ni falta de ingreso.

X. SOBRE LA PROCEDENCIA DEL RECARGO EN LOS CASOS DE INGRESO DENTRO DE PLAZO Y DECLARACIÓN FUERA DE PLAZO.

La doctrina se pregunta¹⁷ qué sucede en los supuestos de realizarse el ingreso dentro de plazo

¹⁶ Sentencia del Tribunal Supremo número 1646/2020, de 2 diciembre de 2020

¹⁷ Sergio Mocholí. Notario de Benigànim (Valencia). Publicado en la página web Notaría abierta.

y, sin embargo, la presentación de la autoliquidación se realiza fuera del plazo establecido.

Resulta claro, a juicio del autor y existen pronunciamientos reiterados de los Tribunales Superiores de Justicia que llegan a la conclusión de que los recargos únicamente cobran sentido en los supuestos en que el ingreso se produce fuera del plazo establecido.

Si no fuera así, carecería de sentido que el recargo se estableciese en función del importe de la deuda.

El Tribunal Superior de Justicia de Valencia¹⁸ afirma que la presentación de la declaración cumple una obvia función de interés o utilidad para la Administración tributaria, en cuanto que causaliza el previo ingreso temporáneo.

En apoyo de ello recuerda el Tribunal que "el recargo se calcula sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas", lo que revela que se está presuponiendo la inexistencia de ingreso previo dentro de plazo.

En este mismo sentido, se cita la referencia a los intereses de demora porque si el ingreso se hubiera efectuado dentro de plazo quedaría huérfana de sentido la referencia a intereses de demora.

Así manifiesta que el único encaje válido de piezas consiste en entender que sólo cuando declaración e ingreso -ambos- se han producido fuera de plazo es cuando cobra sentido, virtualidad y aplicación el artículo que regula el recargo.

Pero la razón definitiva se encuentra, a juicio del Tribunal, en que el recargo se reduce en un 25% si el ingreso se produce al tiempo de presentarse la autoliquidación extemporánea, con lo que no se podría aplicar el recargo en su integridad si el ingreso se produjo previamente y dentro de plazo.

La misma doctrina citada anteriormente, se pregunta si al no proceder la imposición del recargo, pudiera proceder, en estos casos, si se cumplen el resto de requisitos, la aplicación de la sanción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

En contra de su imposición se manifiesta que dicha infracción está prevista para autoliquidaciones sin cuantía. En todo caso, se recuerda la necesaria motivación de la culpabilidad de la conducta sancionable.

XI. LA DECLARACIÓN INFORMATIVA SOBRE BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO.

A pesar de lo señalado anteriormente, la distinción que acabamos de realizar pierde nitidez cuando hablamos de un supuesto específico, como es la obligación de declaración de bienes y derechos situados en el extranjero.

Esta obligación de declaración se encuentra pendiente, a fecha de hoy, de la resolución de un recurso interpuesto por la Comisión Europea ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.¹⁹ En este recurso, la Comisión entiende que determinadas materias, tanto el régimen sancionador que lleva aparejado dicha obligación, como la imprescriptibilidad de determinadas ganancias patrimoniales no justificadas, podrían entrar en conflicto con determinadas libertades fundamentales de la Unión Europea.

Lo anterior no quiere decir que en el recurso interpuesto por la Comisión Europea se vaya a tratar el tema de los recargos en relación con esta declaración, porque la Comisión Europea, en principio, sí que cuestionó los recargos, pero una vez ofrecidas las explicaciones oportunas por el Reino de España, solo cuestiona el régimen sancionador, la negación de la prescripción y la calificación de los activos situados en el extranjero como ganancias no justificadas.

¹⁸ Tribunal Superior de Justicia de Valencia, sentencia número 252/2016, de 13 abril.

¹⁹ Asunto C-788/19.

En este sentido, es cierto, en mi opinión, que la normativa no distingue dónde estén situados los bienes a la hora de imponer el recargo. Sin embargo, sí que hay diferencias respecto a la infracción que están relacionadas con el recargo como explicaré a continuación.

Antes comentábamos que, salvo una excepción en la regulación de Bizkaia, en el supuesto que se aplique el recargo se excluye la aplicación de las sanciones y decíamos que el supuesto de la infracción por no presentar la autoliquidación o la declaración en plazo no tenía que existir perjuicio económico porque o bien se imponía el recargo o bien se imponía la sanción.

En Álava, en el caso de la presentación extemporánea de la declaración de bienes y derechos en el extranjero, (el conocido modelo 720), la propia presentación extemporánea conlleva, si se cumplen los requisitos necesarios, una sanción tributaria. Y, por otra parte, la regularización sin requerimiento previo conlleva la aplicación del recargo.

En el régimen general se establece que constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública y en el caso de la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero la infracción consiste en no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, las declaraciones informativas de bienes y derechos en el extranjero.

Por lo tanto, en el caso de la declaración de bienes y derechos en el extranjero, la normativa no distingue, como sucede en el régimen general, entre si existe o no perjuicio económico, por lo que parece que se pueden imponer tanto la sanción, como el recargo. Sin embargo, el recargo excluye las sanciones, con lo que son incompatibles. Cabe en este sentido preguntarse cuándo se impone uno y cuándo otra. Parece que no cabrá otra solución que atender a si existe dolo o culpa y en estos casos procederá la sanción.

En Gipuzkoa sucede lo mismo que acabamos de comentar, si bien es cierto que en la última modificación se han modificado a la baja las sanciones en el caso de que no exista requerimiento previo.

XII. CONCEPTO DE REQUERIMIENTO PREVIO.

Uno de los requisitos fundamentales a la hora de decidir si procede o no la imposición del recargo es que medie o no requerimiento previo.

La Norma Foral General Tributaria de Álava considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

Este concepto es idéntico al establecido en Territorio Común. A lo anterior, Álava añade que también tendrá la consideración de requerimiento previo la publicación de la citación al obligado tributario, o a su representante, para ser notificado por comparecencia, por una sola vez para cada interesado, por alguno de los medios previstos en el apartado 1 del artículo 108 de la citada Norma Foral General Tributaria.

El Tribunal Supremo²⁰ entiende que el concepto de requerimiento que establece la Ley General Tributaria es un concepto de requerimiento previo en términos amplios. En este sentido considera que ha existido requerimiento previo cuando la presentación extemporánea de la autoliquidación puede haber sido inducida por el conocimiento de hechos relevantes reflejados en un acta de conformidad relativa a un determinado ejercicio de un Impuesto, suscrita con anterioridad a la presentación de dichas autoliquidaciones correspondientes a determinados periodos de un ejercicio anterior del mismo Impuesto.

El Tribunal Supremo entiende que ello es así porque, en esas condiciones, se puede considerar

²⁰ Sentencia núm. 1579/2020 de 23 noviembre de 2020.

que se han realizado actuaciones administrativas conducentes a la regularización o aseguramiento de la liquidación de la deuda tributaria.

Sin embargo, considera que no ha existido requerimiento previo cuando las autoliquidaciones extemporáneas se presentaron antes de la suscripción del acta de conformidad en la que se documentan las actuaciones inspectoras referidas a un ejercicio anterior.

Resulta, por tanto, que, de acuerdo con el Tribunal Supremo, mediará requerimiento previo o no dependiendo de si la autoliquidación se ha presentado con posterioridad o no a la suscripción del acta de conformidad.

Interpretando este criterio amplio de requerimiento previo al amparo de la Sentencia citada del Tribunal Supremo el Tribunal Económico Administrativo Central²¹ cambia también su interpretación. De esta manera entiende que pese a que falte el requerimiento previo, entendido este concepto en su acepción más estricta, la presentación de una autoliquidación complementaria extemporánea puede haber sido inducida por la propia Administración con su actuar previo, al haber puesto de manifiesto la interpretación que entiende predicable de la norma que corresponda a la actuación del contribuyente.

De este modo, la inaplicabilidad de los recargos que regula el artículo 27 de la Ley General Tributaria no sólo sería predicable respecto de los supuestos en que la posterior actuación del contribuyente es la consecuencia necesaria de una actuación previa de la Administración, de la que resulta la obligada corrección posterior, sino que debe extenderse a aquellos otros supuestos que son inducidos o impulsados por el conocimiento, por parte de los obligados tributarios, de datos relevantes para el establecimiento de la deuda tributaria dados a conocer en un procedimiento cuyo objeto era la regularización de un período anterior, con hechos sustancialmente coincidentes.

En esta misma línea, la recientemente aprobada Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, establece que no se exigirán los recargos si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticas a los regularizados por la Administración.

Para ello exige que se cumplan las siguientes circunstancias:

- a. Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.
- b. Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación.
- c. Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.
- d. Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

Por último, establece que el incumplimiento de cualquiera de estas circunstancias determinará la exigencia del recargo correspondiente sin más requisito que la notificación al interesado.

De estos requisitos, el más criticado por la doctrina es que de la regularización no derive la imposición de una sanción.

En relación a este requisito, el Consejo de Estado detectó problemas no solucionados. En efecto, a este respecto señaló que no hay que olvidar que la exención propiamente dicha se refiere a una declaración o autoliquidación tributaria posterior correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo y con base en los

²¹ Resolución del TEAC de 20 de abril de 2021.

mismos hechos o circunstancias regularizados por la Administración con anterioridad.

En este contexto, afirma lo siguiente: la circunstancia de que se haya impuesto previamente una sanción tributaria no quiere decir necesariamente que la misma tenga origen en los hechos objeto de regularización ni que se haya de reiterar en ejercicios posteriores.

El Consejo de Estado llega a la conclusión de que no parece que deba establecerse esta exigencia, pero que si se mantiene debe revisarse su formulación para aclarar el concreto alcance de la expresión empleada, pues no queda claro si se refiere a la simple incoación de procedimiento sancionador o a la imposición efectiva de sanción tributaria o a ambos supuestos.

Además, entiende que la redacción proyectada tampoco da respuesta a las distintas situaciones que pueden producirse teniendo en cuenta el horizonte temporal. El inicio del procedimiento sancionador tiene que producirse en el plazo de seis meses desde la notificación de la liquidación practicada, siendo ese mismo el plazo establecido para solicitar la exención. En esos seis meses, puede imponerse sanción o puede producirse, por causas diversas, la terminación del procedimiento sin imposición de sanción; y también cabe pensar en que el procedimiento pueda extenderse más allá de ese periodo y finalizar igualmente con o sin imposición de sanción.

XIII. REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA.

Al hilo del concepto de requerimiento previo, entiendo que es necesario hablar de lo que supone este requisito de cara al delito fiscal regulado en el artículo 305 del Código Penal, ya que la falta de requerimiento previo va a marcar una diferencia importante por lo que se refiere al mismo.

El artículo 305 del Código Penal establece que quien, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente

devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del citado artículo 305.

Resulta, por tanto, que la regularización, en las condiciones establecidas en dicho apartado, excluye el delito fiscal.

La regularización requiere que por el obligado tributario se haya procedido al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria. Lógicamente, dentro de la deuda tributaria se incluye también el recargo por presentación extemporánea.

Además, es necesario que dicho reconocimiento y pago se haya producido antes de un momento determinado. En efecto, se ha tenido que producir antes de:

- que por la Administración Tributaria se haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización, o
- en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél, o
- antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Resulta, en lo que aquí interesa, que es el supuesto relativo a la actuación de la Administración

Tributaria, en el que la regularización se tendrá que realizar antes de la notificación del inicio de las actuaciones de comprobación o investigación.

De manera que, una vez realizado el requerimiento, en los términos explicados anteriormente, ya no será posible la regularización en el caso del delito fiscal. A sensu contrario, si antes de que se produzca el citado requerimiento el obligado tributario procede a la regularización, es decir a la declaración completa y veraz y al cumplimiento del resto de los requisitos, dicha regularización tendría los efectos de excusa absolutoria del delito fiscal.

En el caso de las regularizaciones por delito fiscal se desdibuja claramente, en mi opinión, la función dada por la doctrina del Tribunal Constitucional a los recargos por presentación extemporánea, ya que en este supuesto no se puede afirmar que cumplan una función de estímulo del pago, por lo menos no solo de este estímulo. Y se dice lo anterior porque con la regularización se evita la pena asociada al delito fiscal. De esta forma, parece que, en este sentido, el recargo junto con el resto de elementos que comportan la regularización, lo que viene, en mi opinión, es a sustituir a la pena que correspondería al obligado tributario que ha cometido un ilícito fiscal si no procediera a la regularización.

Al hilo de lo anterior, en relación a la diferente función que pueden jugar los recargos dependiendo de la situación en que se encuentre el obligado tributario, entiendo que es necesario plantearse si los recargos deberían ser iguales para todos o más bien, buscando dos ejemplos extremos, si procede dar el mismo tratamiento al contribuyente que se le pasa el plazo de presentación de una autoliquidación cuando habitualmente cumple con sus obligaciones tributarias en plazo, que al contribuyente que comete un ilícito penal o al que reiteradamente está incumpliendo sus obligaciones tributarias.

En este sentido, si acudimos a la legislación comparada resulta que en unos países no existe la figura del recargo y en otros sí existen pero con

una configuración diferente. Este es, por ejemplo, el caso de Alemania. En su regulación, no se produce una imposición automática del recargo sino que se toman en cuenta determinadas condiciones concurrentes a la hora de graduar el recargo. Estas circunstancias son la capacidad económica del obligado tributario, la cuantía de la obligación, las ventajas obtenidas por el retraso o la culpa.

A lo anterior quiero añadir que me parece también importante reflexionar sobre si es posible que la regulación actual del régimen de recargos, así como de otras figuras relacionadas, se inclina demasiado por la función recaudatoria, de manera que su finalidad original de estimular el cumplimiento de las obligaciones tributarias se está viendo afectada.

XIV. CUANTÍA DEL RECARGO.

1. Porcentaje de recargo aplicable.

De acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2010, el legislador, en el ejercicio de la "libertad configurativa" reconocida por la Constitución para dar efectividad al sistema tributario, estableció una serie de recargos cuyo rasgo común es el transcurso del plazo voluntario de ingreso de la deuda tributaria.

Que el porcentaje del recargo difiera en función del mayor o menor retraso en que incurre el obligado tributario responde a la opción legítima del legislador y, dentro de cada segmento temporal de los indicados por la ley, que el ingreso se realice antes o después responde ya a la conducta del interesado.

Recordamos además la competencia normativa, con los límites que expusimos anteriormente, de los Territorios Históricos para regular los recargos.

Vamos a ver a continuación cual es el porcentaje y regulación al respecto de los recargos en los diferentes sistemas tributarios del Estado.

2. Territorios Históricos de Álava y Gipuzkoa.

Supuesto:	Recargo:
Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa <u>dentro de los seis meses siguientes</u> al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.	5 % con exclusión de los intereses de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse.
Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa entre el <u>séptimo y el duodécimo mes siguiente</u> al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.	5% con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse, pero no de los intereses de demora. <u>Intereses de demora</u> por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los seis meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.
Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez <u>transcurridos doce meses</u> desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.	10 % con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse, pero no de los intereses de demora. <u>Intereses de demora</u> por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En Gipuzkoa la regulación es idéntica salvo que no se especifica el período al que corresponden los intereses de demora.

3. Territorio Histórico de Bizkaia.

Supuesto:	Recargo:
Presentación de la declaración fuera del plazo previsto en la normativa de cada tributo, sin requerimiento previo de la Administración tributaria.	5 % de la cuota a ingresar resultante de la liquidación, incluidos, en su caso, los recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, a favor de la Hacienda Foral o de otros entes públicos, sin que se incluyan las

	sanciones y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse, salvo las correspondientes a la infracción tributaria por no presentar en plazo declaraciones o por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal.
--	--

En el caso de Bizkaia, los recargos se pueden imponer solo en el caso de declaraciones, no en el caso de autoliquidaciones. Además, se establece un único porcentaje independientemente del tiempo transcurrido desde que finalizó el plazo de presentación de la declaración a diferencia de lo que sucede en Álava y Bizkaia.

Se establece además que los recargos son compatibles con algunas sanciones.

4. Cuantía del recargo en Territorio Común (modificación a partir de 10 de julio de 2021).

La normativa sobre los recargos ha sido modificada en Territorio Común, según la exposición de motivos de la ley modificadora, por proporcionalidad, justicia tributaria e incentivo del cumplimiento de las obligaciones.

Así, se señala que la flexibilización del régimen de los recargos y la mejor adecuación de su importe a los periodos transcurridos es valorada positivamente por parte del Consejo de Estado ya que se realiza con la finalidad de facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Se trata de un sistema diferente al vigente hasta el momento del cambio que plantea otra configuración distinta sobre el recargo. Pero esta diferente configuración no modifica, en mi opinión, el esquema anteriormente comentado de analizar, en cada caso, las circunstancias que han conducido al obligado tributario a presentar, de forma voluntaria y extemporánea la autoliquidación tributaria.

TERMINADO EL PLAZO. RETRASO CON EL QUE SE PRESENTA LA AUTO-LIQUIDACIÓN	Recargo (a partir de 10 de julio de 2021).	Ingreso de la deuda total más el resto del recargo o aplazamiento o fraccionamiento	Hasta el 9 de julio de 2021
Menos de 1 mes	1% sin sanciones ni interés de demora	0,75 %	5% sin sanciones, ni interés de demora.
1 a dos meses	2% sin sanciones ni interés de demora	1,5 %	5% sin sanciones, ni interés de demora.
Dos a tres meses	3% sin sanciones ni interés de demora	2,25%	5% sin sanciones, ni interés de demora.
Tres a cuatro meses	4% sin sanciones ni interés de demora	3	10% sin sanciones ni interés de demora.
Cuatro a cinco meses	5% sin sanciones ni interés de demora	3,75%	10% sin sanciones ni interés de demora.
Cinco a seis meses	6% sin sanciones ni interés de demora	4,5 %	10% sin sanciones ni interés de demora.
Seis a siete meses	7% sin sanciones ni interés de demora	5,25%	15% sin sanciones ni interés de demora
Siete a ocho meses	8% sin sanciones ni interés de demora	6	15% sin sanciones ni interés de demora.
Ocho a nueve meses	9% sin sanciones ni interés de demora	6,75%	15% sin sanciones ni interés de demora.
Nueve a diez meses	10% sin sanciones ni interés de demora	7,5%	15% sin sanciones ni interés de demora.
Diez a once meses	11% sin sanciones ni interés de demora	8,25%	15% sin sanciones ni interés de demora.
Once a doce meses	12% sin sanciones ni interés de demora	9	15% sin sanciones ni interés de demora.
Doce o más meses	15% sin sanciones y más interés de demora	11,25%	20% sin sanciones y más interés de demora.

Abierta dentro del procedimiento de concurso de acreedores la fase de liquidación de los bienes y derechos del concursado, la finalidad última del mismo no debe de ser otra que la de conseguir la satisfacción ordenada de los diversos créditos que concurren frente al patrimonio insolvente.

Sin embargo, como es de sobra conocido, muchos procedimientos concursales llegan a su fin sin que la mayor parte de los créditos concurrentes en el mismo hayan sido satisfechos una vez finalizada la liquidación de los bienes o derechos propiedad del concursado, o incluso antes, en los casos en los que termina el procedimiento al considerarse por parte de la Administración concursal que la masa activa existente no va a alcanzar ni para atender los créditos devengados con posterioridad al Auto de declaración de concurso.

Y así, una vez finalizado el concurso de acreedores en dichos supuestos, cabe plantearse si los acreedores que no han logrado obtener el cobro de su crédito pueden aspirar a futuro a obtener su satisfacción, aspecto éste al que van a dedicarse las presentes notas, centrando el análisis en un tipo concreto de acreedor cual es la Hacienda pública o, en su caso, las Haciendas Forales cuando de los Territorios Históricos del País Vasco se trata.

1.- EFECTOS DE LA CONCLUSIÓN DEL CONCURSO DE ACREEDORES.

Como punto de partida en el análisis propuesto, debe tenerse en cuenta lo previsto en el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal (en adelante TRLC), que dedica dos de sus preceptos a regular cuales son los efectos específicos que conlleva la finalización del procedimiento concursal por finalización de las

operaciones de liquidación o por la insuficiencia de la masa activa existente en el mismo.

En concreto, dichos preceptos, relativos, respectivamente, al concurso de persona natural y al concurso de persona jurídica son los siguientes:

1.1. Concurso de persona física. Aspectos generales.

“Artículo 484. Efectos específicos en caso de concurso de persona natural.

1. En caso de conclusión del concurso por liquidación o insuficiencia de masa activa, el deudor persona natural quedará responsable del pago de los créditos insatisfechos, salvo que obtenga el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho.

2. Los acreedores podrán iniciar ejecuciones singulares, en tanto no se acuerde la reapertura del concurso o no se declare nuevo concurso. Para tales ejecuciones, la inclusión de su crédito en la lista definitiva de acreedores se equipara a una sentencia firme de condena.”

De la lectura del artículo 484 del TRLC, dedicado al concurso de persona física, resulta claramente que tras la finalización del procedimiento concursal:

- El deudor queda responsable del pago de los créditos que hayan resultado insatisfechos en el mismo. Ello es consecuencia lógica del principio de responsabilidad patrimonial universal recogido en el artículo 1911 del Código civil, con arreglo al cual: *“Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros.”*
- Deja de ser aplicable la prohibición de iniciar ejecuciones y apremios prevista en el artículo 142 del TRLC con arreglo al cual:

(*) Técnica del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa

“Desde la declaración de concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni tampoco apremios administrativos, incluidos los tributarios, contra los bienes o derechos de la masa activa”.

Adviértase que según previene la normativa tributaria, lo dispuesto en la misma debe de aplicarse de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento. Así lo recoge en el ámbito del Territorio Histórico de Gipuzkoa la Disposición Adicional Quinta de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria (en adelante NFGT), normativa en la que va a apoyarse el presente análisis, sin perjuicio de que en términos idénticos se pronuncien las normas vigentes en los otros Territorios Históricos y en territorio común.

Finalizado el concurso de persona física, la normativa concursal levanta, por tanto, la prohibición hasta entonces existente para que la Administración tributaria pueda desplegar todos los medios que le atribuye la autotutela ejecutiva de la que dispone para poder cobrar los créditos insatisfechos en el concurso.

Y, en consonancia con ello, el artículo 67.7 de la NFGT, antes referida, viene a disponer que:

“...Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración de concurso del deudor, el cómputo se iniciará de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso.”

El plazo de prescripción a que se refiere dicho precepto no es otro que el que afecta al derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, derecho que había quedado interrumpido como consecuencia de la declaración de concurso.

En definitiva, ninguna duda cabe de que finalizado el procedimiento concursal la deuda tributaria subsistente permanece “viva”, siguiendo el deudor siendo responsable de su pago.

En consecuencia, la Hacienda Pública desde ese momento dispondrá de un nuevo plazo de prescripción para perseguir al mismo, resultando de aplicación a partir de entonces el régimen de la obligación tributaria y su extinción previsto en el artículo 58 NFGT, así como las causas de terminación del procedimiento de apremio recogidas en su artículo 177 de dicha Norma Foral.

Y todo ello hasta que concurren los supuestos determinantes de la consideración de que el deudor en cuestión es fallido o, en su caso, de que el crédito tributario resulta incobrable.

1.2. Concurso de persona física. Beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho.

Un aspecto adicional y complementario al anterior, que no puede dejar de comentarse en el presente análisis dada su cada vez mayor incidencia en el ámbito del crédito tributario, es el que se refiere a la posibilidad de que el concursado persona física que haya sido objeto de un proceso concursal obtenga a la conclusión del mismo el denominado “*beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho*” (en adelante BEPI), beneficio que, como su propio nombre indica, viene a suponer que parte de las deudas que no hayan sido objeto de pago en el procedimiento no puedan ser exigidas tras su finalización.

Fundamentales resultan al respecto los siguientes preceptos del TRLC que regulan los requisitos que deben concurrir para la obtención del referido beneficio así como sus dos diferentes modalidades: BEPI definitivo o general y BEPI provisional o especial, condicionado al cumplimiento de un plan de pagos judicialmente aprobado para alcanzar carácter definitivo.

Así:

“Artículo 487. Presupuesto subjetivo.

1. Solo podrá solicitar el beneficio de exoneración de responsabilidad el deudor persona natural que sea de buena fe.

2. A estos efectos, se considera que el deudor

es de buena fe cuando reúna los dos siguientes requisitos:

1.º Que el concurso no haya sido declarado culpable. No obstante, si el concurso hubiera sido declarado culpable por haber incumplido el deudor el deber de solicitar oportunamente la declaración de concurso, el juez podrá conceder el beneficio atendiendo a las circunstancias en que se hubiera producido el retraso.

2.º Que el deudor no haya sido condenado en sentencia firme por delitos contra el patrimonio, contra el orden socioeconómico, de falsedad documental, contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social o contra los derechos de los trabajadores en los diez años anteriores a la declaración de concurso. Si existiera un proceso penal pendiente, el juez del concurso deberá suspender la decisión respecto a la exoneración del pasivo insatisfecho hasta que recaiga resolución judicial firme."

"Artículo 488. Presupuesto objetivo.

1. Para la obtención del beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho será preciso que en el concurso de acreedores se hubieran satisfecho en su integridad los créditos contra la masa y los créditos concursales privilegiados y, si reuniera los requisitos para poder hacerlo, que el deudor hubiera celebrado o, al menos, intentado celebrar un acuerdo extrajudicial de pagos con los acreedores.

2. Si el deudor que reuniera los requisitos para poder hacerlo no hubiera intentado un acuerdo extrajudicial de pagos previo, podrá obtener ese beneficio si en el concurso de acreedores se hubieran satisfecho, además de los créditos contra la masa y los créditos privilegiados, al menos, el veinticinco por ciento del importe de los créditos concursales ordinarios."

"Artículo 493. Presupuesto objetivo especial.

Aunque el deudor de buena fe no reuniera el presupuesto objetivo establecido para el régimen general podrá solicitar el beneficio de exo-

neración del pasivo insatisfecho, con sujeción a un plan de pagos de la deuda que no quedará exonerada, si cumpliera los siguientes requisitos:

1.º No haber rechazado dentro de los cuatro años anteriores a la declaración de concurso una oferta de empleo adecuada a su capacidad.

2.º No haber incumplido los deberes de colaboración y de información respecto del juez del concurso y de la administración concursal.

3.º No haber obtenido el beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho dentro de los diez últimos años."

Y si fundamentales son dichos preceptos, mayor transcendencia tienen, en lo que al crédito tributario afecta, los preceptos del referido texto refundido reguladores de la extensión del BEPI, preceptos que tanto en una como en la otra modalidad excluyen del mismo al crédito público.

En efecto:

"Artículo 491. Extensión de la exoneración.

1. Si se hubieran satisfecho en su integridad los créditos contra la masa y los créditos concursales privilegiados y, si el deudor que reuniera los requisitos para poder hacerlo, hubiera intentado un previo acuerdo extrajudicial de pagos, el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho se extenderá a la totalidad de los créditos insatisfechos, exceptuando los créditos de derecho público y por alimentos.

2. Si el deudor que reuniera los requisitos para poder hacerlo no hubiera intentado un previo acuerdo extrajudicial de pagos, el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho se extenderá al setenta y cinco por ciento de los créditos ordinarios y a la totalidad de los subordinados"

"Artículo 497. Extensión de la exoneración en caso de plan de pagos.

1. El beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho concedido a los deudores que hubiesen

aceptado someterse al plan de pagos se extenderá a la parte que, conforme a este, vaya a quedar insatisfecha, de los siguientes créditos:

1.º Los créditos ordinarios y subordinados pendientes a la fecha de conclusión del concurso, aunque no hubieran sido comunicados, exceptuando los créditos de derecho público y por alimentos...”

La dicción del TRLC no deja, por tanto, lugar a dudas sobre la necesidad de que el crédito público sea objeto de pago para que el concursado pueda ser merecedor del BEPI.

Pese a ello, en los últimos tiempos vienen dictándose todo un elenco de resoluciones jurisprudenciales en el ámbito mercantil que, por diversas razones, vienen a considerar que el BEPI debe tener una extensión más amplia a la que resulta de la literalidad de la norma concursal, abarcando el crédito público y, por ende, el crédito tributario.

De esa suerte, en aplicación de dichas resoluciones, el deudor persona física para la obtención del BEPI únicamente vendría obligado a satisfacer el crédito tributario que haya sido calificado en el concurso como privilegiado, así como el crédito contra la masa (devengado con posterioridad al Auto de concurso) y, en caso de no haber intentado previamente un acuerdo extrajudicial de pagos pudiendo hacerlo, también un 25 % del crédito ordinario. El resto del crédito tributario quedaría, por tanto, exonerado de pago.

Por todas, cabe citar el Auto 112/2021 de 17 de junio, de la Audiencia Provincial de Barcelona que entiende que es posible la no aplicación del artículo 491 del TRLC al considerar que:

- Existe una extralimitación en el mandato del legislador para la elaboración del texto refundido al haber incluido la necesidad de satisfacer los créditos de derecho público cuando en la legislación anterior nada se indicaba al respecto.

- La exigencia de satisfacer el crédito público ordinario y subordinado para la obtención del BEPI contraviene la Directiva (UE) 2019/1023, de 20 de junio, sobre marcos de reestructuración preventiva, exoneración de deudas e inhabilitaciones, que en su opinión no contempla dicho crédito entre los susceptibles de no ser exonerados.

Señala así la Audiencia Provincial:

“Dicha Directiva entró en vigor a los veinte días de su publicación (26 de junio de 2019) y debería estar transcrita el 17 de julio de 2021, mientras que el TRLC se aprobó por RDL de 5 de mayo de 2020 y entró en vigor el 1 de septiembre del año 2020, después de la Directiva y antes de su trasposición. En primer lugar, en su considerado (81) la Directiva recuerda que: «(81) Cuando exista una razón debidamente justificada con arreglo al Derecho nacional, podría ser conveniente limitar la posibilidad de exoneración para determinadas categorías de deuda. Los Estados miembros deben poder excluir las deudas garantizadas de la posibilidad de exoneración solo hasta la cuantía del valor de la garantía que determine la normativa nacional, mientras que el resto de la deuda debe considerarse deuda no garantizada. Los Estados miembros deben poder excluir otras categorías de deudas cuando esté debidamente justificado.» Por su parte, el artículo 21.1, al regular el derecho a la exoneración, dispone que «los Estados miembros velarán por que los empresarios insolventes tengan acceso al menos a un procedimiento que pueda desembocar en la plena exoneración de deudas de conformidad con la presente Directiva». El artículo 23.4, al regular las excepciones a ese derecho, prevé que «Los Estados miembros podrán excluir algunas categorías específicas de la exoneración de deudas, o limitar el acceso a la exoneración de deudas, o establecer un plazo más largo para la exoneración de deudas en caso de que tales exclusiones, restricciones o prolongaciones de plazos estén debidamente justificadas, en los siguientes casos: a) deudas garantizadas; b) deudas derivadas de sanciones penales o relacionadas con estas; c) deudas derivadas de responsabilidad extracontractual; d) deudas

relativas a obligaciones de alimentos derivadas de relaciones de familia, de parentesco, de matrimonio o de afinidad; e) deudas contraídas tras la solicitud o la apertura del procedimiento conducente a la exoneración de deudas, y f) deudas derivadas de la obligación de pagar los costes de un procedimiento conducente a la exoneración de deudas». Pues bien, como vemos, no están incluidas las deudas públicas, por el mero hecho de su origen, aunque sí las deudas de alimentos.

Eso significa que el Estado no puede incluir en su nueva norma una excepción contraria al derecho de la Unión. Teniendo en cuenta que debemos interpretar el derecho nacional conforme a la primacía del comunitario, la conclusión no puede ser otra que dejar de aplicar aquella excepción."

Referir que la Audiencia Provincial de Gipuzkoa ha dictado recientemente sendas resoluciones que secundan asimismo la doctrina recogida en el Auto referido en lo que a la contravención de la Directiva comunitaria se refiere extendiendo por tanto el beneficio de exoneración al crédito público.

Todo ello vaticina un futuro nada halagüeño para la pervivencia del crédito público en los casos referidos que no deja mayor alternativa que la de esperar al momento en el que el TRLC sea objeto de la preceptiva adaptación a dicha Directiva.

Por lo demás, conviene apuntar que la regulación que el TRLC efectúa del BEPI deja en el aire algunas cuestiones en relación con la exigibilidad del crédito público, tales como las siguientes:

- Incumplimiento del plan de pagos al que se someta el crédito tributario.

Tal y como se ha referido, una de las modalidades de BEPI previstas en la normativa concursal es la provisional, esto es aquella cuya conversión en definitiva requiere el cumplimiento del plan de pagos que judicialmente haya sido aprobado. Dispone así el TRLC que:

Artículo 499. Exoneración definitiva.

1. Transcurrido el plazo fijado para el cumplimiento del plan de pagos sin que se haya revocado el beneficio, el juez del concurso, a petición del deudor, dictará auto concediendo la exoneración definitiva del pasivo insatisfecho en el concurso.

2. Aunque el deudor no hubiese cumplido en su integridad el plan de pagos, el juez, previa audiencia de los acreedores, atendiendo a las circunstancias del caso, podrá conceder la exoneración definitiva del pasivo insatisfecho del deudor que no hubiese cumplido en su integridad el plan de pagos pero hubiese destinado a su cumplimiento, al menos, la mitad de los ingresos percibidos durante el plazo de cinco años desde la concesión provisional del beneficio que no tuviesen la consideración de inembargables o la cuarta parte de dichos ingresos cuando concudiesen en el deudor las circunstancias previstas en el artículo 3.1, letras a) y b), del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, respecto a los ingresos de la unidad familiar y circunstancias familiares de especial vulnerabilidad.

(...)"

Así, aprobado por el Juez del concurso un plan de pagos en el que se incluya el crédito tributario, cabe cuestionar en qué momento puede o debe la Administración tributaria considerar incumplido el mismo y cuáles son las consecuencias que de ello se derivan, aspectos no contemplados en el TRLC.

La normativa concursal, en efecto, únicamente contempla los efectos que pueden derivar del incumplimiento del plan de pagos respecto del crédito que puede resultar exonerado, pero no se refiere a los efectos que ello conlleva respecto del crédito sometido al plan, el crédito tributario en el supuesto propuesto.

Pues bien, en opinión de quien suscribe, será necesario acudir a la normativa tributaria para determinar cuáles deben ser dichos efectos y, en concreto, a la normativa reguladora de los apla-

zamientos y fraccionamientos de pago. Resultaría así de aplicación lo previsto en el Reglamento de Recaudación, aprobado en el ámbito del Territorio Histórico de Gipuzkoa por el Decreto Foral 38/2006, de 2 de agosto, con arreglo al cual:

“Artículo 46. Procedimiento en caso de falta de pago y de concurso de acreedores.

1. En los aplazamientos, si llegado el vencimiento del plazo concedido no se efectuara el pago, se procederá de la siguiente manera: a) Si el aplazamiento fue solicitado en período voluntario, se iniciará el período ejecutivo al día siguiente y se procederá sin más trámite a dictar providencia de apremio por la deuda no pagada. b) Si el aplazamiento fue solicitado en período ejecutivo, se iniciará inmediatamente el procedimiento de apremio, de no haberse iniciado con anterioridad, o se proseguirá sin más el procedimiento de apremio que se hubiese iniciado, pudiéndose ejecutar, en su caso, en primer lugar, la garantía existente.

2. En los fraccionamientos, cuando hayan sido solicitados en período voluntario, de no pagarse a su vencimiento dos plazos, se considerarán vencidas todas las fracciones pendientes, iniciándose el período ejecutivo y procediéndose, sin más trámites a dictar providencia de apremio por la deuda no pagada. Cuando los fraccionamientos hayan sido solicitados en período ejecutivo, de no pagarse a su vencimiento dos plazos, se iniciará inmediatamente el procedimiento de apremio, de no haberse iniciado con anterioridad, o se proseguirá sin más el que se hubiera iniciado, por la totalidad de la deuda pendiente, pudiéndose ejecutar, en su caso, en primer lugar, la garantía existente.”

- Régimen jurídico aplicable al crédito tributario concursal no concurrente en el plan de pagos.

En caso de aprobación dentro del procedimiento concursal de un convenio, el TRLC prevé de forma clara que el contenido de dicho convenio va a vincular a todos los acreedores respecto de los créditos sometidos al mismo, aunque dichos

créditos no hubieran sido reconocidos por una u otra causa (art. 396 TRLC)

No recoge, sin embargo, el TRLC una previsión semejante en el caso del BEPI, lo que plantea interrogantes respecto de la posibilidad de que por parte de la Administración tributaria puedan perseguirse dichos créditos fuera del plan de pagos haciendo uso de otros medios que pone a su alcance la autotutela ejecutiva, posibilidad que no cabría descartar.

1.3. Concurso de persona jurídica.

Por lo que a los efectos de la conclusión del concurso de persona jurídica se refiere, el artículo de referencia, según se ha señalado, es el 485 del TRLC con arreglo al cual:

“Artículo 485. Efectos específicos en caso de concurso de persona jurídica.

La resolución judicial que declare la conclusión del concurso por liquidación o por insuficiencia de la masa activa del concursado persona jurídica acordará la extinción de la persona jurídica concursada y dispondrá la cancelación de su inscripción en los registros públicos que corresponda, a cuyo efecto se expedirá mandamiento conteniendo testimonio de la resolución firme.

Una primera aproximación a la lectura comparada de este precepto con el anteriormente transcrito artículo 484 del TRLC parece apuntar a la existencia de una importante diferencia en los efectos de la conclusión del concurso según que el concursado sea persona natural o jurídica.

Y es que ciertamente el artículo 485 del TRLC no recoge de forma expresa que la persona jurídica concursada quede responsable del pago de los créditos insatisfechos en el procedimiento, añadiendo además que la resolución judicial que declare la conclusión acordará su extinción.

Ello ha llevado a que diversas opiniones doctrinales hayan llegado a defender que tras la salida del concurso de acreedores se produciría una

suerte de extinción de las deudas de que era deudora la entidad que ahora resulta extinta.

Sin embargo, frente a dicha afirmación se han alzado otras voces, entre las que cabe destacar las que subyacen en dos resoluciones dictadas por los Tribunales Económico Administrativos Forales de los Territorios Históricos de Gipuzkoa y de Bizkaia, que vienen a sintetizar las diferentes interpretaciones que de dicho precepto se han llevado a cabo tendentes a negar dicha extinción.

Se trata, en concreto, de la Resolución de 11 de abril de 2019 del TEAF de Gipuzkoa y la Resolución de 20 de noviembre de 2019 del TEAF de Bizkaia, de las que cabe extraer como principales consideraciones las siguientes:

- *“La extinción de la personalidad jurídica ... en el supuesto de que se declare la conclusión del concurso por inexistencia de bienes, y el consiguiente cierre de la hoja registral, debe entenderse como una presunción de extinción de la sociedad a favor o en garantía de terceros de buena fe (evitando así que la sociedad deudora e insolvente pueda seguir operando en el tráfico), pero, ...resulta inoperante respecto de los acreedores subsistentes, ya que éstos... podrán iniciar ejecuciones singulares contra el deudor persona jurídica (pese a la declaración de extinción y a la cancelación registral), por lo que ésta ha de conservar, necesariamente, su personalidad jurídica...”*

- *“La conclusión del concurso por liquidación o por insuficiencia de la masa activa para satisfacer los créditos contra la masa supone la existencia del pasivo insatisfecho, lo que conlleva la subsistencia del principio de responsabilidad patrimonial universal y no afecta a los créditos y acciones del deudor que persisten completamente. Por lo tanto, los acreedores podrán iniciar o reanudar acciones ejecutivas contra el deudor.”*

En definitiva, y como resumen de lo hasta aquí referido, cabe concluir afirmando que, una vez concluido el concurso de acreedores, ya sea de

persona física o de persona jurídica cesa la competencia del juez mercantil y la Administración tributaria podrá desplegar los medios necesarios e iniciar o continuar aquellas ejecuciones que quedaron interrumpidas con su declaración con el objeto de intentar cobrar el crédito tributario que haya resultado insatisfecho.

2.- ANÁLISIS DE RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS Y JUDICIALES.

Partiendo de ello, resulta de interés detenerse en el análisis de varias resoluciones administrativas y judiciales que se han dictado con ocasión del ejercicio de dicha actividad ejecutiva por parte de la Administración tributaria:

2.1. Resolución del TEAF de Bizkaia de 20 de noviembre de 2019 (antes referida).

Analiza dicha Resolución un supuesto de compensación de oficio llevado a cabo por la Hacienda Foral de Bizkaia, producido una vez dictada la resolución judicial de conclusión del concurso por insuficiencia de la masa activa del concursado sin que constase que se hubiera procedido a su reapertura.

En concreto el acto objeto de reclamación es el Acuerdo de compensación de determinadas deudas y créditos de la sociedad XXX, en el que se procedió a compensar de oficio parte de la deuda en periodo ejecutivo de dicha empresa correspondiente a la liquidación relativa a Retenciones del Trabajo del tercer trimestre del ejercicio 2008, por importe de 192.430,89 euros, con el crédito reconocido a su favor por la liquidación anual del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2016, modelo 390, que ascendía a 40.853,86 euros.

Alegaba la parte reclamante, de un lado, que dicha compensación vulnera lo previsto en la normativa concursal que prohíbe dicha compensación y, de otro lado que, en caso de aparición de nuevos activos no contemplados en la liquidación, como es el caso de una nueva devolución tributaria, lo que procede es la reapertura del concurso.

Ambos argumentos son objeto de desestimación por el TEAF foral que fundamenta su Resolución en los siguientes considerandos:

- La compensación llevada a cabo por la Hacienda Foral de Bizkaia se ha producido una vez dictada la resolución judicial de conclusión del concurso por insuficiencia de la masa activa del concursado sin que conste que se hubiera procedido a su reapertura.
- Con fecha 24 de mayo de 2018 se emitió el acuerdo de IVA, notificado en junio de 2018, y no es hasta julio de 2018 cuando se produce el mandamiento de pago y acuerdo de compensación, espacio de tiempo en el que bien podría haber solicitado ante el Juzgado la reapertura del concurso, sin que se efectuara.

2.2. Sentencia del Tribunal Supremo 677/2020, de 15 de diciembre. Recurso 1763/2018.

Se analiza en el recurso de casación interpuesto por la Administración concursal un nuevo supuesto de compensación efectuado por parte de la Administración tributaria tras la conclusión del concurso por insuficiencia de la masa activa para el pago de los créditos contra la masa.

Entiende el Tribunal Supremo que lo decisivo para la resolución del litigio es determinar la fecha en que la compensación surtió efecto, puesto que hubo un periodo de tiempo en el que el concurso estuvo concluso por insuficiencia de la masa activa y posteriormente se reabrió.

Y del análisis de los hechos acontecidos concluye el Alto Tribunal que la compensación tuvo lugar antes de la reapertura considerando correcta la misma al haber cesado los efectos del concurso con la conclusión.

De lo manifestado en esta Sentencia por el Tribunal Supremo resulta, en consecuencia, que la Administración tributaria no viene obligada en casos como el analizado a solicitar la reapertura del concurso.

Téngase en cuenta que la compensación de oficio prevista en la normativa tributaria opera "ope legis" en caso de concurrencia de crédito y deuda, lo que imposibilitaría que la Administración tributaria acudiera a la jurisdicción mercantil solicitando la reapertura del concurso.

Así, la Administración tributaria viene obligada a aplicar la compensación cuando concurren los requisitos necesarios para ello, según dispone el artículo 72 NFGT, con arreglo al cual:

"Artículo 72. Compensación de oficio.

1. La Administración tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo. Se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de gestión o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de esta Norma Foral.

Asimismo, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la ejecución de la resolución a la que se refieren los artículos 231.3 y 244.7 de esta Norma Foral.

2. Serán compensables de oficio, una vez transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario, las deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles que las entidades locales y demás entidades de derecho público tengan con la Hacienda Foral.

3. La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de inicio del período ejecutivo o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción.

En el supuesto previsto en el párrafo segundo del apartado 1 de este artículo, la extinción se producirá en el momento de concurrencia de las deudas y los créditos, en los términos establecidos reglamentariamente.

(...)"

2.3. Resolución del TEAF de Gipuzkoa de 11 de abril de 2019 (también antes referida).

En este caso la reclamación se promueve por la Administración concursal de la mercantil concursada contra la diligencia de embargo dictada por parte de la Hacienda Foral de Gipuzkoa sobre el saldo final remanente en una cuenta corriente que existía en una cuenta bancaria tras la finalización del procedimiento concursal.

Concorre en el supuesto la circunstancia de que en la rendición de cuentas presentada por la Administración concursal en el momento de solicitar la conclusión del concurso se aludía a la existencia del referido saldo indicando que el mismo debía de ser entregado a otro acreedor diferente a la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

Resultó sin embargo que el concurso concluyó sin que el pago a dicho acreedor se hubiera efectuado de suerte que el mismo fue objeto de embargo por la Hacienda Foral.

Pretendía la parte reclamante la anulación de la diligencia de embargo y la devolución del importe embargado por considerar, entre otros motivos, que dicho saldo era inembargable por pertenecer al otro acreedor.

Desestima el TEAF de Gipuzkoa la reclamación interpuesta, citando en sus fundamentaciones jurídicas la sentencia dictada por el Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Bilbao 181/2017, de 19 de junio, donde en un supuesto idéntico al objeto de reclamación, se indica lo siguiente

“No debió solicitarse por la AC la conclusión del concurso, como hizo y se acordó sin oposición, si quedaban tareas pendientes de realizar en la fase de liquidación...”

“...la reapertura del concurso del deudor persona jurídica concluido por liquidación” (y por tanto sus efectos), debe limitarse “a la liquidación de bienes y derechos aparecidos con posterioridad “ a la conclusión ... Y no es el caso: el importe trabado ya estaba en la cuenta de la ejecutada cuando fue indebidamente declara-

da la conclusión del concurso, a instancias del AC y sin oposición de los acreedores preteridos...

Y resuelve el TEAF señalando que, una vez declarada la conclusión del concurso, aunque fuera indebidamente declarada dicha conclusión, los acreedores pueden iniciar ejecuciones singulares que es precisamente lo que hizo la Administración tributaria trabando embargo sobre el importe que estaba en la cuenta de la ejecutada.

Cabe referir al respecto, que no cabe perder de vista que el pago a los acreedores forma parte de las operaciones de liquidación a llevar a cabo por parte de la Administración concursal de forma que lo que no es de recibo es que el concurso concluya sin terminar dicho pago.

En consecuencia, el Administrador concursal en el caso analizado actuó de forma incorrecta, dado que la rendición de cuentas, como reiteradamente se recoge en la jurisprudencia mercantil, no es una autorización para pagar.

El Administrador concursal debe pagar y luego concluir el concurso. Si no lo hizo el acreedor insatisfecho podría exigir del mismo la responsabilidad que al efecto se regula en la normativa concursal.

No comparte sin embargo dicha idea el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en su reciente Sentencia 269/2021, de 5 de julio, en la que se estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a la citada resolución del TEAF, cabiendo destacar varios fundamentos jurídicos de la misma que vienen a recoger afirmaciones de sentido contrario a las hasta aquí referidas. Señala así el TSJPV que:

“No es el que el Servicio de Recaudación al no haberse satisfecho el crédito tributario carezca de facultades para embargar nuevos bienes, derechos o saldos que aparezcan en el patrimonio de la fallida tras alzarse el concurso de acreedores, sino que no le cabe embargar los propios bienes que han sido liquidados y atribuidos en el concurso...”

“...extinguida la sociedad nada permite que al margen de la exigencia y derivación de la responsabilidad tributaria hacia administradores o socios u otros legalmente responsables, conforme a los artículos 41 a 43 de la Norma Foral General Tributaria, la recaudación tributaria active acciones ejecutivas contra bienes y derechos que han sido objeto de liquidación en el procedimiento concursal, por más que sean habidos materialmente en una cuenta bancaria bajo control de la administración concursal, subvirtiendo de esta manera el procedimiento concursal y dejando vacías de contenido sus resoluciones.”

En definitiva, parece que el Tribunal Superior considera que concluido el concurso la acción ejecutiva de la Administración tributaria sólo puede dirigirse frente a nuevos bienes o derechos, pero no sobre aquéllos que formaron parte de la masa activa del procedimiento.

Frente a lo señalado, y ya para finalizar, cabe recordar la doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado (actual Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública) recogida en Resoluciones tales como la de 14 de diciembre de 2016 en la que el centro directivo viene a señalar:

“La competencia exclusiva y excluyente del Juzgado de lo Mercantil para conocer de las acciones ejecutivas contra el patrimonio del ejecutado es de carácter excepcional y solamente se justifica mientras se está tramitando el concurso; finalizado el mismo, si el auto o sentencia de conclusión del concurso no dispone nada al respecto, el juez del concurso pierde su competencia en materia de ejecuciones sobre los bienes del concursado que no hayan sido objeto de liquidación y no se puede impedir a los acreedores promover la reclamación de sus deudas ante la jurisdicción civil ordinaria o la jurisdicción social.

Sólo si tras la finalización del concurso concluido por liquidación o insuficiencia de masa, se produjera la aparición de nuevos bienes o derechos, o se diesen los presupuestos precisos para el ejercicio de acciones de reintegración o la

posible calificación de culpabilidad del concurso, habrá lugar a la reapertura del concurso...”



DOCUMENTOS DE INTERÉS

MODIFICACIONES EN EL TEXTO DEL CONCIERTO ECONÓMICO ACORDADAS POR LA COMISIÓN MIXTA CELEBRADA EL 29 DE JULIO DE 2021

ANEXO I: MODIFICACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

Artículo 27.- Exacción del impuesto.

Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 10 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

Dos. Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 10 millones de euros, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural.

Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año.

Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 28, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Cuatro. La exacción del Impuesto correspondiente a las operaciones relacionadas con el tráfico intracomunitario de bienes se realizará, salvo los supuestos especificados en los apartados siguientes de este artículo, en los términos especificados en el apartado Uno anterior.

Cinco. La exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos efectuadas por particulares o por personas o entidades cuyas operaciones estén

totalmente exentas o no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, corresponderá a la Administración del territorio común o vasco en el que dichos medios de transporte se matriculen definitivamente.

Seis. La exacción del Impuesto se exigirá por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que el sujeto pasivo esté domiciliado en territorio común o foral, en los siguientes supuestos:

a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto por opción o por haberse superado el límite cuantitativo establecido en la normativa reguladora del Impuesto, efectuadas por sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan derecho a deducción total o parcial de aquel, o por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en régimen simplificado, régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y régimen de recargo de equivalencia.

Siete. La exacción del impuesto correspondiente al régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a determinadas entregas interiores de bienes facilitadas a través de una interfaz digital y al régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, caracterizados por la tributación en destino e instrumentalizados mediante el mecanismo de ventanilla única, cuando España sea el Estado miembro de identificación, corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral que ostente la competencia inspectora sobre los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que hayan optado por la aplicación de dichos regímenes, de acuerdo

con las reglas establecidas en el apartado Seis del artículo 29.

No obstante, cuando en el régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros se hubiese designado intermediario, la exacción del impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral que ostente la competencia inspectora sobre los intermediarios designados, de acuerdo con las reglas establecidas en el apartado Seis del artículo 29.

Artículo 29.- Gestión e inspección del impuesto.

Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contrataciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.

Dos. Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente. La proporción provisional aplicable en los períodos de liquidación del primer año natural del ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo según su previsión de las operaciones a realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en la sección 2.ª del capítulo III del presente Concierto Económico, una proporción diferente en los siguientes supuestos:

a) Fusión, escisión y aportación de activos.

b) Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en el primer párrafo de este apartado.

En todo caso, se considerará que la variación es significativa, cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios.

Tres. En la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período, y practicará la consiguiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones.

Cuatro. Los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones.

Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda.

Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.

b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.

En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio vasco el 75 por ciento o más de sus operaciones o el cien por cien en el caso de entidades acogidas al régimen especial de grupos de entidades, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, la comprobación e investigación será realizada por la Diputación Foral competente por razón del territorio, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado.

Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por ciento o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Tercera. Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Cuarta. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.

Quinta. Las Administraciones Tributarias que no ostenten la competencia inspectora podrán verificar, con independencia de dónde se entendieran realizadas, todas aquellas operaciones que pudieran afectar al cálculo del volumen de operaciones atribuido por aquellas, a los solos efectos de comunicar lo actuado a la Administración tributaria con competencia inspectora, sin que ello produzca efectos económicos para el contribuyente.

Siete. Las entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades tributarán aplicando las reglas contenidas en la presente Sección 7.ª, con las siguientes especialidades:

Primera. Se considerarán excluidas del grupo de entidades las entidades dependientes cuya inspección, de acuerdo con las reglas contenidas en el apartado Seis anterior, se encuentre encomendada a los órganos de una Administración, foral o común, distinta de la aplicable a la entidad dominante.

Segunda. Las entidades integrantes del grupo de entidades presentarán, de conformidad con las normas generales a que se refiere este Concierto, la declaración establecida para el régimen de tributación individual, conteniendo los importes que resulten de la aplicación individual de las normas reguladoras del impuesto, incluyendo, en su caso, las propias del régimen especial del grupo de entidades.

Cada entidad integrante del grupo calculará de forma individual el resultado de la declaración imputable a cada Administración aplicando el resto de reglas establecidas en la presente Sección 7.ª

Tercera. Los importes a computar en las declaraciones-liquidaciones agregadas del grupo de

entidades serán la suma de los resultados calculados conforme a la regla anterior correspondientes a cada una de las Diputaciones Forales o a la Administración del Estado, sin que quepa la agregación de cantidades que correspondan a Administraciones tributarias distintas.

Cuarta. Las obligaciones específicas de las entidades dominantes habrán de ser cumplidas ante las Administraciones tributarias en cuyo territorio operen las entidades que integran el grupo.

Quinta. El régimen especial del grupo de entidades no alterará en ningún caso las reglas previstas en este Concierto y en particular las aplicables para determinar el volumen de operaciones en cada territorio.

Ocho. Las declaraciones recapitulativas de entregas y adquisiciones intracomunitarias se presentarán ante la Administración tributaria que tenga atribuida la competencia para la comprobación e investigación de los sujetos pasivos.

Nueve. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, en los supuestos en los que los contribuyentes hubieran estado sometidos a la competencia exaccionadora de una Administración tributaria en los períodos de liquidación anteriores al momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad y a otra diferente en los períodos de liquidación posteriores, o cuando haya variado sustancialmente la proporción en la que tributan a las distintas Administraciones, común o forales, en los mencionados períodos de liquidación, procederán a la regularización de cuotas devueltas en los términos previstos en este apartado.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán regularizar las proporciones de tributación a las distintas Administraciones correspondientes a los períodos de liquidación anteriores al momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad, de conformidad con los porcentajes de tributa-

ción a cada una de ellas correspondientes al primer año natural completo posterior al inicio de la mencionada realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad.

Para ello, los sujetos pasivos presentarán una declaración específica ante todas las Administraciones afectadas por la regularización en el mismo plazo en que corresponda presentar la última declaración-liquidación del primer año natural completo posterior al inicio de la mencionada realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad.

De esta forma, las Administraciones deberán asumir la devolución de las cuotas correspondientes a los períodos de liquidación anteriores al momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad conforme a la proporción establecida en el párrafo segundo, lo que dará lugar a que deban compensarse entre sí las cantidades que correspondan, sin que esta regularización pueda tener efectos económicos frente a los contribuyentes.

A estos efectos, se entenderá que ha variado sustancialmente la proporción en la que tributan a las distintas Administraciones, común o forales, en los períodos de liquidación a que hace referencia el primer párrafo de este apartado, cuando la proporción correspondiente a alguna de las Administraciones haya variado en, al menos, 40 puntos porcentuales.

Diez. Cuando la exacción del Impuesto corresponda a las Diputaciones Forales, en los regímenes especiales y según los términos previstos en el apartado Siete del artículo 27, los empresarios o profesionales a que hace referencia dicho apartado que se acojan a dichos regímenes especiales, cumplirán ante la Diputación Foral correspondiente las obligaciones formales y materiales que se deriven de los mismos, sin perjuicio de los flujos de información y fondos que correspondan entre administraciones.

SECCIÓN 11ª BIS IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS.

Artículo 34 bis.- Normativa aplicable, exacción e inspección del Impuesto.

Uno. El Impuesto sobre las Transacciones Financieras es un tributo concertado que se registrará por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Dos. Los sujetos pasivos tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el período de liquidación.

La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio se determinará en función del porcentaje que representa la base imponible del Impuesto correspondiente a operaciones relativas a acciones de sociedades con domicilio social en territorio común o foral respecto a la base imponible total de cada sujeto pasivo. Esta proporción se expresará en porcentaje redondeado en dos decimales.

Tres. La inspección del impuesto se llevará a cabo por los órganos de la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco, sin perjuicio de la colaboración del resto de Administraciones tributarias concernidas, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas.

Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad

a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente se efectuará por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan.

Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que con posterioridad a dichas comprobaciones se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.

SECCIÓN 11ª TER IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES.

Artículo 34 ter.- Normativa aplicable, exacción e inspección del Impuesto.

Uno. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Dos. Los contribuyentes tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de prestaciones de servicios digitales realizado en cada territorio.

Esta proporción, que se expresará en porcentaje redondeado en dos decimales, se determinará en función del porcentaje que representen los ingresos obtenidos por las prestaciones de servicios

sujetas realizadas en el territorio de cada administración respecto a los ingresos totales obtenidos en territorio español. A estos efectos, del importe de los ingresos se excluirá el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes.

Tres. Las prestaciones de servicios digitales se entenderán realizadas en territorio común o foral, según el lugar en el que estén situados los usuarios, determinado de acuerdo con las reglas de localización contenidas en la normativa reguladora del impuesto.

Cuatro. Los contribuyentes presentarán las auto-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso las proporciones aplicables y cuotas que correspondan a cada una de las Administraciones.

Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda.

Cinco. La inspección del impuesto se realizará por los órganos de la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su domicilio fiscal en el País Vasco, sin perjuicio de la colaboración del resto de Administraciones tributarias concernidas, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas.

Si, como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente se efectuará por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan.

Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al contribuyente en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que con poste-

rioridad a dichas comprobaciones se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.

Artículo 46. Obligaciones de información.

Uno. Los resúmenes de las retenciones e ingresos a cuenta practicados deberán presentarse con arreglo a su respectiva normativa, en la Administración competente para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta que deban incluirse en los mismos.

Las entidades que sean depositarias o gestionen el cobro de rentas de valores que, de acuerdo con la normativa correspondiente, vengan obligadas a la presentación de los resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta, deberán presentar los mismos con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas entidades.

Las entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales deberán presentar resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos a que se refieren los artículos 7.Uno.c) y 9.Uno.primera.a) y 23.Dos del presente Concierto Económico, conforme a las normas sobre lugar, forma y plazo de presentación de declaraciones que establezca cada una de las Administraciones competentes para su exacción, incluyendo el total de los rendimientos y de las retenciones correspondientes a los mismos en la declaración presentada a cada una de ellas.

Dos. Las declaraciones que tengan por objeto dar cumplimiento a las distintas obligaciones de suministro general de información tributaria legalmente exigidas deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración del Estado o ante la Diputación Foral competente por razón del territorio, con arreglo a los siguientes criterios:

a) Tratándose de obligados tributarios que desarrollen actividades económicas, ante la Admi-

nistración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas actividades empresariales o profesionales.

b) Tratándose de obligados tributarios que no desarrollen actividades económicas, según que estén domiciliados fiscalmente en territorio común o foral.

A los efectos de lo dispuesto en las letras anteriores, cuando se trate de herencias yacentes, comunidades de bienes u otras entidades carentes de personalidad jurídica, las referidas declaraciones deberán asimismo presentarse ante la administración en la que estén domiciliados fiscalmente sus miembros o partícipes.

Tres. Las declaraciones de carácter censal deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración en la que radique el domicilio fiscal de la persona o entidad obligada a efectuarlas y además ante la Administración en la que dicha persona o entidad deba presentar, conforme a las reglas previstas en el presente Concierto Económico, alguna de las siguientes declaraciones:

Declaración de retenciones e ingresos a cuenta.

Declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades.

Declaración-liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Declaración por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Declaración por el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

Artículo 56 Compensaciones

Uno. Del cupo correspondiente a cada Territorio Histórico se restarán por compensación los siguientes conceptos:

a) La parte imputable de los tributos no concertados.

b) La parte imputable de los ingresos presupuestarios de naturaleza no tributaria.

c) La parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado, en la forma que determine la Ley de Cupo. Si existiera superávit se operará en sentido inverso.

Dos. La imputación de los conceptos señalados en el número anterior, se efectuará aplicando los índices establecidos en el artículo 57 siguiente.

Artículo 68 Procedimientos especiales

Uno. Son procedimientos especiales de la Junta Arbitral prevista en el presente Concierto Económico el procedimiento abreviado, la extensión de efectos y el incidente de ejecución.

Dos. El procedimiento abreviado se aplicará en los supuestos a que hace referencia la letra b) del artículo 64 y el apartado Tres del artículo 47.ter del presente Concierto Económico.

En tales casos, la Junta Arbitral deberá admitir a trámite los conflictos correspondientes en el plazo de un mes desde su interposición, deberá otorgar un plazo común de diez días a todas las partes concernidas para que realicen sus alegaciones y resolver en el plazo de un mes desde la conclusión del mismo.

Tres. Quien fuese parte en un conflicto ante la Junta Arbitral prevista en el presente Concierto Económico respecto a una cuestión que guarde identidad de razón con otra que ya hubiera sido resuelta por medio de Resolución firme de la Junta Arbitral, podrá solicitar que el conflicto pendiente de resolución se sustancie mediante la extensión de efectos de la Resolución firme.

A estos efectos, la Junta Arbitral deberá trasladar el escrito de solicitud de extensión de efectos de la resolución firme a las demás partes concernidas para que en el plazo común de diez días realicen las alegaciones que correspondan sobre la identidad de razón entre los supuestos, y resolver decidiendo la extensión de efectos de la Resolución firme o la continuación del proce-

dimiento arbitral conforme a las reglas generales en el plazo de un mes.

Cuatro. Por medio del incidente de ejecución, quien hubiera sido parte en un procedimiento ante la Junta Arbitral prevista en el presente Concierto Económico podrá solicitar la adopción de medidas de ejecución de la Resolución de la Junta Arbitral cuando la Administración concernida no hubiera ejecutado la misma en sus propios términos.

A las decisiones de la Junta Arbitral sobre los incidentes de ejecución les resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 67 del presente Concierto Económico.

Disposición transitoria décima

El régimen transitorio de los nuevos tributos concertados con efectos desde el 16 de enero de 2021, se ajustará a las reglas siguientes:

Primera. Los Territorios Históricos se subrogarán en los derechos y obligaciones, en materia tributaria, de la Hacienda Pública Estatal, en relación con la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos a que se refiere la presente disposición.

Segunda. Las cantidades liquidadas y contraídas con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley por la que se modifica el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco incorporando la concertación de los nuevos tributos, correspondientes a situaciones respecto a las cuales hubieran sido competentes las Diputaciones Forales de haber estado concertados los tributos a que se refiere la presente disposición, y que se ingresen con posterioridad a esa fecha, corresponderán en su integridad a las Diputaciones Forales.

Tercera. Las cantidades devengadas con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley por la que se modifica el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco incorporando la concertación de los nuevos tributos y liquidadas a partir de esa fecha en virtud

de actuaciones inspectoras se distribuirán aplicando los criterios y puntos de conexión de los tributos a que se refiere la presente disposición.

Cuarta. Cuando proceda, las devoluciones correspondientes a liquidaciones practicadas, o que hubieran debido practicarse, con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley por la que se modifica el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco incorporando la concertación de los nuevos tributos, serán realizadas por la Administración que hubiera sido competente en la fecha del devengo, conforme a los criterios y puntos de conexión de los tributos a que se refiere la presente disposición.

Quinta. Los actos administrativos dictados por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos serán reclamables en vía económico-administrativa ante los órganos competentes de dichos Territorios. Por el contrario, los dictados por la Administración del Estado, cualquiera que sea su fecha, serán reclamables ante los órganos competentes del Estado.

No obstante, el ingreso correspondiente se atribuirá a la Administración que resulte acreedora de acuerdo con las normas contenidas en las reglas anteriores.

Sexta. A los efectos de la calificación de infracciones tributarias, así como de las sanciones que a las mismas corresponden en cada caso, tendrán plena validez y eficacia los antecedentes que sobre el particular obren en la Hacienda Pública Estatal con anterioridad a la entrada en vigor de la concertación de los tributos a que se refiere la presente disposición.

Séptima. La entrada en vigor de la concertación de los tributos a que se refiere la presente disposición transitoria no perjudicará a los derechos adquiridos por los contribuyentes conforme a las leyes dictadas con anterioridad a dicha fecha.

**OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project
(uztaila 2021):**

[Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy](#)

EUTAX Observatory:

[Collecting the tax deficit of multinational companies: simulations for the european union](#)

OECD March on Gender 2021: Tax and Gender:

[In tax, gender-blind is not gender-neutral: how tax policy in times of COVID-19 must consider women](#)

ZERGA-HEZKUNTZAKO BATERAKO PROIEKTUA:

[2020/2021 ikasturteko txosten finala](#)

[Esteka orokorra](#)

TICKETBAI BATERAKO PROIEKTUA:

[TicketBAI programa](#)

**IRUZUR FISKALAREN KONTRAKO BORROKARAKO
BATZORDEA**

[Iruzur fiskalaren kontrako borrokarako Plana 2021](#)

[Iruzurraren aurkako 2020ko Planaren emaitzen txostena](#)

**OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project
(julio 2021):**

[Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy](#)

EUTAX Observatory:

[Collecting the tax deficit of multinational companies: simulations for the european union](#)

OECD March on Gender 2021: Tax and Gender:

[In tax, gender-blind is not gender-neutral: how tax policy in times of COVID-19 must consider women](#)

PROYECTO CONJUNTO DE EDUCACIÓN TRIBUTARIA:

[Informe final curso 2020/2021](#)

[Enlace general](#)

PROYECTO CONJUNTO TICKETBAI:

[Programa TicketBAI](#)

COMISIÓN DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

[Plan conjunto lucha contra el fraude 2021](#)

[Informe resultados Plan lucha contra el fraude 2020](#)

CONSULTA 2020.9.3.1. – IVA. Tratamiento tributario en el IVA de una operación de permuta de parcelas entre administraciones públicas. En particular: i) determinar si la Administración transmitente actúa como empresario o profesional a efectos del IVA, ii) en caso afirmativo, si cabe aplicar la exención del art. 20.Uno.20 de la NFIVA a la transmisión de la parte de la parcela destinada a espacios libres y red viaria y iii) determinación de la base imponible

HECHOS PLANTEADOS

El Ayuntamiento consultante y el Departamento de Vivienda, Obras Públicas y Transportes del Gobierno Vasco han venido llevando a cabo actuaciones dirigidas a mejorar la calidad de vida y el bienestar social de los ciudadanos vascos, garantizando el acceso a una vivienda digna y potenciando la provisión de suelo público a precios no especulativos y la construcción de viviendas protegidas. Así, en el Convenio de Cooperación firmado el 22 de septiembre de 1998 entre ambas instituciones, se posibilitó por parte del Ayuntamiento consultante al referido Departamento de Vivienda la ejecución de una política de promoción de vivienda de protección oficial en la Unidad de Ejecución 7.1 (UE7.1) del municipio. El terreno situado en dicha Unidad de Ejecución le fue transferido al Gobierno de la Comunidad Autónoma del País Vasco con fecha 15 de diciembre de 1978 y 1 de junio de 1979 en virtud del Decreto 2488/78, de 25 de agosto de 1978, por el que se transfirieron al Consejo General Vasco las competencias sobre establecimientos, organización, explotación e inspección de ferrocarriles y tranvías, en determinados supuestos. Según datos conocidos por esta Dirección General, con el objeto de llevar a cabo la construcción de las viviendas de protección pública referidas, dicho Departamento inició ciertos trámites para su ejecución. No obstante, tras diversas modificaciones urbanísticas y acuerdos concertados entre ambas administraciones a lo largo del tiempo, finalmente firmaron el

2 de noviembre de 2009 un acuerdo de voluntades para llevar a cabo una permuta que consistía en la adquisición por la Comunidad Autónoma del País Vasco al Ayuntamiento consultante de las parcelas B y C de la Unidad de Ejecución 37-1 y 31-1, junto con el 100 por 100 de la edificabilidad urbanística, a cambio de su permuta por la parcela 2A de la UE 7.1. Con este nuevo acuerdo quedó sin efecto el Convenio de Cooperación de 1998 por el que se permitía al Departamento de Vivienda de la Comunidad Autónoma del País Vasco construir viviendas de protección oficial en la Unidad de Ejecución 7.1 del municipio, pero se le permite construir este tipo de viviendas en las nuevas parcelas adquiridas. Actualmente, en lo que se refiere a los datos de la parcela objeto de transmisión, ésta tiene una superficie de 4.449,58 m² y una clasificación urbanística de suelo urbano. En cuanto a la calificación y distribución de su superficie por usos, la parcela 2A de la UE 7.1 se distribuye de la siguiente manera: "Equipamiento público" 310 m² (6,97%), "Espacios libres. Zonas verdes" 235,4 m² (5,29%), "Espacios Libres. Áreas y paseos peatonales" 3.594 m² (80,78%) y "Red viaria" 309,79 m² (6,96%). En el PGOU en vigor aprobado por el municipio se dispone de un total de 4.600 m² urbanos de aparcamiento bajo rasante en la zona de espacios libres y zonas verdes. No obstante, la consultante afirma que esta construcción resulta actualmente inviable por cuestiones técnicas y además no ha otorgado ninguna autorización municipal expresa para ello.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber:

- 1) Si en la operación de permuta planteada, y en lo que se refiere a la parcela objeto de estudio, la Administración transmitente actúa como empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 2) Si la respuesta anterior fuera afirmativa, si se puede aplicar la exención del artículo

20.Uno.20 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre del Impuesto sobre el Valor Añadido a la transmisión de la parte de la parcela destinada a espacios libres y red viaria.

- 3) Determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido teniendo en cuenta las respuestas a las dos cuestiones anteriores.

CONTESTACIÓN

1) Con respecto a la primera cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación lo dispuesto en el artículo 4 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), donde se recoge que: "Uno. Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: (...) b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto. (...) Tres. La sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular. Cuatro. Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la

exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos".

Por su parte, el artículo 5 de la misma NFIVA señala que: "Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral se reputarán empresarios o profesionales: a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente. b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. (...) d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente. (...) Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas. A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Tres. Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales: a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3.º del Código de Comercio. b).

Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Norma Foral se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas. (...)".

Adicionalmente, el artículo 8 de la repetida NFIVA, relativo al concepto de entrega de bienes, establece que: "*Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía. Dos. También se considerarán entregas de bienes: (...)*".

De conformidad con los preceptos transcritos, se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas, dentro de su ámbito de aplicación, por quienes ostentan la condición de empresarios o profesionales y actúan en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales. A este respecto, tienen la consideración de empresarios o profesionales quienes realizan actividades que implican la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En este ámbito, las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o de parte de cualesquiera de los bienes o derechos integrantes del patrimonio empresarial o profesional de los contribuyentes se entienden realizadas en el desarrollo de una actividad económica, incluso aun cuando sean efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de la misma.

Estos preceptos son de aplicación general y, por lo tanto, afectan a todas las personas o entidades que ordenen un conjunto de medios personales y/o materiales, de forma independiente y bajo su responsabilidad, con objeto de desarrollar una actividad empresarial o profesional, mediante la realización de entregas de bienes o de prestaciones de servicios a título oneroso, asumiendo el riesgo y ventura de los resultados que puedan obtenerse.

Sin embargo, a la hora de aplicar estas reglas a los entes públicos, hay que tener en cuenta, además, lo dispuesto por el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre,

relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, de acuerdo con el cual los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tienen la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones por ellas. No obstante, estas entidades deben ser consideradas como sujetos pasivos con relación a las actividades u operaciones que realicen, incluso como autoridades públicas, si el hecho de no otorgarles esta consideración (de sujetos pasivos del Impuesto), lleva a distorsiones graves de la competencia.

Este artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, se encuentra transpuesto a la normativa interna, básicamente, a través de lo indicado en los artículos 4, 5 y 7 de la NFIVA, en el último de los cuales se señala que: "*No estarán sujetas al Impuesto: (...) 8. A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este apartado, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas: a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local. b) Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social. c) Los Organismos Autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales. d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad. No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales. (...)*".

En sentido contrario, cuando no se dan las circunstancias establecidas en este artículo 7.8º de

la NFIVA, procede considerar que las operaciones efectuadas por las entidades públicas se encuentran, en principio, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

De modo que, para determinar si la transmisión de la finca objeto de consulta se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, o no, ha de analizarse si la misma debe entenderse realizada en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional desarrollada por el transmitente, teniendo en cuenta, en especial, lo dispuesto en el artículo 4.2 b) de la NFIVA, arriba transcrito, según el cual se consideran efectuadas en el desarrollo de una actividad empresarial las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o de parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los contribuyentes, incluso aun cuando sean efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de la actividad de que se trate.

En lo que hace referencia a las entregas de terrenos o de parcelas por parte de entidades públicas, esta Dirección General ha venido entendiendo que las mismas deben considerarse efectuadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los siguientes casos:

a) Cuando las parcelas transmitidas estuviesen previamente afectas a una actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad pública.

b) Cuando las parcelas transmitidas sean terrenos urbanizados por dicha entidad.

c) Cuando la propia transmisión por el ente público de los terrenos determine, por sí misma, el desarrollo de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

En este mismo sentido, el punto 2 del apartado Primero de la Instrucción 4/2012, de 29 de mar-

zo, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y sus disposiciones de desarrollo, aclara que: *"2- Entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización efectuadas por Ayuntamientos. Las entregas de terrenos efectuadas por los Ayuntamientos se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que se entiendan realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. A estos efectos, con independencia de cuál sea el título de adquisición de los terrenos, las citadas entregas se consideran realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los siguientes casos: a) Cuando los terrenos transmitidos hayan estado previamente afectos a una actividad empresarial o profesional desarrollada por el Ayuntamiento. b) Cuando los terrenos hayan sido urbanizados por el Ayuntamiento. c) Cuando la propia transmisión efectuada por el Ayuntamiento determine, por sí misma, la realización de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad. Adicionalmente, ha de tenerse en cuenta que los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de las cesiones obligatorias y gratuitas reguladas en la legislación sobre el régimen del suelo forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial. Por lo que su posterior transmisión debe considerarse efectuada en el desarrollo de una actividad empresarial llevada a cabo por el Ayuntamiento transmitente, y se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción. Si no se trata de ninguno de los supuestos anteriores, las entregas de terrenos efectuadas por los Ayuntamientos deberán tributar por el concepto "Transmisiones Patrimoniales Onerosas".*

En consecuencia, si el terreno a transmitir se encuentra en alguna de las situaciones anteriores,

la entrega del mismo constituirá una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. En caso contrario, la transmisión quedará no sujeta al referido Impuesto.

A este respecto, el artículo 111 de la Ley 2/2006, de 30 de junio, del Suelo y Urbanismo, regula que: "1. Los patrimonios públicos de suelo tienen las siguientes finalidades legales: a) Regular el mercado de suelo. b) Regular el mercado de la vivienda. c) Facilitar el desarrollo territorial y urbanístico mediante la consecución de suelo para actuaciones de iniciativa pública y, en particular, para la construcción de viviendas sometidas a algún régimen de protección pública. 2. Todos los ayuntamientos están legalmente obligados a constituir, mantener y gestionar patrimonios públicos de suelo. (...)".

De lo dispuesto en los artículos 111 y siguientes de la Ley 2/2006, de 30 de junio, del Suelo y Urbanismo, relativos a la intervención administrativa en el mercado del suelo, se desprende que el patrimonio público del suelo de las entidades públicas puede constituir un patrimonio empresarial, destinado a regular el mercado inmobiliario (de terrenos y viviendas) y a facilitar el desarrollo territorial y urbanístico.

Por su parte, el artículo 14 de la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda dispone que "1. En el seno de la Administración general de la Comunidad Autónoma, sin personalidad jurídica, se crea el Patrimonio Público de Suelo de la Comunidad Autónoma del País Vasco, con la finalidad de regular el mercado del suelo y de la vivienda, así como de conseguir suelo para actuaciones de iniciativa pública, y, en particular, para la construcción de viviendas sometidas a algún régimen de protección pública. Su objeto es potenciar actuaciones de iniciativa pública relacionadas con la promoción, urbanización y construcción de viviendas sometidas a algún régimen de protección pública o alojamientos dotacionales, con el fomento de la vivienda de alquiler, con la regeneración y la renovación urbana y con la rehabilitación de la edificación y del patrimonio edificado residencial. (...)". Precizando por su parte el artículo 16 de la misma Ley

que: "(...) 2. Forman parte del Patrimonio Público de Suelo los siguientes bienes de titularidad de la Administración general de la Comunidad Autónoma del País Vasco: a) Los bienes de titularidad de la Administración general de la Comunidad Autónoma del País Vasco que sean destinados a él, así como los vinculados a las políticas públicas de vivienda protegida o de alojamientos dotacionales. b) Los inmuebles o derechos adquiridos, cualquiera que fuese su clasificación y calificación urbanística, para constituir, mantener o incrementar este patrimonio público de suelo. c) Los terrenos adquiridos por permuta con otros bienes del Patrimonio Público de Suelo. d) Los bienes adquiridos mediante el ejercicio de los derechos de tanteo y retracto regulados en esta ley. e) Las viviendas protegidas y anejos, los alojamientos dotacionales y los locales protegidos de titularidad de la Administración general de la Comunidad Autónoma del País Vasco, e igualmente otras viviendas y demás anejos y locales sobre los que se ostente un título suficiente que permita su disposición, incluido el arrendamiento. f) Las adquiridas vía expropiación forzosa. (...)".

Por lo que, a estos efectos esta Dirección General de Hacienda entiende que las ventas de los terrenos afectos a dicho patrimonio se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que se trate de entregas de bienes efectuadas en el marco de una actividad dirigida a regular la disponibilidad de suelo y a intervenir en el mercado inmobiliario, recibiendo por ello una contraprestación no tributaria. Según los datos aportados, la finca en cuestión fue transferida al Gobierno Vasco en aplicación del Decreto 2488/78, de 25 de agosto de 1978, por el que se transfirieron al Consejo General Vasco las competencias sobre establecimiento, organización, explotación e inspección de ferrocarriles y tranvías, cuando no tengan ámbito nacional, discurren íntegramente por el territorio del País Vasco y no estén integradas en RENFE, en virtud de los acuerdos de fechas 15 de diciembre de 1978 y 1 de junio de 1979.

Con el objeto de cumplir con los compromisos asumidos por el Gobierno Vasco de mejorar la

calidad de vida y el bienestar social de los ciudadanos vascos, garantizando el acceso a una vivienda digna, este terreno (al igual que otros) se destinó a potenciar la provisión de suelo público a precios no especulativos y a incrementar la oferta de viviendas protegidas, actuando de forma coordinada entre las diferentes administraciones. De este modo, el Departamento de Vivienda, Obras públicas y Transportes del Gobierno Vasco y el Ayuntamiento consultante han venido llevando a cabo actuaciones para alcanzar los objetivos precitados, firmando distintos acuerdos de cooperación en este ámbito desde el año 1998.

En consecuencia, con todo lo anterior, esta Dirección General entiende que la entrega por parte de la Administración Pública de los terrenos objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que se trata de la transmisión a título oneroso de parcelas afectas a una actividad empresarial. Concretamente, en la medida en que, de acuerdo con la información facilitada, parece que nos encontramos ante terrenos adquiridos por la citada Administración Pública con destino a la promoción por su parte de viviendas de protección oficial que ahora transmite a título oneroso, exigiendo una contraprestación que no tiene naturaleza tributaria (concretamente, mediante una operación de permuta de bienes). Lo que, en definitiva, supone la realización de una entrega en el ámbito de una actividad de intervención activa por parte de la citada Administración en el mercado inmobiliario.

Asimismo, hay que tener en cuenta que, en el caso que nos ocupa, y a la vista de la información que se tiene respecto del terreno en cuestión, el Gobierno Vasco no se habría limitado a ostentar la mera titularidad del referido terreno, sino que parece que en su momento se habrían llevado a cabo determinadas actuaciones tendentes a intentar construir sobre el mismo las viviendas de protección oficial inicialmente previstas, aunque finalmente esto no haya sido posible.

En este sentido, podemos hacer referencia, en lo que respecta al ámbito inmobiliario, a la Sentencia

del TJUE de 15 de septiembre de 2011 (asuntos acumulados 180/10 y C181/10), donde se concluye que el mero ejercicio del derecho de propiedad por parte del titular de un inmueble no es constitutivo, por sí sólo, de una actividad económica, sino que, para ello, es necesario que el interesado lleve a cabo iniciativas que no formen parte de la gestión ordinaria de un patrimonio personal.

Particularmente, en la referida Sentencia de 15 de septiembre de 2011, el TJUE estableció que: "35. Si el tribunal nacional comprueba que el Estado miembro ha hecho uso de la facultad que le confiere el artículo 12, apartado 1, de la Directiva IVA, habrá que considerar que la entrega de un terreno edificable está sometida al IVA en virtud de la legislación nacional, independientemente del carácter permanente de la operación o de la cuestión de si la persona que ha realizado la entrega ejerce una actividad de fabricación, comercio o prestación de servicios, siempre y cuando esta operación no constituya el simple ejercicio del derecho de propiedad por su titular. 36. A este respecto, de la jurisprudencia se deduce que el mero ejercicio del derecho de propiedad por parte de su titular no puede, por sí solo, ser considerado constitutivo de una actividad económica (véase la sentencia de 20 de junio de 1996, *Wellcome Trust*, C155/94. Rec. p. I3013, apartado 32). 37. Procede precisar que el número y la magnitud de las ventas realizadas en el presente asunto no son determinantes por sí solas. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, la magnitud de las ventas no puede constituir un criterio para establecer la distinción entre las actividades de un operador que actúa con carácter privado y las de un operador cuyas operaciones constituyen una actividad económica. El Tribunal de Justicia ha señalado que ventas importantes también pueden ser efectuadas por operadores que actúan con carácter privado (en este sentido, véase la sentencia *Wellcome Trust*, antes citada, apartado 37). 38. Asimismo, el hecho de que antes de la cesión el interesado hubiera parcelado el terreno con el fin de obtener un mejor precio global tampoco resulta determinante por sí solo, como tampoco el tiempo por el que se prolongaron las opera-

ciones o la magnitud de los ingresos que proporcionaron. En efecto, el conjunto de estas circunstancias podría inscribirse en el marco de la gestión del patrimonio personal del interesado. 39. Sin embargo, no sucede así cuando el interesado realiza gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA. 40. Tales gestiones activas pueden consistir, en particular, en la realización en dichos terrenos de trabajos de viario y en el empleo de medios de comercialización habituales. 41. Dado que estas iniciativas no forman parte del marco normal de gestión de un patrimonio personal, no cabe considerar que, en tal supuesto, la entrega de un terreno edificable constituya el simple ejercicio del derecho de propiedad por su titular. 42. En el supuesto de que el órgano jurisdiccional remitente constatará que la República de Polonia no ha hecho uso de la facultad prevista en el artículo 12, apartado 1, de la Directiva IVA, habría que examinar si la operación controvertida en el procedimiento principal está sujeta a impuesto con arreglo al artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA. 43. Según el tenor de esta disposición el concepto de sujeto pasivo está vinculado al de actividad económica. En efecto, es la existencia de dicha actividad lo que justifica la calificación de sujeto pasivo (véase la sentencia de 3 de marzo de 2005, *Fini H*, C32/03, Rec. p. 11599, apartado 19). 44. A este respecto procede recordar que el concepto de «actividad económica» se define en dicho artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA como todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en particular, la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. 45. Según jurisprudencia reiterada, la mera adquisición y la mera venta de otros valores negociables no pueden constituir una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, puesto que la única retribución de esas operaciones es un eventual beneficio en el momento de la venta de dicho bien. En efecto, tales operaciones

no pueden, en principio, constituir por sí mismas actividades económicas en el sentido de la Sexta Directiva (véanse las sentencias de 29 de abril de 2004, EDM, C77/01, Rec. p. 14295, apartado 58, y de 21 de octubre de 2004, BBL, C8/03, Rec. p. 110157, apartado 39). 46. Deben aplicarse los criterios enunciados en los apartados 37 a 41 de la presente sentencia".

Por tanto, esta Dirección General considera que, en el caso concreto que nos ocupa, y de forma adicional a las consideraciones previas realizadas relativas a los entes públicos y el patrimonio del suelo, el Gobierno Vasco habría llevado a cabo iniciativas que no forman parte de la gestión ordinaria de un patrimonio personal, aunque finalmente se modificase el destino del terreno, de forma que resultase imposible para el Gobierno Vasco la construcción de las VPOs proyectadas.

Precisamente, y a mayor abundamiento, hay que tener en cuenta que la contraprestación de esta entrega son otros terrenos edificables ubicados en el mismo municipio cuyo destino y uso es la construcción de viviendas de protección oficial, para su venta y para su alquiler, actividad que realizará el propio Departamento de Vivienda, Obras públicas y Transportes del Gobierno Vasco.

2) En relación con la segunda cuestión planteada en el escrito de consulta, y una vez fijada la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la operación planteada, procede analizar su tributación en este Impuesto. Así, en lo que se refiere a la posible exención de la entrega de la finca objeto de estudio, el artículo 20 de la NFIVA preceptúa que: "Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...) 20. 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 de-

más 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. (...) 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. (...)"

De donde se deduce que están exentas las entregas de terrenos que no tengan la condición de edificables. A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares conforme a la legislación urbanística, así como todos aquéllos que sean aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada mediante la correspondiente licencia administrativa. Sin embargo, esta exención no se aplica, entre otras, a las transmisiones de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

Con lo que, en resumen, están sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de terrenos edificables, así como las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización (salvo los destinados exclusivamente a parques públicos o a superficies viales de uso público).

Según los datos que se aportan en el escrito presentado, la parcela objeto de transmisión tiene una superficie de 4.449,58 m² y está clasificada como "suelo urbano", cuyo destino es "Equipamiento Público" (6,97%), "Espacios Libres. Zonas Verdes" (5,29%), "Espacios Libres. Áreas y paseos peatonales" (80,78%) y "Red Viaria" (6,96%).

En este sentido, y de acuerdo con el artículo 11 de la Ley 2/2006, de 30 de junio, de Suelo y Urbanismo, "1. Procederá la clasificación como suelo urbano de los terrenos ya transformados, que estén integrados o sean integrables en la trama urbana existente y asumida por el propio plan general que realice la clasificación: a) Por contar, como mínimo, con acceso rodado por vías pavimentadas y de uso público efectivo, abastecimiento de agua, evacuación de aguas pluviales y fecales y suministro de energía eléctrica en baja tensión; con dimensión, caudal, capacidad y tensión suficientes para proporcionar servicios adecuados tanto a la edificación existente como a la prevista por la ordenación urbanística. b) Cuando los terrenos, aun careciendo de algunos de los servicios citados en el párrafo anterior, tengan su ordenación consolidada, por ocupar la edificación, al menos, dos terceras partes de los espacios aptos para la misma según la ordenación urbanística que para ellos se proponga. 2. Los terrenos de la clase de suelo urbanizable adquieren la condición de suelo urbano desde que, habiendo sido urbanizados en ejecución de actuación integrada legitimada por la ordenación urbanística idónea a tal fin, se produzca la entrega a la Administración, previa su recepción por ésta, de las correspondientes obras de urbanización, sin perjuicio de lo previsto para las juntas de conservación en esta ley. 3. Los terrenos clasificados como suelo urbano conforme a lo dispuesto en el presente artículo deberán ser adscritos a las siguientes categorías:

a) Suelo urbano consolidado, integrado por los terrenos a que se refiere el apartado 1 del presente artículo, cuando estén urbanizados o tengan la condición de solares y no se encuentren comprendidos en el apartado siguiente. b) Suelo urbano no consolidado, que comprende los terrenos que la ordenación urbanística adscriba a esta clase de suelo por concurrir alguna de las siguientes circunstancias: 1. Carecer de urbanización consolidada por: a) No comprender la urbanización existente las dotaciones, servicios e infraestructuras precisos exigidos por la ordenación urbanística o carecer unos y otros de la proporción, las dimensiones o las características adecuadas exigidas por la misma para servir a la edificación que sobre ellos exista o se hubiera de construir. b) Precisar la urbanización existente de renovación, mejora o rehabilitación que deba ser realizada mediante la transformación urbanística derivada de la reordenación o renovación urbana, incluidas las dirigidas a establecimiento de dotaciones. 2. Atribuirle la ordenación una edificabilidad urbanística ponderada superior respecto a la previa existente".

Esta Dirección General ha venido entendiendo que los terrenos clasificados como suelo urbano no consolidado cuya urbanización no responde al planeamiento existente, y que, por lo tanto, han de ser reurbanizados, deben ser considerados como terrenos no urbanizados, a efectos de lo establecido en el artículo 20.Uno.20 de la NFIVA, salvo que se encuentren en curso de urbanización, al haber comenzado ya las obras de reurbanización. Sin embargo, no parece ser este el caso del terreno objeto de consulta.

En cualquier caso, de la redacción del artículo 20.Uno.20° de la NFIVA transcrito, y en lo que a esta consulta interesa, se puede concluir que si el terreno, cualquiera que fuese su calificación, se destina a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, su entrega estará en todo caso sujeta pero exenta del Impuesto.

En este sentido, y como se ha señalado más arriba, según los datos que se aportan en el escrito presentado la parcela objeto de transmisión está clasificada como "suelo urbano", cuyo des-

tino es "Equipamiento Público" (6,97%), "Espacios Libres. Zonas Verdes" (5,29%), "Espacios Libres. Áreas y paseos peatonales" (80,78%), y "Red Viaria" (6,96%).

Por lo tanto, la entrega de la parte del terreno destinada a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público (es decir, la parte destinada a "Espacios Libres. Zonas Verdes" -5,29%-, "Espacios Libres. Áreas y paseos peatonales" -80,78%-, y "Red Viaria" -6,96%-), estará exenta del Impuesto.

En cambio, la entrega de la parte del terreno destinada a "Equipamiento Público" (6,97%), en concreto a la construcción de un edificio que deberá destinarse a uso de equipamiento público, según el PGOU municipal, estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que tal uso no puede asimilarse al de jardines públicos o superficies viales de usos públicos.

Por último, y en cuanto al destino del terreno objeto de transmisión, hay que señalar que en el PGOU municipal se hace constar que "se podrá autorizar la realización de un aparcamiento autónomo no vinculado a otro uso en el subsuelo" en la zona delimitada como "Espacios Libres. Zonas verdes". En este sentido, en principio el destino del suelo para la construcción y explotación de un aparcamiento subterráneo impediría la aplicación de la exención. No obstante, la hipotética ejecución del aparcamiento al que se refiere el PGOU en esta zona requeriría para su consolidación autorización municipal expresa, autorización que, según la información aportada por el consultante, no se ha otorgado ni se va a otorgar en un futuro ya que existen razones técnicas que impiden su construcción (en concreto, la existencia de determinadas infraestructuras en dicho subsuelo que imposibilitarían su construcción).

A estos efectos, esta Dirección General considera que la aplicación o no de la exención del artículo 20.Uno.20 de la NFIVA debe realizarse según la calificación actual de la parcela incluida en la operación de permuta y sus posibilidades de ejecución, por lo que siendo así las cosas y confor-

me a los datos que se aportan, la transmisión de dicha parcela podrá gozar de la exención por la que se consulta, en los términos ya expuestos y por la parte señalada.

3) En cuanto a la tercera cuestión planteada, relativa a la determinación de la base imponible del Impuesto, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 79.dos de la NFIVA, según el cual: *"Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados"*.

Por lo tanto, cuando en una operación se transmiten por precio único bienes de distinta naturaleza, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados, aplicando los tipos impositivos y, en su caso, las exenciones que correspondan a las distintas bases imponibles.

Por lo que, partiendo de las conclusiones alcanzadas anteriormente, para calcular la base imponible del Impuesto de la operación planteada (en lo que a la entrega de la parte del terreno no exenta se refiere), habrá que separar la parte que está exenta de la que no, y haciéndolo en función del valor de mercado de cada una de ellas. Esto es, habrá que estimar el valor de mercado de la parte del terreno que no resulta exento y distribuir el precio que se ha fijado en función de ese valor.

No obstante, en este caso, es probable que el valor de mercado de esa parte no exenta del terreno sea el mismo (en la proporción correspondiente) que el del resto del terreno, ya que los equipamientos públicos ubicados en la parcela en cuestión no parece que vayan a ser muy relevantes y, además, van a ser para uso público exclusivo. Con lo cual, en tales condiciones, y a efectos prácticos, esta Dirección General entiende que se podría hacer una distribución

proporcional por m², sin perjuicio de la posible comprobación administrativa posterior.

CONSULTA 2020.9.3.3. – IS. Cumplimiento del requisito de tributación mínima del 10% establecido en el artículo 33.3.b de la NFIS por el que cabría la no integración en la base imponible de los dividendos percibidos de una microempresa residente en Rumanía.

HECHOS PLANTEADOS

La mercantil a la que represento está estudiando adquirir una participación mayoritaria en una sociedad rumana.

La entidad rumana dispone de medios materiales y personales y realiza una actividad empresarial.

En dicho país, el régimen de microempresas en el Impuesto sobre Sociedades aplica un tipo entre el 1% y el 3%, pero calculado sobre el volumen de operaciones (no sobre el resultado).

La duda que se plantea es en relación con la fiscalidad de los eventuales dividendos que reparta a la consultante y particularmente con la limitación prevista en el artículo 33.3.b de la NFIS: dividendos distribuidos por entidades que hayan tributado en el impuesto sobre sociedades o en un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por 100.

CUESTIÓN PLANTEADA

Nos planteamos qué debemos hacer para verificar si se puede eliminar la doble imposición en un eventual reparto del dividendo a la sociedad guipuzcoana.

¿Quizás una estimación para determinar cuál es el % entre la cuota íntegra y la base imponible de la entidad rumana?

CONTESTACIÓN

La consultante está estudiando adquirir una participación mayoritaria en una sociedad rumana y, dada la especificidad en la tributación vigente en dicho país, quiere saber si se cumplirían los

requisitos para aplicar la eliminación por doble imposición en dividendos y participaciones en beneficios regulada en el artículo 33 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades.

En Rumania el régimen de microempresas en el Impuesto de Sociedades aplica un tipo entre el 1% y el 3% pero calculado sobre el volumen de operaciones, no sobre el resultado.

El artículo 33 de la Norma Foral 2/2014 que regula la eliminación por doble imposición en dividendos y participaciones en beneficios establece lo siguiente:

"1. No se integrarán en la base imponible del contribuyente los dividendos o participaciones en beneficios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad que reparte el dividendo sea, al menos, del 5 por 100, o del 3 por 100 si las acciones de la sociedad participada cotizan en un mercado secundario organizado, y que la misma se hubiese poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.

Para el cómputo de este plazo, se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otra entidad del mismo grupo de consolidación a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio.

b) Que la entidad participada esté sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades o a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto en el ejercicio en el que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa.

A estos efectos y para el caso de entidades participadas no residentes, se tendrán en cuenta

aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, siquiera sea parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquélla.

Se considerará que la entidad participada está sujeta y no exenta a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto cuando sea residente en un país con el que el Reino de España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

En ningún caso se aplicará lo dispuesto en este artículo cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.

c) Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresaria/es, para lo que será imprescindible que, al menos el 85 por 100 de los ingresos del ejercicio de la entidad que reparte el dividendo correspondan a ese tipo de rentas, entre las que no se computarán, en ningún caso, las comprendidas entre aquellas clases de renta a que se refieren las letras a), b), c), d), e), f), g) y h) del apartado 2 del artículo 48 de esta norma foral a los efectos de incluir en la base imponible determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la entidad que reparte el dividendo sea residente en territorio español, sí tendrán la consideración de rentas procedentes de actividades empresariales las excluidas en función de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 48 de esta Norma Foral por generarse en operaciones realizadas entre entidades que formen parte de un grupo en aplicación de lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio.

A efectos de computar los ingresos a que se refiere esta letra, se incluirán también los dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades respecto de las cuales el contribuyente tenga una participación indirecta que cumpla los requisitos de porcentaje y antigüedad previstos en la letra a), cuando los referidos beneficios y entidades cumplan, a su vez, los requisitos establecidos en las demás letras de este apartado, y también se incluirán las rentas derivadas de la transmisión de la participación en dichas entidades cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 34 de esta Norma Foral.

En particular, a efectos de lo dispuesto en esta letra, solamente se tomarán en consideración como rendimientos procedentes de actividades empresariales que cumplen los requisitos para la aplicación de lo dispuesto en este artículo, las rentas obtenidas en el extranjero procedentes de las siguientes actividades cuando cumplan los requisitos establecidos para cada una de ellas:

- Comercio al por mayor, cuando los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.
- Servicios, cuando sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.
- Crediticias y financieras, cuando los préstamos y créditos sean otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

- Aseguradoras y reaseguradoras, cuando los riesgos asegurados se encuentren en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

2. Cuando no se cumplan los requisitos establecidos en el apartado anterior de este artículo y se perciban dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes en territorio español, se integrarán en la base imponible del contribuyente al 50 por 100 de su importe, excepto que se trate de dividendos repartidos por mutuas de seguros generales, entidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca o asociaciones, en cuyo caso, los dividendos no se integrarán en la base imponible.

3. No obstante, no procederá la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo en relación con:

a) Los dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

b) Las distribuidas por entidades que hayan tributado en el impuesto sobre sociedades o en un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por 100.

c) Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por las sociedades patrimoniales a que se refiere el artículo 14 de esta norma foral, repartidos con cargo a beneficios generados durante los ejercicios en los que la entidad que los reparte hubiera tenido tal carácter

d) Los dividendos y participaciones en beneficios percibidos por las sociedades patrimoniales a que se refiere el artículo 14 de esta norma foral.

4. No se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de entidades no residentes cuyas rentas hayan sido objeto de integración en la base im-

ponible de este Impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 48 de esta Norma Foral, en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido incluida en la base imponible.

El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de inclusión, por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

5. Para la aplicación de lo dispuesto en este artículo, en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

6. Deberán ser puestos en conocimiento de la Administración tributaria junto con la declaración por este Impuesto, en la forma que se determine por la diputada o el diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, cuantos datos con trascendencia tributaria resulten en relación con las rentas que, en base a lo dispuesto en los apartados precedentes, no se integren en la base imponible del contribuyente."

El artículo mencionado establece como requisito para la no integración en la base imponible del impuesto, entre otros, que la entidad que reparta los dividendos no haya tributado en el impuesto de sociedades o en un impuesto análogo a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por 100.

No se especifica el tipo de rentas por las que hay que tributar, sobre las que hay que aplicar el tipo de gravamen, puede ser el volumen de ventas, puede ser la diferencia entre ingresos y gastos, es decir, hay un amplio abanico de rentas que pueden ser gravadas.

Lo que si exige la normativa guipuzcoana, en todo caso, es que el tipo mínimo de tributación sea el 10 por 100, por lo que, dado que el régimen especial para las microempresas en Rumania establece un tipo de tributación entre el 1 y

el 3%, en ningún caso sería de aplicación la no integración en la base imponible de los dividendos percibidos de una microempresa residente en Rumania, al no cumplirse el requisito de tributación mínima del 10 por 100.

CONSULTA 2020.9.3.4. – IS. Se consulta en relación con dos cuestiones:

1. Cumplimiento del requisito de tributación mínima del 10% establecido en el artículo 33.3.b de la NFIS por el que cabría la no integración en la base imponible de los dividendos percibidos de una sociedad maltesa.

2. Cumplimiento del requisito de que los dividendos procedan de la realización de actividades empresariales establecido en el artículo 33.1.c) de la NFIS por el que cabría la no integración en la base imponible de los dividendos distribuidos por una sociedad holding vasca.

HECHOS PLANTEADOS

La mercantil a la que represento está estudiando adquirir dos tipos de participaciones:

1. Un porcentaje mayoritario en una sociedad maltesa.
2. Un porcentaje mayoritario en una sociedad holding vasca que aglutina diversas compañías participadas, todas ellas con residencia en territorios forales.

Sociedad maltesa

La sociedad maltesa, que cuenta con medios materiales y personales, realizará una actividad de comercio internacional (que nada tiene que ver con clientes en España o puesta a disposición de bienes o servicios en España).

Tal y como se detalla en la resolución de la Dirección General de Tributos V3438-15 (extremo que, a efectos de la presente consulta, consideraremos válido, sin perjuicio de que en un futuro pudiera modificarse la legislación), de acuerdo con la normativa tributaria maltesa, las filiales maltesas están sujetas a un impuesto sobre sociedades que grava la totalidad de los beneficios generados en el negocio de seguros en Malta a un tipo de gravamen del 35%.

Dicha normativa del Impuesto sobre Sociedades maltesa reconoce a los socios de entidades con residencia fiscal en Malta, el derecho a obtener la devolución de parte del Impuesto satisfecho por éstas en Malta bajo las siguientes condiciones:

- la devolución está condicionada al reparto de un dividendo,
- el dividendo debe derivar de beneficios que han estado sujetos a tributación en Malta (en caso de que la entidad pagadora del dividendo se hubiese beneficiado de una exención o deducción, el socio no tendrá derecho a devolución alguna o esta se reducirá proporcionalmente a la deducción aplicada),
- la devolución se hará en proporción a los beneficios grabados que son objeto de distribución, siendo el importe máximo de seis séptimos (85,7%) del impuesto soportado,
- la devolución no podrá en ningún caso exceder el importe del Impuesto sobre Sociedades satisfecho por los beneficios distribuidos, y
- la devolución se practicará únicamente al socio debidamente inscrito en un registro especial a estos efectos en Malta y en la proporción a su participación en la entidad que reparte el dividendo.

El importe de la devolución del impuesto soportado por la filial depende del origen y tributación soportada por los beneficios de los que provengan los dividendos que se distribuyen. Por ello, las entidades con residencia fiscal en Malta están sujetas a un sistema de contabilidad fiscal bajo el que están obligadas a asignar los beneficios obtenidos en distintas cuentas fiscales, en función del origen y tributación soportada sobre los mismos. Dicho sistema de contabilidad fiscal permite llevar un control del dividendo satisfecho y de las rentas sujetas a tributación en Malta, de forma que resulta sencillo identificar su origen.

Por tanto, el importe al que tiene derecho el socio de una filial maltesa se corresponde con

beneficios generados por dicha filial, que han estado sujetos a una tributación provisional en Malta al 35% y que sólo puede reclamar cuando se produce un reparto de dividendos por parte de dicha entidad.

Sociedad holding vasca

La compañía holding es la entidad dominante de varias filiales operativas. Dispone de medios materiales (ordenadores, mobiliario de oficina, etc.) pero sus únicos medios personales son el desempeño del administrador (cargo no retribuido estatutariamente) y recibe facturaciones de profesionales terceros (abogados, contables, financieros, etc.).

La sociedad holding participa como decimos con un porcentaje superior al 5% en otras compañías que realizan actividades empresariales (y cuentan a tal efecto con amplios medios materiales y personales).

A efectos de la presente consulta, partiremos de la premisa de que la sociedad holding no es en ningún caso patrimonial y que los dividendos recibidos de sus filiales quedan exentos.

En base a los antecedentes y las circunstancias del caso descritas, formulo la siguiente

CUESTIÓN PLANTEADA

Respecto de la sociedad maltesa:

Sobre la premisa de que, transcurrido el tiempo preciso, se cumpla con el requisito de antigüedad (y se mantenga el porcentaje de participación superior al 5%) y la actividad subyacente se considere actividad económica, en el caso de percibir un dividendo de dicha entidad maltesa, la consulta se concreta en dos puntos:

- 1) Si el hecho de que el gravamen nominal de la entidad maltesa sea del 35% implica que se evita la limitación establecida en el artículo 33.3.b ("las distribuidas por entidades que hayan tributado en el Impuesto sobre Sociedades o en un impuesto de naturaleza

idéntica o análoga a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por 100").

- 2) Si los ingresos percibidos de la administración tributaria maltesa deben asimilarse en su tratamiento fiscal a los dividendos y por lo tanto, exentos en los términos citados.

Respecto de la holding vasca:

Se desea saber si, a su vez, los dividendos que este holding distribuya a la consultante están exentos en ZEN, S.L., particularmente, si puede entenderse que dichos dividendos son rentas que proceden de actividades empresariales.

CONTESTACIÓN

La consultante está estudiando adquirir una participación mayoritaria en una sociedad maltesa y, dada la especificidad en la tributación vigente en dicho país, quiere saber si se cumplirían los requisitos para aplicar la eliminación por doble imposición en dividendos y participaciones en beneficios regulada en el artículo 33 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades.

De acuerdo con la normativa tributaria maltesa, las entidades residentes en dicho país están sujetas a un impuesto sobre sociedades que graba la totalidad de los beneficios generados por las mismas a un tipo de gravamen del 35 por 100.

Dicha normativa maltesa reconoce a los socios de entidades con residencia fiscal en Malta el derecho a obtener la devolución del Impuesto satisfecho por éstas en Malta bajo unas condiciones:

- la devolución está condicionada al reparto de un dividendo

- el dividendo debe derivar de beneficios que han estado sujetos a tributación en Malta (en caso de que la entidad pagadora del dividendo se hubiese beneficiado de una exención o deducción, el socio no tendrá derecho a devolución alguna o esta se reducirá proporcionalmente a la deducción aplicada).

- la devolución se hará en proporción a los beneficios grabados que son objeto de distribución, siendo el importe máximo de seis séptimos del impuesto soportado.

- la devolución no podrá en ningún caso exceder el importe del IS satisfecho por los beneficios distribuidos, y

- la devolución se practicará únicamente al socio debidamente inscrito en un registro especial a estos efectos en malta y en la proporción a su participación en la entidad que reparte el dividendo.

El importe de la devolución del impuesto soportado por la filial depende del origen y tributación soportada por los beneficios de los que provengan los dividendos que se distribuyen. Por ello, las entidades con residencia fiscal en malta están sujetas a un sistema de contabilidad fiscal bajo el que están obligadas a asignar los beneficios obtenidos en distintas cuentas fiscales, en función del origen y tributación soportada sobre los mismos. Dicho sistema de contabilidad fiscal permite llevar un control del dividendo satisfecho y de las rentas sujetas a tributación en Malta, de forma que resulta sencillo identificar su origen.

Por tanto, el importe al que tiene derecho el socio de una filial maltesa se corresponde con beneficios generados por dicha filial, que han estado sujetos a una tributación provisional en Malta y que sólo puede reclamar cuando se produce un reparto de dividendos por parte de dicha entidad.

Por otro lado, el artículo 33 de la Norma Foral 2/2014 que regula la eliminación por doble imposición en dividendos y participaciones en beneficios establece lo siguiente:

"1. No se integrarán en la base imponible del contribuyente los dividendos o participaciones en beneficios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad

que reparte el dividendo sea, al menos, del 5 por 100, o del 3 por 100 si las acciones de la sociedad participada cotizan en un mercado secundario organizado, y que la misma se hubiese poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.

Para el cómputo de este plazo, se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otra entidad del mismo grupo de consolidación a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio.

b) Que la entidad participada esté sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades o a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto en el ejercicio en el que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa.

A estos efectos y para el caso de entidades participadas no residentes, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, siquiera sea parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquélla.

Se considerará que la entidad participada está sujeta y no exenta a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto cuando sea residente en un país con el que el Reino de España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

En ningún caso se aplicará lo dispuesto en este artículo cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.

c) Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales, para lo que será imprescindible que, al menos el 85 por 100 de los ingresos del ejercicio de la entidad que reparte el dividendo correspondan a ese tipo de rentas, entre las que no se computarán, en ningún caso, las comprendidas entre aquellas clases de renta a que se refieren las letras a), b), c), d), e), f), g) y h) del apartado 2 del artículo 48 de esta norma foral a los efectos de incluir en la base imponible determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la entidad que reparte el dividendo sea residente en territorio español, sí tendrán la consideración de rentas procedentes de actividades empresaria/es las excluidas en función de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 48 de esta Norma Foral por generarse en operaciones realizadas entre entidades que formen parte de un grupo en aplicación de lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio. A efectos de computar los ingresos a que se refiere esta letra, se incluirán también los dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades respecto de las cuales el contribuyente tenga una participación indirecta que cumpla los requisitos de porcentaje y antigüedad previstos en la letra a), cuando los referidos beneficios y entidades cumplan, a su vez, los requisitos establecidos en las demás letras de este apartado, y también se incluirán las rentas derivadas de la transmisión de la participación en dichas entidades cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 34 de esta Norma Foral.

En particular, a efectos de lo dispuesto en esta letra, solamente se tomarán en consideración como rendimientos procedentes de actividades empresariales que cumplen los requisitos para la aplicación de lo dispuesto en este artículo, las rentas obtenidas en el extranjero procedentes de las siguientes actividades cuando cumplan los requisitos establecidos para cada una de ellas:

- Comercio al por mayor, cuando los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad

participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

- Servicios, cuando sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

- Crediticias y financieras, cuando los préstamos y créditos sean otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

- Aseguradoras y reaseguradoras, cuando los riesgos asegurados se encuentren en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

2. Cuando no se cumplan los requisitos establecidos en el apartado anterior de este artículo y se perciban dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes en territorio español, se integrarán en la base imponible del contribuyente al 50 por 100 de su importe, excepto que se trate de dividendos repartidos por mutuas de seguros generales, entidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca o asociaciones, en cuyo caso, los dividendos no se integrarán en la base imponible.

3. No obstante, no procederá la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo en relación con:

a) Los dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

b) Las distribuidas por entidades que hayan tributado en el impuesto sobre sociedades o en un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por 100.

c) Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por las sociedades patrimoniales a que se refiere el artículo 14 de esta norma foral, repartidos con cargo a beneficios generados durante los ejercicios en los que la entidad que los reparte hubiera tenido tal carácter.

d) Los dividendos y participaciones en beneficios percibidos por las sociedades patrimoniales a que se refiere el artículo 14 de esta norma foral.

4. No se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de entidades no residentes cuyas rentas hayan sido objeto de integración en la base imponible de este Impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 48 de esta Norma Foral, en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido incluida en la base imponible.

El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de inclusión, por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

5. Para la aplicación de lo dispuesto en este artículo, en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

6. Deberán ser puestos en conocimiento de la Administración tributaria junto con la declaración por este Impuesto, en la forma que se determine por la diputada o el diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, cuantos datos con trascendencia tributaria resulten en relación con las rentas que, en base a lo dispuesto en los apartados precedentes, no se integren en la base imponible del contribuyente."

La cuestión a dilucidar es la siguiente: si a los dividendos repartidos por la empresa maltesa a su socia guipuzcoana les sería de aplicación la no integración regulada en el artículo 33 de la Norma Foral 2/2014 del Impuesto de Sociedades. Concretamente, si se entiende cumplido el requisito de tributación mínima a un tipo de gravamen nominal no inferior al 10 por 100 establecido en la letra b) del apartado 3 del artículo 33.

El tipo del impuesto de sociedades maltés es, en principio, el 35 por 100, por lo que los beneficios obtenidos por una empresa residente en dicho país se gravarán, inicialmente, al tipo del 35 por 100. Pero si se dan una serie de circunstancias, entre ellas el reparto de dividendos a sus socios, el sistema de tributación permite que al final la tasa efectiva se reduzca en considerablemente.

Es decir, los socios de la entidad maltesa que perciban dividendos tienen derecho a obtener el reembolso de parte de lo tributado por la filial en Malta, hasta un máximo de 6/7s partes, por lo que el porcentaje real de lo tributado por la empresa maltesa puede descender del 35 % al 5 %.

En consecuencia, los dividendos repartidos por la entidad maltesa a su socia guipuzcoana, así como los ingresos percibidos de la Administración maltesa, en concepto de devolución del fiscal a los dividendos, podrán no integrarse en la base imponible del impuesto de sociedades siempre y cuando la devolución del impuesto pagado en Malta no reduzca el porcentaje de lo efectivamente tributado por la entidad maltesa a un tipo inferior al 10 por 100.

Es decir, si una vez realizada la devolución del impuesto pagado por la entidad maltesa a sus socios se minora el importe de lo efectivamente pagado en concepto de impuesto de sociedades a un tipo inferior al 10% por 100 del beneficio obtenido, los dividendos percibidos por los socios así como la parte de los impuestos devueltos deberán integrarse en la base imponible de la sociedad guipuzcoana.

La segunda cuestión planteada por la consultante se refiere a la no integración en la base

imponible de los dividendos distribuidos por una sociedad holding.

El artículo 33 mencionado, en su apartado 1.c) exige, como requisito para la no integración de los dividendos percibidos por una entidad, que los beneficios que se repartan o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales, para lo que será imprescindible que, al menos el 85 por 100 de los ingresos del ejercicio de la entidad que reparte el dividendo –la holding en nuestro caso–, correspondan a ese tipo de rentas, entre las que no se computarán, en ningún caso, las comprendidas entre aquellas clases de renta a que se refieren las letras a), b), c), d), e), f), g) y h) del apartado 2 del artículo 48 de esta norma foral a los efectos de incluir en la base imponible determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.

El apartado 2 del artículo 48 de la NF 2/2014 señala lo siguiente:

"(...)

2. Los contribuyentes imputarán la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español y el establecimiento permanente no situado en territorio español, cuando estos no dispongan de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su obtención, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente. No obstante, en el caso de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones, se atenderá, en todo caso, a lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo.

Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en esta norma foral y en las restantes disposiciones relativas a este impuesto para la determinación de aquella.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales

existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o bien que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

En el supuesto de no aplicarse lo establecido en los dos primeros párrafos de este apartado por no concurrir las circunstancias previstas en los mismos o por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, se imputará únicamente la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

a) Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad económica conforme a lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, e igualmente estén afectos a una actividad económica.

b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No se entenderá incluida en esta letra la renta positiva que proceda de los siguientes activos financieros:

a) Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades económicas.

b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

c) Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.

d) Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades, sin perjuicio de lo establecido en la letra i) siguiente.

La renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios se entenderá que procede de la realización de actividades crediticias y financieras a que se refiere la letra i) siguiente, cuando el cedente y el cesionario pertenezcan a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, y los ingresos del cesionario procedan, al menos en el 85 por 100, del ejercicio de actividades económicas.

c) Operaciones sobre bienes y servicios realizadas por personas o entidades vinculadas en el sentido del apartado 3 del artículo 42 de esta norma foral, en las que la entidad no residente o el establecimiento permanente no situado en territorio español añada un valor económico es caso o nulo.

d) Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad.

e) Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, en los términos establecidos en el artículo 37 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

f) Instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.

g) Transmisión de los bienes y derechos referidos en las letras a), b), c), d) y e) anteriores que genere rentas.

h) Actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades financieras, salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de actividades econó-

micas, sin perjuicio de lo establecido en la letra i) siguiente, artículo 42 de esta norma foral, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades residentes.

No se incluirá la renta positiva cuando más del 50 por 100 de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas en el sentido de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 42 de esta norma foral.

En los casos en los que la sociedad participada es un holding, para que pueda entenderse cumplido el requisito regulado en la letra c) del artículo 33.1 de la NFIS (referido a la realización de actividades empresariales por la entidad participada) es necesario que, al menos, el 85% de segundo y posterior nivel, cumpla las exigencias previstas en el artículo 33.1 de la NFIS, durante todos los ejercicios de tenencia de la participación."

De forma que, en estos supuestos, para que pueda entenderse cumplido el requisito establecido en la letra c) del artículo 33.1 de la NFIS, es necesario que las rentas empresariales a las que se refiere dicha letra representen, al menos, el 85% de los ingresos totales de la sociedad holding durante todos los ejercicios de tenencia de la participación, tomando en consideración, a estos efectos, la suma agregada de todos los ingresos obtenidos por la citada holding y por las compañías en las que participe, directa o indirectamente, en proporción al porcentaje de participación que ostente.

CONSULTA 2020.11.3. – IVA. Determinación de si los servicios prestados por una Sociedad Pública tienen la consideración de servicios de telecomunicaciones según lo señalado en el art.7.8º F) de la NFIVA, quedando por tanto sujetos a IVA y debiéndose repercutir dicho impuesto.

HECHOS PLANTEADOS

EJIE (SOCIEDAD INFORMÁTICA DEL GOBIERNO VASCO) es una Sociedad Pública sujeta a normativa foral alavesa que se constituyó para dar cobertura a las necesidades generales en materia de sistemas de información y de telecomunicaciones de la Administración General de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Organismos Autónomos, conforme a lo establecido en el Decreto 35/1997, de 18 de febrero, por el que se regula la planificación, organización, distribución de funciones y modalidades de gestión de la prestación de sistemas de información y telecomunicaciones.

Recientemente, ha suscrito dos adendas con Osakidetza.

ADENDA 19/42 AC: por el que se encarga al EJIE la renovación de la infraestructura WIFI.

ADENDA 19/43 AC: por el que se encarga al EJIE la prestación del servicio de navegación web convergente.

La consultante considera que los servicios que va a prestar en el marco de la ADENDA 19/43 AC responden al concepto de telecomunicaciones y en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.8º del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del IVA no quedan amparados por la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido establecida en dicho artículo.

Por lo que se refiere a la ADENDA 19/42 AC si bien entiende la consultante que no son servicios de telecomunicaciones considera que podrían ser accesorios a los de la ADENDA 19/43 AC y en tales circunstancias debieran seguir la misma tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido

que los de la ADENDA 19/42, esto es, quedaría sujetos al mismo.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si se consideran servicios de telecomunicaciones las adendas señaladas y por tanto, no resultarían amparados por la no sujeción del artículo 7.8º de la Norma de IVA, con lo que estaría sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACIÓN

El artículo 4.Uno del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

El artículo 5 de Norma dispone, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta

propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...).”.

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las Administraciones Públicas que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

Por otra parte, en relación con la sujeción de las operaciones efectuadas por las Administraciones Públicas, el artículo 7.8º de la Norma, dispone que no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios.

El citado artículo 7.8º de la Norma establece la no sujeción de:

“8.º A) *Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.*

B) *A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:*

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social.

c) Los Organismos Autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

C) No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32.

D) Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependen o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

E) La no consideración como operaciones sujetas al impuesto que establecen los dos apartados C) y D) anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las

que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública.

F) En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

a') Telecomunicaciones.

(...)"

Por su parte, el artículo 69.Tres.3º de la Norma establece la definición a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios de telecomunicaciones y que dispone lo siguiente:

“Servicios de telecomunicación: aquellos servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.”

Asimismo, hay que tener en consideración que el Rgto UE/282/2011 contiene una descripción detallada de lo que deben considerarse como servicios de telecomunicación (Rgto UE/282/2011 art.6 bis).

Según dicho Reglamento quedan incluidos dentro de los servicios de telecomunicaciones, entre otros, los siguientes:

- los servicios de telefonía fija y móvil para la transmisión y conmutación de voz, datos y vídeo, comprendidos los servicios de telefonía que incluyan un elemento de vídeo (servicios de videofonía);
- los servicios de telefonía prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (VoIP);

- los servicios de correo de voz, llamada en espera, desvío de llamadas, identificación de llamada, llamada tripartita y demás servicios de gestión de llamadas;
- los servicios de radiobúsqueda;
- los servicios de audiotexto;
- los servicios de fax, telégrafo y télex;
- el acceso a internet, incluida la World Wide Web;
- las conexiones a redes privadas que faciliten enlaces de telecomunicaciones para uso exclusivo del cliente.

Por el contrario, quedan excluidos de dicho concepto los siguientes servicios:

- los servicios prestados por vía electrónica;
- los servicios de radiodifusión y televisión.

Examinadas las Adendas a las que se refiere la consulta sólo se observan servicios que respondan a la consideración de telecomunicaciones, según lo expuesto, en la Adenda 19/43, en concreto, los que se refieren a navegación convergente y acceso a internet. En consecuencia, sólo estarían sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de navegación convergente y acceso a internet, mientras que el resto de servicios de las Adendas estarían no sujetos a dicho tributo en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.8º de la Norma.

En relación con la accesoriedad que se plantea, hay que tener en consideración lo siguiente.

El artículo 78.Uno, de la Norma, establece que la base imponible el Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente del destinatario o de terceras personas.

El artículo 79.Dos, de la Norma, preceptúa lo siguiente:

"Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto."

En determinadas ocasiones puede darse que una operación concreta esté integrada por una serie de prestaciones específicas y diversas.

En tales casos se trata de operaciones complejas, suscitándose la cuestión de si dichas operaciones han de fraccionarse para dar a cada una de ellas el tratamiento tributario que corresponda o si, por el contrario, han de tratarse como una operación única.

En relación con la consideración de las operaciones descritas como una única operación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, ha de interpretarse en base a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, *Card Protection Plan Ltd (CPP)*, asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, *Faaborg-Gelting Linien*, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, *Madgett y Baldwin*, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, *Levob Verzekeringen*, asunto 41/04, que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la

prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

En el caso consultado, cabe apreciar que los servicios de la Adenda 19/43 relativos a consultoría técnica, equipamiento evolutivo de Osakidetza, servicios puntuales de conectividad y evolución infraestructura de conectividad en centros, aún sin ser servicios de telecomunicaciones, tienen el carácter accesorio a estos últimos (navegación convergente y acceso a internet), y en consecuencia, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido deben seguir el mismo tratamiento. Sin embargo, los de la Adenda 19/42 no tienen la consideración de telecomunicaciones y tampoco pueden ser considerados accesorios a los de la 19/43 al tener un objeto bastante diferenciado.

En consecuencia, los servicios que se presten en virtud de la Adenda 19/43 estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que por los mismos la consultante deberá repercutir dicho tributo. Por el contrario, los servicios que se preste la consultante por la Adenda 19/42 no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONSULTA 2021.3.3.1. – IRPF. Consideración de rentas exentas a efectos del IRPF de la Prestación Pública por Cuidado de Menores afectados por Cáncer u otra enfermedad grave y de la prestación de Corresponsabilidad en el Cuidado del Lactante.

HECHOS PLANTEADOS

Tras las modificaciones incorporadas al Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, con la entrada en vigor del 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, la Dirección General del Instituto Nacional de la Seguridad Social solicita información sobre el tratamiento tributario (exentas o no) en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la Prestación Pública por Cuidado de Menores afectados por Cáncer u otra enfermedad grave, así como la nueva Prestación de Corresponsabilidad en el Cuidado del Lactante.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber si las prestaciones descritas se encuentran exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACIÓN

En relación con la cuestión planteada en el escrito presentado, resulta de aplicación la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), en cuyo artículo 9, apartado 12, se establece que: "Estarán exentas las siguientes rentas: (...) 12. *Estarán exentas las siguientes prestaciones:* a) *Las prestaciones familiares reguladas en los capítulos X y XV del Título II y en el capítulo I del Título VI del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y nietas o de hermanos y herma-*

nas, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas. b) *Las prestaciones por maternidad y por paternidad reguladas en los capítulos VI y VII del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, percibidas de los regímenes públicos de la Seguridad Social e idénticas prestaciones percibidas de los regímenes públicos correspondientes por las personas funcionarias.* c) *Las prestaciones reconocidas a las personas profesionales, no integradas en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al mencionado régimen especial de la Seguridad Social, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en las letras a) y b) anteriores.* En estos supuestos, la cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades citadas, en las prestaciones de estas últimas. d) *Las prestaciones reconocidas a las personas socias cooperativistas por entidades de previsión social voluntaria, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en las letras a) y b) anteriores.* La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las entidades de previsión social voluntaria antes citadas, en las prestaciones de estas últimas. e) *Las retribuciones percibidas por las personas funcionarias del órgano o entidad donde presten sus servicios, correspondientes a la reducción de la jornada de trabajo por permiso por cuidado de hijo o hija menor afectados por cáncer u otra enfermedad grave a que se refiere la letra e) del artículo 49 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real*

Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto de prestación económica por cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave prevista en el capítulo X del título II del citado texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. f) Las prestaciones públicas por maternidad y paternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales. g) Las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple, adopción, adopción múltiple, hijos e hijas a cargo y orfandad".

La NFIRPF establece, por tanto, la exención a determinadas prestaciones familiares abonadas por distintos organismos y entidades. Respecto a las que se abonan por la Seguridad Social: a) La normativa tributaria establece la exención a aquellas prestaciones familiares reguladas en los capítulos X y XV del Título II y en el capítulo I del Título VI del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos o de hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo. En concreto esta redacción se introdujo por la Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria, con efectos 1 de enero de 2016. b) Asimismo, también están exentas las prestaciones por maternidad y por paternidad reguladas en los capítulos VI y VII del Título II del mismo Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

En este sentido, algunas de las prestaciones familiares reguladas en el referido Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social se han modificado recientemente por distintas legislaciones.

En concreto, y en lo que a esta consulta interesa se ha modificado por el artículo 4.9 del 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, con entrada en vigor el 8 de marzo de 2019, el capítulo VII del Título II al que hace referencia el artículo 9.12.b) de la NFIRPF, introduciendo una nueva prestación, denominada de "Corresponsabilidad en el cuidado del lactante".

De forma que respecto de la corresponsabilidad en el cuidado del lactante el artículo 183 de la LGSS regula que: "A efectos de la prestación económica por ejercicio corresponsable del cuidado del lactante, se considera situación protegida la reducción de la jornada de trabajo en media hora que, de acuerdo con lo previsto en el párrafo cuarto del artículo 37.4 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, lleven a cabo con la misma duración y régimen los dos progenitores, adoptantes, guardadores con fines de adopción o acogedores de carácter permanente, cuando ambos trabajen, para el cuidado del lactante desde que cumpla nueve meses hasta los doce meses de edad. La acreditación del ejercicio corresponsable del cuidado del lactante se realizará mediante certificación de la reducción de la jornada por las empresas en que trabajen sus progenitores, adoptantes, guardadores o acogedores. Reglamentariamente se determinarán los requisitos que deberá cumplir esta documentación".

Además el artículo 190 del mismo texto legal, dentro del Capítulo X del Título II al que se refiere la letra a) del artículo 9.12 de la NFIRPF, regula una prestación económica por cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave y concretamente que: "A efectos de la prestación económica por cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave, se considera situación protegida la reducción de la jornada de trabajo de al menos un 50 por ciento que, de acuerdo con lo previsto en el párrafo tercero del artículo 37.6 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, lleven a cabo los progenitores, adoptantes, guardadores con fines de adopción o acogedores de carácter permanente, cuando ambos trabajen, para el cuidado directo, continuo y permanente del menor a su cargo afectado por cáncer (tumores malignos, melanomas y carcinomas) o por

cualquier otra enfermedad grave que requiera ingreso hospitalario de larga duración, durante el tiempo de hospitalización y tratamiento continuado de la enfermedad. La acreditación de que el menor padece cáncer u otra enfermedad grave, así como de la necesidad de hospitalización y tratamiento, y de cuidado durante el mismo, en los términos indicados en el apartado anterior, se realizará mediante informe del servicio público de salud u órgano administrativo sanitario de la comunidad autónoma correspondiente. Reglamentariamente se determinarán las enfermedades consideradas graves, a efectos del reconocimiento de la prestación económica prevista en este capítulo".

Añade a continuación en su artículo 191 que: "1. Para el acceso al derecho a la prestación económica de cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave, se exigirán los mismos requisitos y en los mismos términos y condiciones que los establecidos para la prestación de maternidad regulada en la sección 1.ª del capítulo VI. 2. Cuando concurren en ambos progenitores, adoptantes, guardadores con fines de adopción o acogedores de carácter permanente, las circunstancias necesarias para tener la condición de beneficiarios de la prestación, el derecho a percibirla solo podrá ser reconocido a favor de uno de ellos. 3. Las previsiones contenidas en este capítulo no serán aplicables a los funcionarios públicos, que se regirán por lo establecido en el artículo 49.e) de la Ley 7/2007, de 12 de abril (RCL 2007, 768), del Estatuto Básico del Empleado Público, y en la normativa que lo desarrolle".

Y finaliza a este respecto señalado el importe de la prestación en el artículo 192: "1. La prestación económica por cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave consistirá en un subsidio equivalente al 100 por ciento de la base reguladora establecida para la prestación de incapacidad temporal derivada de contingencias profesionales, y en proporción a la reducción que experimente la jornada de trabajo. 2. Esta prestación se extinguirá cuando, previo informe del servicio público de salud u órgano administrativo sanitario de la comunidad

autónoma correspondiente, cese la necesidad del cuidado directo, continuo y permanente, del hijo o del menor sujeto a acogimiento o a guarda con fines de adopción del beneficiario, o cuando el menor cumpla los 18 años. 3. La gestión y el pago de la prestación económica corresponderá a la mutua colaboradora con la Seguridad Social o, en su caso, a la entidad gestora con la que la empresa tenga concertada la cobertura de los riesgos profesionales".

En este caso, fue la disposición final vigésima primera de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, la que modificó varios preceptos del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1994, de 20 de junio y, al mismo tiempo, añadió también un nuevo artículo 135 quáter en la referida Ley, todo ello con la finalidad de ampliar la acción protectora de la Seguridad Social, incorporando en el ordenamiento jurídico de la protección social una prestación económica destinada a los progenitores, adoptantes o acogedores que reducen su jornada de trabajo para el cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave. Tal y como se ha transcrito, el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, mantiene dicha prestación.

Por lo que las dos prestaciones objeto de consulta se encuentran exentas del IRPF, en la cuantía establecida por el Texto Refundido de la Ley de la Seguridad Social en cada momento de su vigencia, y siguiendo las condiciones y características fijados en dicha legislación.

CONSULTA 2021.3.3.2. – IRPF. Tratamiento tributario de becas de internacionalización concedidas por entidad pública. En particular, se consulta sobre el derecho a deducción por las cantidades abonadas por alquiler de vivienda habitual durante la residencia en el extranjero y sobre la posibilidad de solicitar rectificación de las declaraciones IRPF presentadas en la hacienda foral con anterioridad.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante obtuvo en 2016 una beca del Departamento de Desarrollo Económico e Infraestructuras del Gobierno Vasco por un importe de 42.000 euros, de los cuales 25.200 euros corresponden a prácticas formativas en el extranjero en la Delegación del Gobierno Vasco en Chicago y 16.800 euros a otra fase de prácticas formativas en la denominada Empresa Local, en Miami. En diciembre de 2016 el consultante percibió un anticipo a cuenta para su estancia en EEUU durante el período 2017/2018. En mayo de 2017 recibió un escrito del Departamento de Desarrollo Económico e Infraestructuras del Gobierno Vasco comunicándole la consideración de dichas cantidades recibidas como rendimiento de trabajo sujetas y no exentas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto a la parte de la beca correspondiente a las prácticas formativas en el extranjero en la Delegación del Gobierno Vasco. Según dicho comunicado, la parte de la beca percibida por prácticas formativas en Empresa Local en Miami está exenta por tratarse de prácticas en empresas no residentes radicadas en un país extranjero con impuesto de naturaleza análoga o idéntica al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Bizkaia. El consultante, como consecuencia del desarrollo de dichas prácticas, ha permanecido fuera del País Vasco desde el 9 de enero de 2017 hasta el 16 de julio de 2019 (del 9/01/2017 al 30/11/2017 en Chicago y desde el 1/12/2017 al 16/07/2019 en Miami), abonando durante esos períodos un importe por alquiler de vivienda en dichas ciudades. El consultante ha presentado sus correspondientes declaraciones del IRPF correspondientes a dichos ejercicios, tributando de

acuerdo al escrito recibido del Gobierno Vasco en mayo de 2017. Con posterioridad a la recepción del escrito el Tribunal Supremo dictó varias sentencias estableciendo que la permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días por parte de un estudiante que haya recibido una beca para estudiar en el extranjero, no puede considerarse ausencia esporádica a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer:

- 1) Si procede la rectificación de las declaraciones presentadas correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2017 y 2018 al considerar el consultante que ha permanecido fuera del territorio esos ejercicios y que las cantidades percibidas por la obtención de la BECA están exentas.
- 2) Si las cantidades abonadas por alquiler de vivienda habitual, correspondientes a su estancia en las ciudades de EEUU en las que ha residido tienen derecho a deducción en sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACIÓN

En cuanto a las obligaciones fiscales que el consultante debió atender ante la Hacienda Foral de Bizkaia como consecuencia de su traslado al extranjero, es necesario concretar, cuál era su residencia fiscal durante cada ejercicio, ya que es dicha residencia la que determinará su sujeción en Bizkaia, bien al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o bien al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Debe indicarse que la condición de residente, o de no residente, se determina de forma única para cada período impositivo completo (es decir, para cada año natural), sin que pueda fraccionarse el ejercicio por cambio de residencia, y sin que puedan simultanearse ambas condiciones a lo largo de un mismo período.

Asimismo, la repetida condición de residente o de no residente en territorio español se fija de forma independiente para cada miembro de la unidad familiar, en atención a sus propias circunstancias, sin perjuicio de la presunción familiar, que no parece resultar de aplicación al caso, pues ninguna mención realiza el consultante a la existencia de unidad familiar.

Así, con respecto a esta cuestión, debe atenderse a lo indicado en el artículo 6 de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No residentes (NFIRNR), según el cual: "1. Las personas físicas se considerarán no residentes en territorio español cuando no se encuentren en ninguno de los siguientes supuestos: a) Que permanezcan más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural. Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas. b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél. (...)".

De forma que las personas físicas se considerarán no residentes en territorio español cuando no se encuentren en ninguno de los siguientes supuestos: a) Que permanezcan más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias

esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural. Para determinar el período de permanencia no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas. b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. c) Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Con lo que, sin perjuicio de la denominada presunción familiar, que admite prueba en contra, si una persona física no permanece en España más de 183 días en el año natural, ni tiene en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, no será considerado residente fiscal en este país. Por el contrario, si se da alguna de esas circunstancias, sí será considerado residente fiscal en el mismo, sin perjuicio de lo que luego prevea el correspondiente convenio aplicable. De conformidad con todo lo anterior, en cada período impositivo, el consultante tendrá la consideración de no residente a efectos fiscales en territorio español, si no se encuentra en ninguno de los supuestos anteriormente expuestos. En cuyo caso, no se encontrará sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino, en su caso, al Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Mientras que, de concurrir alguna de las circunstancias previstas en el artículo 6 de la NFIRNR en un determinado período impositivo, el consultante será considerado residente fiscal en territorio español.

En lo que afecta a los residentes en territorio español, la sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Bizkaia viene determinada

por lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Concierto Económico), aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y en la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), cuyo artículo 2 establece que: "Lo dispuesto en esta Norma Foral será de aplicación a los siguientes obligados tributarios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: 1. A título de contribuyente: a) A las personas físicas que, conforme a lo dispuesto en el artículo siguiente, tengan su residencia habitual en Bizkaia. (...)".

Particularmente, de cara establecer si un contribuyente tiene su residencia habitual en Bizkaia, debe atenderse a lo previsto en el artículo 3 de esta misma NFIRPF, donde se recoge que: "1. Se entenderá que una persona física tiene su residencia habitual en el Territorio Histórico de Bizkaia aplicando sucesivamente las siguientes reglas: 1) Cuando permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo, el número de días que permanezca en Bizkaia sea superior al número de días que permanezca en cada uno de los otros dos Territorios Históricos del País Vasco. Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales, salvo que se demuestre la residencia fiscal en otro país. Cuando la residencia fiscal esté fijada en alguno de los países o territorios considerados como paraísos fiscales, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en Bizkaia cuando radique en este territorio su vivienda habitual. 2) Cuando tenga en Bizkaia su principal centro de intereses. Se considerará que se produce tal circunstancia cuando obteniendo una persona física en el País Vasco la mayor parte de la base imponible de este Impuesto, obtenga en Bizkaia más parte de la base imponible que la obtenida en cada uno de los otros dos Territorios Históricos, excluyéndose, a ambos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles imputadas. 3) Cuando sea Bizkaia el territorio de su última residencia decla-

rada a efectos de este Impuesto. La regla segunda se aplicará cuando, de conformidad con lo dispuesto en la primera no haya sido posible determinar la residencia habitual en ningún territorio, común o foral. La regla tercera se aplicará cuando se produzca la misma circunstancia, tras la aplicación de lo dispuesto en las reglas primera y segunda. 2. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el País Vasco cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. Cuando de conformidad con lo previsto en el párrafo anterior, las personas físicas tengan su residencia habitual en el País Vasco, se considerará que las mismas residen en Bizkaia cuando radique en dicho territorio el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. 3. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Bizkaia su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquélla, se considerará que tiene su residencia habitual en dicho territorio. Esta presunción admite prueba en contrario. (...)".

Por tanto, se entenderá que una persona física tiene su residencia habitual en el Territorio Histórico de Bizkaia aplicando sucesivamente las reglas señaladas en el artículo 3.1 de la NFIRPF: 1) Cuando permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo, el número de días que permanezca en Bizkaia sea superior al número de días que permanezca en cada uno de los otros dos Territorios Históricos del País Vasco. En correspondencia con lo dispuesto en la NFIRNR, para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales, salvo que se demuestre la residencia fiscal en otro país. Cuando la residencia fiscal esté fijada en alguno de los países o territorios considerados como paraísos fiscales, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece

en Bizkaia cuando radique en este territorio su vivienda habitual. 2) Cuando tenga en Bizkaia su principal centro de intereses. 3) Cuando sea Bizkaia el territorio de su última residencia declarada a efectos de este Impuesto.

Estas reglas son de aplicación sucesiva (a diferencia de las más arriba señaladas para determinar la no residencia); así, la regla segunda se aplicará cuando, de conformidad con lo dispuesto en la primera no haya sido posible determinar la residencia habitual en ningún territorio, común o foral. La regla tercera se aplicará cuando se produzca la misma circunstancia, tras la aplicación de lo dispuesto en las reglas primera y segunda.

Además, las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el País Vasco cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. Cuando de conformidad con lo previsto en el párrafo anterior, las personas físicas tengan su residencia habitual en el País Vasco, se considerará que las mismas residen en Bizkaia cuando radique en dicho territorio el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Bizkaia su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquélla, se considerará que tiene su residencia habitual en dicho territorio. Esta presunción admite prueba en contrario.

Adicionalmente, el artículo 6 de la citada NFIRPF señala que: "*1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, con independencia del lugar donde ésta se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. (...)*".

Mientras que el artículo 5 de la referida NFIRPF indica que: "*Lo previsto en esta Norma Foral se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tra-*

tados y convenios internacionales que forman parte del ordenamiento interno español".

En relación con este punto, debe tenerse en cuenta que se encuentra en vigor el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 (en adelante, el Convenio con Estados Unidos o el Convenio).

De conformidad con todo lo anterior, el consultante mantendrá la consideración de residente en Bizkaia (y, por tanto, quedará sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en este Territorio Histórico por la totalidad de las rentas que perciba, con independencia de dónde se produzcan y de cuál sea la residencia del pagador, a salvo de lo dispuesto en el Convenio con Estados Unidos), cuando se dé en él alguna de las circunstancias previstas en el artículo 6.1 de la NFIRNR y en los apartados 1 a 3 del artículo 3 de la NFIRPF, arriba transcritos.

Así, con carácter general, se entiende que una persona tiene su residencia habitual en Bizkaia y, en consecuencia, debe tributar aquí en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando, permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo, el número de días durante los que esté en Bizkaia resulte superior al número de días que permanezca en cada uno de los otros dos Territorios Históricos del País Vasco.

A estos efectos, para determinar el período de permanencia en Bizkaia, se deben computar las ausencias temporales. En relación con la noción de ausencia esporádica contenida en el artículo 9.1.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (que en este aspecto regula la cuestión en términos similares a la foral), el Tribunal Supremo, en sus sentencias de 28 de noviembre de 2017 (sentencias números 1.829/2017, 1.850/2017, 1.860/2017 y 1.834/2017, resolviendo, respectivamente, recursos de casación contencioso-administrativos números 815/2017, 812/2017, 807/2017

y 809/2017) ha fijado la siguiente interpretación: "1º) La permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, no puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, a fin de determinar la permanencia en España por tiempo superior a 183 días durante el año natural y, con ello, su residencia habitual en España. 2º) El concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida."

Por tanto, si el consultante acredita una permanencia fuera del territorio español durante más de 183 días en el año natural, por ejemplo, como en este caso para desarrollar su formación práctica, dicha ausencia no sería temporal y pasaría a ser contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante todo el año natural y considerarse no residente en Bizkaia. Siempre y cuando no se dé alguna de las otras circunstancias previstas en el artículo 6.1 de la NFIRNR y el artículo 3 de la NFIRPF.

En definitiva, el concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida.

Como ya se ha señalado, también se consideran residentes en Bizkaia las personas físicas que no cumplan el requisito de permanencia en territorio español durante al menos 183 días, pero

con respecto a las cuales se cumpla el requisito establecido en el apartado 2 (relativo a la localización en Bizkaia del núcleo principal o base de las actividades económicas o profesionales, o de los intereses económicos), o la presunción regulada en el apartado 3, ambos del artículo 3 de la NFIRPF. En lo que se refiere a esta última (presunción familiar), ha de señalarse que puede ser destruida mediante prueba en contrario.

En la medida en que no se produzcan estas circunstancias (de permanencia fuera del territorio español durante, al menos, 183 días del año natural, de localización en el extranjero del núcleo principal o de la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos y de acreditación de la residencia fiscal en otro país, mediante la que destruya la presunción familiar establecida en el artículo 3.3 de la NFIRPF, cuando corresponda -no parece el caso planteado-), el consultante continuará ostentando la consideración de residente en Bizkaia a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Con lo que seguirá sometido a imposición en este Territorio Histórico por su renta mundial (a salvo de lo previsto en el Convenio con Estados Unidos), y quedará obligado a presentar las oportunas autoliquidaciones del referido Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los plazos legalmente establecidos (en buena lógica, siempre que supere los umbrales mínimos de ingresos exigidos para tener obligación de presentar dichas autoliquidaciones).

De hecho, pudiera ocurrir que, durante un mismo periodo impositivo, el consultante fuera considerado residente fiscal en Bizkaia (conforme a todo lo anterior), pero, además, de conformidad con la legislación interna de Estados Unidos, también debiera considerarse residente en ese país. En cuyo caso, habría que establecer a cuál de las dos Administraciones en conflicto correspondería gravarle como residente en su jurisdicción durante ese periodo impositivo (es decir, por su renta mundial, con independencia de dónde se produzca y de cuál sea la residencia del pagador), atendiendo, a tal efecto, a las reglas previstas en el artículo 4.2 del Convenio con Estados Unidos, que prevé que: "2. Cuando en virtud de

las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera: a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales). b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente. c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional. d) Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso mediante acuerdo amistoso."

De modo que, aun cuando exista convenio para evitar la doble imposición, de cara a establecer la residencia fiscal de un contribuyente, debe atenderse a la normativa interna de cada país. Si una persona física resulta ser residente en los dos Estados, de conformidad con lo establecido en sus respectivas legislaciones internas, la situación se resuelve atendiendo a las reglas previstas al efecto en el convenio que resulte de aplicación, con el fin de establecer, ante un supuesto de doble residencia, en qué país debe tributar el contribuyente por todas las rentas que obtenga (es decir, a cuál corresponde gravarle como residente). En el supuesto planteado, en caso de doble residencia, resultaría de aplicación lo establecido en el artículo 4.2 del Convenio con Estados Unidos, arriba transcrito.

En el presente caso, según los datos que se aportan, el consultante se trasladó a Estados Unidos durante más de 2 años; de modo que, al menos conforme a dicho criterio de permanencia, parece que habría perdido la residencia fiscal vizcaína en 2017 (sin embargo, pudiera ocurrir que hubiera mantenido su centro de intereses económicos en Bizkaia). Conforme a la informa-

ción suministrada y al criterio de permanencia no recuperaría la residencia hasta 2020, ya que en 2019 vuelve a Bizkaia cuando ya han transcurrido más de 183 días.

En todo caso, la existencia de otros criterios de atribución de residencia, fundamentalmente el de núcleo principal o base de las actividades económicas o profesionales, o de los intereses económicos, conllevan la necesidad de plantear todas las hipótesis, de residencia y de no residencia en Bizkaia.

Ejercicios en los que el consultante deba considerarse residente fiscal en Bizkaia.

En primer lugar, se va a proceder a exponer la tributación de la ayuda económica concedida al consultante en el/los período/s impositivo/s en el/los que, en su caso, el consultante sea considerado residente fiscalmente en España, y en concreto en Bizkaia, sin perjuicio de la tributación que corresponda en EEUU, por las rentas que el Convenio permita gravar en dicho Estado como se ha expresado anteriormente.

En los ejercicios en los que, conforme a todo lo anterior, el consultante deba considerarse residente a efectos fiscales en Bizkaia continuará sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en este Territorio Histórico por su renta mundial. Ello al menos sucederá en 2016, puesto que su traslado a EE. UU no es hasta el año 2017.

En definitiva, en los ejercicios en los que el consultante mantenga su residencia a efectos fiscales en Bizkaia quedará sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en este Territorio Histórico por su renta mundial, con independencia de dónde se produzca dicha renta y del lugar en el que se encuentre establecido el pagador, de acuerdo con lo indicado en los artículos 5 y 6 de la NFIRPF, arriba transcritos. Lógicamente, las rentas derivadas de los trabajos que desarrolle en Bizkaia, o en el resto del territorio español, también estarán sujetas a gravamen.

Por su parte, el artículo 15 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre

la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF) relativo a los rendimientos del trabajo, determina que: "Se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Constituyen retribuciones en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda. Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria".

De donde se deduce que, conforme a la normativa interna, reciben la consideración de rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades derivadas, directa o indirectamente, del trabajo personal del contribuyente, o de la relación laboral o estatutaria del mismo, salvo que tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Concretamente, en lo que aquí interesa, el artículo 18 de la NFIRPF señala que: "También se considerarán rendimientos del trabajo: (...) g) Las becas, cuando se deriven de una relación de las descritas en el artículo 15 de esta Norma Foral, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de la misma. (...)".

Estos preceptos se encuentran desarrollados en el apartado 3.1.1 de la Instrucción 4/2020, de 16 de abril, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo, relativo a las becas, en el que se aclara que: "Toda cantidad que se satisfaga para cursar estudios -ayudas, becas, etc.- que no se ajuste a los términos señalados en el artículo 9 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, cons-

tituirá para su perceptor un rendimiento sujeto (y no exento) al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta, bien como proveniente del trabajo personal o bien como derivado de una actividad profesional. a) Procede su calificación como rendimiento del trabajo en los siguientes casos: a.1. Por razón del origen o relación previa que determina la obtención de la beca: -las obtenidas por persona vinculada al concedente mediante relación laboral, o por un familiar de aquélla (de la persona empleada en cuya atención se concede la beca). -las obtenidas por personas ligadas a un ente público u órgano administrativo concedente por una relación funcional o bien por un familiar de aquéllas, de igual modo que en el caso anterior. a.2 Por razón del vínculo mismo que se establezca entre concedente y becario, que haga aparecer la beca como el rendimiento obtenido por el desarrollo de un trabajo del segundo bajo las directrices del primero, cualquiera que sea éste. a.3 Por razón del vínculo mismo que se establezca entre el becario y un tercero designado por el concedente, que haga aparecer la beca como el rendimiento obtenido por el desarrollo de un trabajo del primero bajo las directrices de cualquiera de los otros dos (del concedente o del tercero por él designado).b) Procede su calificación como rendimiento de la actividad profesional, por excepción, en los casos en los que las becas se otorguen para el desarrollo de estudios o investigaciones directamente vinculadas con una actividad profesional, configurándose como una ayuda a un trabajo que se puede insertar plenamente en el conjunto de los realizados en el ejercicio de la actividad profesional del becario".

De conformidad con los datos aportados, las becas sobre las que se consulta, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo para sus perceptores a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por razón del vínculo mismo que se establezca entre el becario y el concedente o entre el becario y un tercero designado por el concedente, que hace aparecer la beca como el rendimiento obtenido por el desarrollo de un trabajo del primero bajo las directrices de cualquiera de los otros dos (del

concedente o del tercero por él designado). Con lo que en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el consultante tendría que incluir las rentas del trabajo personal derivadas de la beca obtenida (sin perjuicio de lo que luego se señalara respecto del artículo 9.17 de la NFIRPF particularmente).

No obstante, el consultante tendrá la posibilidad de acogerse, en su caso, a la exención sobre los rendimientos derivados de los trabajos que realice en el extranjero, regulada en el apartado 17 del artículo 9 de la NFIRPF, donde se prevé que: *"Estarán exentas las siguientes rentas: (...) 17. Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: 1. Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquélla en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 1 del artículo 44 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. 2. Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información. La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. La presente exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención. A efectos de lo previsto en el apartado 3 del artículo 117*

de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia el contribuyente deberá manifestar la opción por la aplicación de esta exención o del régimen de excesos al presentar la autoliquidación del ejercicio en que se desee aplicar. La opción ejercitada para un período impositivo podrá ser modificada hasta la fecha de finalización del período voluntario de declaración del Impuesto o hasta la fecha en que se practique liquidación provisional por parte de la Administración tributaria, si esta fuera anterior."

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, según el que: *"1. A efectos de lo previsto en el número 17 del artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto, estarán exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando se cumplan los siguientes requisitos: 1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquélla en la que preste sus servicios, se entenderá que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 44 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria. 2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información. 2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados*

en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero. Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año. 3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en la letra b) del número 3 de la letra A) del artículo 13 de este Reglamento, cualquiera que sea su importe. 4. El contribuyente deberá optar por la aplicación de esta exención o del régimen de excesos al presentar la autoliquidación del ejercicio en que se desee aplicar. La opción ejercitada para un período impositivo podrá ser modificada con posterioridad hasta la fecha de finalización del período voluntario de declaración del Impuesto o hasta la fecha en que la Administración tributaria practique liquidación provisional, si esta fuera anterior".

A lo que el apartado 2.2.9 de la Instrucción 4/2020, 16 de abril, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo, añade que: "Para poder aplicar la exención se exige el cumplimiento de los siguientes requisitos: 1) Que las rentas obtenidas tengan la consideración de rendimientos del trabajo. A estos efectos, ha de tenerse en cuenta que, aun cuando las retribuciones de los administradores tienen la consideración de rendimientos del trabajo en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, éstos no pueden beneficiarse de la exención, en la medida en que no se trata de trabajadores que presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona o entidad (empleador o empresario). Esta conclusión es extensible a las personas físicas que tengan la condición de

administradores y de trabajadores de la entidad de que se trate cuyo vínculo con ésta no sea de carácter laboral. 2) Que deriven de un trabajo efectivamente realizado en el extranjero, por lo que se requiere tanto un desplazamiento del empleado fuera de territorio español como que el centro de trabajo al que se adscriba, al menos de forma temporal, esté ubicado en el extranjero. 3) Que los trabajos sean realizados para una empresa o entidad no residente, o para un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Es decir, que el destinatario o beneficiario de los servicios prestados por el trabajador desplazado sea la empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Consecuentemente, sólo se podrá aplicar la exención si la actividad desarrollada por el contribuyente redunde en beneficio de la entidad o establecimiento no residente, en el sentido de que le produzca una ventaja o utilidad, o de que le proporcione un valor añadido. Por lo que cabe afirmar que la exención afecta básicamente a los supuestos de trabajadores que operan en el marco de prestaciones transnacionales de servicios. 4) Que en el territorio donde se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. A estos efectos: 1. No se exige que los rendimientos del trabajo hayan sido gravados de manera efectiva en el país o territorio en el que se desarrollen los trabajos, ya que la norma exige únicamente que en dicho territorio se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no que los ingresos en cuestión se encuentren sujetos en origen. 2. Tienen la consideración de paraíso fiscal los países y territorios recogidos en el Decreto Foral 188/2003, de 7 de octubre. Hasta el pasado 30 de julio de 2016, perdían esta consideración los países o territorios que firmaran con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se indicara que dejaban de tener dicha consideración, desde el momento en el que entraran

en vigor los citados convenios y acuerdos. No obstante, desde el 30 de julio de 2016, la disposición adicional vigésimo cuarta de la Norma Foral General Tributaria, especifica que la relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales puede ser actualizada atendiendo a los siguientes criterios: 1) a la existencia de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, de un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación; 2) a la existencia, o no, de un intercambio efectivo de información tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la referida disposición adicional vigésimo cuarta de la Norma Foral General Tributaria; y 3) a los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. De modo que, a partir de esa fecha, la actualización de la lista de paraísos fiscales no tiene carácter automático, sino que deberá ser realizada de forma expresa, atendiendo a los criterios anteriores.

3. Cuando no existe convenio, debe atenderse a lo previsto en la disposición adicional vigésimocuarta de la Norma Foral General Tributaria, donde se indica que: «(...) tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de ésta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen». 5) La exención se aplica a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deben tomarse en consideración los días en los que el trabajador ha estado efectivamente desplazado al extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el exterior. A estos efectos,

no pueden computarse como días de estancia en el exterior los invertidos en el desplazamiento, tanto de ida como de vuelta. Con lo que únicamente han de tenerse en cuenta los días durante los cuales el empleado se encuentre fuera de España para efectuar las prestaciones transnacionales de servicios citadas en el punto 3), y sólo estarán, en su caso, exentos los rendimientos devengados durante esos días (además de las remuneraciones específicamente percibidas por las tareas desempeñadas en el exterior). No obstante, la aplicación de este criterio no impide computar como días de estancia en el exterior, los de llegada y salida del país de que se trate, siempre que el contribuyente haya prestado sus servicios en ellos durante la jornada laboral (en concreto, por tratarse de viajes realizados fuera de dicha jornada). 6) La exención es incompatible con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 13. A.3 b) del Reglamento del Impuesto, pero no con el régimen general de dietas."

En consecuencia, las y los contribuyentes pueden dejar exentos de gravamen en Bizkaia los rendimientos del trabajo imputables a los días en los que estén efectivamente desplazados al extranjero para prestar sus servicios, así como las retribuciones específicas que perciban como consecuencia de las labores que realicen en el exterior, con un máximo conjunto de 60.100 euros anuales, siempre y cuando cumplan las condiciones exigidas en la normativa arriba transcrita.

Resumidamente, siempre que: 1) sus desplazamientos al extranjero vengán motivados por la realización de trabajos allí en beneficio de empresas o entidades no residentes en España, o de establecimientos permanentes radicados en el exterior; y 2) que los territorios donde presten sus servicios no estén calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, y en ellos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como específicamente prevé el artículo 9.17 de la NFIRPF, este segundo requisito, de existencia

de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se entiende cumplido cuando el país o territorio en el que se realizan los trabajos tiene convenio en vigor con España para evitar la doble imposición, que contenga cláusula de intercambio de información.

Por lo tanto, el compareciente podrá aplicar la exención objeto de consulta sobre los rendimientos derivados obtenidos en EE. UU., con el que España tiene convenio en vigor con cláusula de intercambio de información, siempre que deriven de trabajos realizados de manera efectiva, en el extranjero, en beneficio de empresas o entidades no residentes, o de establecimientos permanentes radicados en el exterior.

De modo que es necesario que exista tanto un desplazamiento de la persona trabajadora fuera del territorio español, como que su centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, en el extranjero. Requisito éste que se cumplirá en el supuesto planteado, en la medida en que el consultante prestará sus servicios en EE. UU.

No obstante, el desplazamiento a EE. UU. deberá estar motivado por la realización de trabajos en ese país en beneficio de empresas o entidades no residentes, o de establecimientos permanentes radicados en el extranjero. Con lo que parece, en lo que afecta al escrito presentado, que podría resultar aplicable a la fase desarrollada en la empresa local, pero no en una Delegación del Gobierno Vasco en el extranjero. No obstante, habría que estar a cada caso, pues al parecer en dichas Becas existe una pluralidad de destinos: *"La fase 2 estará orientada a dar a conocer a los y las becarias los instrumentos públicos de apoyo a las empresas: programas y servicios disponibles en las entidades públicas y privadas de promoción de la internacionalización. Principalmente esta formación se impartirá en las oficinas de la Red exterior de SPRI, Oficinas Económicas y Comerciales Españolas en el extranjero y, eventualmente, en otros Organismos de Promoción de la Internacionalización y del desarrollo regional o sectorial donde se incorporarán los y las becarias para contribuir en los*

servicios que se presten en dichas entidades y les sean encomendados, siempre bajo la supervisión de una persona tutora".

Particularmente, en lo que se refiere a esta exigencia, procede resaltar que la exención objeto de consulta solo puede ser aplicada cuando las actividades desarrolladas por las y los empleados que se desplazan al exterior redundan en beneficio de empresas o de entidades no residentes, o de establecimientos permanentes situados en el extranjero. Por lo que cabe afirmar que dicha exención afecta, fundamentalmente (aunque no de forma exclusiva), a los supuestos de desplazamientos de trabajadoras o trabajadores en el marco de prestaciones transnacionales de servicios, en los que una empresa residente traslada a sus empleadas o empleados al extranjero para realizar tareas en beneficio de otras no residentes (o de establecimientos permanentes situados en el exterior).

No obstante, de cara a la práctica de la exención, sí cabe aclarar que no es necesario que exista un desplazamiento del empleado o empleada por parte de una empresa residente, sino que dicha exención puede resultar igualmente aplicable en supuestos en el que un trabajador vizcaíno sea directamente contratado por una compañía no residente para prestar sus servicios en ella (siempre que se cumpla lo indicado en el párrafo anterior).

Con lo que, en definitiva, el consultante podrá aplicar la exención del artículo 9.17 de la NFIRPF sobre los rendimientos que perciba en EE. UU., hasta un máximo de 60.100 euros anuales, en la medida en que cumpla los requisitos desarrollados a lo largo de esta respuesta.

En el caso de que los rendimientos del trabajo obtenidos por él estén sujetos a gravamen tanto en Bizkaia como en Estados Unidos, podrá eliminarse la doble imposición, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 24 del Convenio con Estados Unidos, en el que se señala que: *"1. En España la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación española, de la siguiente manera: a)*

Cuando un residente de España obtenga rentas que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en los Estados Unidos en base a criterios distintos del de ciudadanía, España permitirá la deducción del impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto efectivamente pagado en los Estados Unidos. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en los Estados Unidos. (...)"

A este respecto, el artículo 92 de la NFIRPF estipula que: "Cuando entre la renta del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes: a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales. b) El resultado de aplicar a la renta obtenida en el extranjero el tipo medio de gravamen general o del ahorro, en función de la parte de la base liquidable, general o del ahorro en que se haya integrado dicha renta".

Cuando resulte aplicable la exención del artículo 9.17 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, los términos de comparación del artículo 92.1 de dicha Norma Foral serán los siguientes: a) lo pagado en el extranjero sobre la totalidad de las rentas percibidas, es decir, sin restar la cuantía del impuesto correspondiente a la cantidad que resulte exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.17 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre); y b) el resultado de aplicar el tipo medio sobre la renta gravada en Bizkaia, siendo ésta la resultante de aplicar la exención del artículo 9.17 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre.

Para determinar la eventual tributación también en EE. UU. deberá atenderse a su normativa interna. No obstante, sí cabe señalar que a las retribuciones a percibir les resultarían aplicables los artículos 16 y 21 del Convenio con Estados Uni-

dos, en función de la fase de la beca en que se encuentre, Empresa Local o Delegación del Gobierno Vasco. Y ambos en coordinación con el artículo 22 del Convenio, relativo a estudiantes y personas en prácticas, que regula la exención en destino de retribuciones como las que aquí se analizan.

Conforme al artículo 16 del Convenio: "1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 20 (pensiones, anualidades, pensiones alimenticias y ayudas por hijos) y 21 (funciones públicas), los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en ese otro Estado, las remuneraciones percibidas por tal concepto pueden someterse a imposición en ese otro Estado. 2. No obstante las disposiciones del apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si: a) El perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos que no excedan en conjunto de ciento ochenta y tres días durante cualquier período de doce meses; b) Las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no sea residente del otro Estado; y c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tenga en el otro Estado.(...)".

Con lo que el incumplimiento de cualquiera de las letras del apartado 2 del artículo 16 del Convenio permitiría a EE. UU. someter a imposición las retribuciones del trabajo dependiente que el consultante podría obtener en la Empresa Local, y debe recordarse que el consultante permanece en EE. UU. desde el 9 de enero de 2017 hasta el 16 de julio de 2019.

En el caso de las retribuciones correspondientes al periodo en la Delegación del Gobierno Vasco el artículo 21 del Convenio establece que: "1. a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones,

pagadas por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física, por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. b) Sin embargo, dichas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado, y la persona física es un residente de ese Estado que: i) Posee la nacionalidad de ese Estado, o ii) No ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios. 2. (...) 3. Las disposiciones del artículo 15 (servicios personales independientes), artículo 16 (servicios personales dependientes), artículo 18 (retribuciones de consejeros), artículo 19 (artistas y deportistas) y artículo 20 (pensiones, anualidades, pensiones alimenticias y ayudas por hijos) serán aplicables a las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados en el marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales".

Por tanto, dichas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el Estado correspondiente al pagador. La excepción a este criterio general exige que: 1) Los servicios se prestan en el otro Estado. 2) Que la persona física sea un residente de este Estado donde se prestan los servicios que: i) posee la nacionalidad de ese Estado, o ii) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios. No parece que en el supuesto aquí planteado se cumpla con la excepción, con lo que en principio conforme al Convenio únicamente las rentas a las que quepa aplicar el artículo 16 relativo a trabajos dependientes podría generar tributación conforme, en su caso, a la normativa interna en EE. UU.

Por otro lado, si el becario era residente en España de manera previa al momento de concesión de la beca (previsiblemente en el caso planteado), además resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 22 del Convenio Hispano-estadounidense, el cual establece: "Estudiantes y personas en prácticas. 1. a) Las personas físicas que sean residentes de un Estado contratante

al inicio de su visita al otro Estado contratante y que se encuentren temporalmente en ese otro Estado contratante con el propósito principal de: i) Realizar estudios en una Universidad u otra institución de enseñanza reconocida de ese otro Estado contratante, o ii) Obtener la formación práctica necesaria para el ejercicio de una profesión o especialidad profesional, o iii) Realizar estudios o investigaciones como beneficiarias de una beca, bolsa o premio de una organización gubernamental, religiosa, benéfica, científica, literaria o de enseñanza, estarán exentas de imposición en ese otro Estado contratante respecto de las cuantías mencionadas en el subapartado b) de este apartado durante un período no superior a cinco años desde la fecha de su llegada a ese otro Estado contratante. b) Las cuantías a que se refiere el subapartado a) de este apartado son: i) Las cantidades recibidas del extranjero por conceptos distintos de la prestación de servicios para su manutención, educación, estudios, investigación o formación práctica. ii) La beca, bolsa o premio, y iii) Las rentas derivadas de servicios personales prestados en ese otro Estado contratante cuya cuantía no exceda en total de 5.000 dólares USA, o su equivalente en pesetas, de cualquier período impositivo. 2. Las personas físicas residentes de un Estado contratante al inicio de su visita al otro Estado contratante que se encuentren temporalmente en ese otro Estado contratante en calidad de empleadas o contratadas por un residente del Estado contratante mencionado en primer lugar, con el propósito principal de: a) Adquirir experiencia técnica, profesional o empresarial de una persona distinta de ese residente del Estado contratante mencionado en primer lugar, o b) Estudiar en una Universidad u otra institución de enseñanza reconocida en ese otro Estado contratante, estarán exentas de imposición en ese otro Estado contratante durante un período de doce meses consecutivos respecto de las rentas de servicios personales que no excedan en total de 8.000 dólares USA o su equivalente en pesetas. 3. Este artículo no será aplicable a las rentas de la investigación si dicha investigación no se realiza en interés público, sino principalmente para el beneficio privado de determinada persona o personas".

Además, a este respecto, la disposición 16 del Protocolo del Convenio establece lo siguiente: "16. En relación con el artículo 22. (Estudiantes y personas en prácticas). La cantidad de 5.000 dólares USA a que se refiere el apartado 1.b) iii), y la cantidad de 8.000 dólares USA a que se refiere el apartado 2.b) comprenden cualquier importe excluido o exento de imposición con arreglo a la legislación de ese otro Estado contratante".

Con lo que las rentas a las que proceda aplicar en el caso planteado el artículo 16 del Convenio (en relación con la fase desarrollada en la Empresa Local), que previsiblemente pudieran ser sometidas a tributación en EE. UU., podrían quedar, no obstante, exentas por aplicación del artículo 22 del Convenio.

En el caso planteado atendiendo al escrito de consulta resultaría, en su caso, de aplicación el artículo 22.1.a) ii) del Convenio; con lo que las cuantías exentas en EE. UU. serían: i) Las cantidades recibidas del extranjero por conceptos distintos de la prestación de servicios para su manutención, educación, estudios, investigación o formación práctica. ii) La beca, bolsa o premio, y iii) Las rentas derivadas de servicios personales prestados en ese otro Estado contratante cuya cuantía no exceda en total de 5.000 dólares USA, o su equivalente en euros, respecto de cualquier período impositivo. La renta que exceda de dicha cuantía, sí que puede ser objeto de imposición en EE. UU., con arreglo al Convenio y a la legislación de dicho Estado.

En resumen: 1) En los periodos en que el consultante sea residente en Bizkaia, tributará aquí por su renta mundial, sin perjuicio de lo dispuesto en el convenio aplicable. 2) En el caso planteado, en cuanto a la denominada Beca BEINT, y atendiendo al Convenio con EE. UU., Bizkaia podrá someter a imposición las fases desarrolladas tanto en la Delegación del Gobierno Vasco (atendiendo al artículo 21 del Convenio con EE. UU. que regula la competencia exclusiva, en principio, para el pagador) como la fase desarrollada en la empresa local (sin que previsiblemente en este último caso pueda gravarse en EE. UU., a pesar del artículo 16 del Convenio con EE. UU.,

por la exención establecida en el artículo 22 del Convenio con EE. UU.). 3) En cuanto a las rentas sometidas a imposición en Bizkaia, esta Dirección General de Hacienda entiende que los becarios pueden aplicar el artículo 9.17 de la NFIRPF en las mismas condiciones que otros empleados. No obstante, sí deberá examinarse si la beca se desarrolla en una entidad no residente o un Establecimiento permanente, ya que como se ha indicado la Delegación del Gobierno Vasco en el extranjero no cumpliría con este requisito.

Por otro lado, atendiendo a la fecha del viaje, el contribuyente, al menos conforme al criterio de la permanencia, mantendría la residencia fiscal en Bizkaia, al menos, durante el 2016. Y en cuanto a la percepción del denominado anticipo en 2016, debe traerse aquí el artículo 57 de la NFIRPF que regula la imputación temporal. En concreto, y en cuanto a los rendimientos del trabajo, establece que su imputación corresponde al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor, y según lo señalado, en 2016 ya era exigible según la convocatoria un cierto importe. Concretamente el artículo 57 de la NFIRPF señala que: "1. Con carácter general, los ingresos y gastos que determinan las rentas a incluir en la base del Impuesto se imputarán, sin perjuicio de lo establecido en esta Norma Foral, al período impositivo en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. En particular, serán de aplicación los siguientes criterios: a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. (...)".

Los artículos 17 y 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), regulan la cuestión en términos equivalentes y resultan aplicables al supuesto de que el contribuyente tuviera la consideración de no residente, tal y como establece la remisión del artículo 24.1 de la NFIRNR: "1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este Impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida

por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, sin que sean de aplicación las reducciones". El artículo 27 de la NFIRNR que regula el devengo, establece que: "1. El Impuesto se devengará: a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior. (...)".

De modo que, en la medida en que exigibilidad y pago parecen coincidir, las conclusiones serán las mismas que para el caso del IRPF. Con lo que en este punto ambos impuestos se encuentran alineados, y en definitiva la renta debe imputarse temporalmente al año 2016.

No obstante, con efectos 1 de enero de 2019, las Becas Beint resultan exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tal y como dispone el artículo 12.1 del RIRPF que dispone la exención de: "1. A efectos de lo previsto en el número 27.º del artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto, estarán exentas las ayudas públicas prestadas por las Administraciones públicas territoriales al amparo de las normativas y de los programas o planes de ayudas que se relacionan a continuación, o de aquellos que los sustituyan: (...) x) Orden de 8 de noviembre de 2017, de la Consejera de Desarrollo Económico e Infraestructuras, por la que se regula el programa BEINT de becas de internacionalización, y Resolución de 8 de abril de 2019, del Director General de SPRI Agencia Vasca de Desarrollo Empresarial, por la que se procede a la aprobación, publicación y convocatoria de las bases reguladoras del programa de ayudas "Beint Becas de Internacionalización".

Por ello, desde el 1 de enero del 2019 resultan exentas las becas derivadas de la Orden de 8 de noviembre de 2017, de la Consejera de Desarrollo Económico e Infraestructuras, por la que se regula el programa BEINT de becas de internacionalización, y de la Resolución de 8 de abril de 2019, del Director General de SPRI Agencia

Vasca de Desarrollo Empresarial, por la que se procede a la aprobación, publicación y convocatoria de las bases reguladoras del programa de ayudas Beint Becas de Internacionalización, y las órdenes y resoluciones que las vayan, en su caso, sustituyendo. No obstante, dicha exención no puede resultar de aplicación a las órdenes y resoluciones precedentes.

En los periodos en que, atendiendo todo lo anterior, el consultante tenga la consideración de residente en Bizkaia, podrá aplicar el artículo 86 de la NFIRPF, que prevé la deducción de los pagos que satisfaga durante el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual, sin limitar la localización de esta.

La presente contestación únicamente se refiere a la fuente de renta señalada por el consultante, la beca, pero en los periodos en que resulte residente deberá tributar por su renta mundial (como ya se ha señalado) en Bizkaia, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente convenio.

Ejercicios en los que el consultante deba considerarse no residente fiscal en Bizkaia.

Si, como consecuencia de su estancia en el extranjero, el consultante pasa a ostentar la condición de no residente en territorio español, no quedará sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante los ejercicios en los que se dé esta circunstancia (sino que lo estará, en su caso, al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y concretamente ante esta Administración por las rentas que obtenga en Bizkaia).

En cuyo caso, tendrá que atenderse a lo dispuesto en el artículo 1 de la NFIRNR, según el que: "1. El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava: a) La renta obtenida en Bizkaia, en los términos previstos en esta Norma Foral, por las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que actúen en el mismo sin mediación de establecimiento permanente. (...)".

Por tanto, en términos generales, sería de aplicación lo dispuesto por el artículo 13.2 de la misma

NFIRNR, el cual regula que: "2. Se consideran rentas obtenidas o producidas en territorio vizcaíno las siguientes rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente: (...) d) Los rendimientos que deriven directa o indirectamente del trabajo dependiente, cuando el trabajo se preste en territorio vizcaíno. A estos efectos se entenderá prestado el trabajo en territorio vizcaíno cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración vizcaína o de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio vizcaíno o por establecimientos permanentes situados en el mismo por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional. Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero. (...)".

De donde se deduce que, con carácter general, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, los rendimientos del trabajo solo se consideran obtenidos en territorio vizcaíno (y, por lo tanto, solo se encuentran sujetos al mismo ante esta Administración) cuando derivan, directa o indirectamente, de servicios prestados en Bizkaia. De forma que, también como norma general, los rendimientos del trabajo que se abonan a contribuyentes no residentes en territorio español como consecuencia del desempeño de sus tareas en el extranjero, no se entienden obtenidos en Bizkaia, y, en consecuencia, no quedan sometidos a gravamen ni a retención en este Territorio Histórico, incluso aun cuando el pagador sea una persona o entidad residente en Bizkaia.

Dicha norma general prevé, no obstante, un supuesto particular, previsto para las retribuciones públicas. A estos efectos se entenderá prestado el trabajo en territorio vizcaíno cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración vizcaína.

Así las becas, como las obtenidas por el consultante, son rendimientos de trabajo sujetos al

IRNR en virtud del artículo 13.2.d. de la NFIRPF por tratarse de retribuciones públicas satisfechas por la Administración pública, salvo que se den conjuntamente las condiciones de que 1) el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y 2) que dichos rendimientos se sujeten a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero; en cuyo caso, los rendimientos no estarían sujetos al IRNR (para ello deberán probarse las dos condiciones con los medios de prueba oportunos).

Debe indicarse que el artículo 22 del Convenio con EE. UU., relativo a estudiantes, únicamente exige para su aplicación que la persona física sea residente de un Estado contratante al inicio de su visita al otro Estado contratante y que se encuentre temporalmente en ese otro Estado contratante con el propósito principal de estudio o formación. De modo que el artículo 13.2.d) de la NFIRPF permitiría someter en Bizkaia las rentas pagadas por la Administración vizcaína; en la medida en que dicho artículo 22 declara la exención en destino de las rentas objeto de consulta.

Por otro lado, esta Dirección General considera que la exención del artículo 7.p) de la LIRPF (equivalente en territorio común del artículo 9.17 de la NFIRPF) resulta aplicable, en las mismas condiciones que a los residentes, a los no residentes. En este sentido cabe recordar que el artículo 14 de la NFIRPF establece que: "1. Estarán exentas las siguientes rentas: a) Las rentas exentas a que se refiere el artículo 7 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, percibidas por personas físicas. (...)".

Con lo que únicamente cabría aplicar la exención, si la beneficiaria o destinataria última de los trabajos que preste en Estados Unidos es una empresa o entidad no residente en España, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero (es decir, si no prestará servicios desde Estados Unidos para empresas o entidades radicadas en España –cuyo beneficiario último sean dichas empresas o entidades–).

No obstante lo anterior, en este punto procede también tener en cuenta lo previsto en el artículo 4 de la NFIRNR, según el que: "Lo establecido en la presente Norma Foral se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios intencionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno español".

En la medida en que resulte aplicable el Convenio con EE. UU., las prácticas encuadradas dentro del artículo 16 del Convenio, trabajos dependientes, no quedarían sujetas por el IRNR en Bizkaia, pues se trataría de trabajos desarrollados fuera de Bizkaia por un no residente.

Con respecto a las cantidades abonadas por los contribuyentes en concepto de alquiler, cabe señalar que la posibilidad de practicar la deducción por alquiler en vivienda habitual únicamente está prevista para los contribuyentes residentes en territorio español, sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. citada deducción por las cantidades que abonen en concepto de alquiler (sin perjuicio del régimen opcional regulado en el artículo 40 de la NFIRNR, para determinados contribuyentes residentes en Estados miembros de la Unión Europea).

En este caso concreto debe señalarse que, si bien las normas de los tres territorios históricos se afirman su competencia sobre las rentas satisfechas por la administración pública del correspondiente territorio histórico, tal y como lo hace el artículo 13.2.d) de la NFIRNR, ninguna señala nada al respecto de las rentas satisfechas por las instituciones comunes, en definitiva, por la administración pública vasca.

Con lo que, a falta de mayor concreción por parte de las normas del Concierto y del Intraconcierto, en ese supuesto deberá atenderse a la sede del organismo pagador de la renta, o en su defecto de la persona jurídica (incardinada en la administración pública vasca) que satisface la renta, si fuera el caso que no lo hace directamente un órgano de la administración.

En el caso planteado ello implica atender al lugar desde el que se gestionan las correspondien-

tes becas, en principio atendiendo a la sede de la entidad u órgano convocante. Con lo que en definitiva se trata de aplicar el principio que subyace al hecho de que cada una de las normas del Impuesto (de cada territorio foral) reserve para sí lo satisfecho por su administración correspondiente (de modo que se aplica un principio territorial en función del pagador), y al hecho de que las instituciones comunes no resultan competentes para recaudar el correspondiente Impuesto, conforme al artículo 1 Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (el Concierto Económico), aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

Atendiendo a lo anterior, esta Dirección General considera que resultará competente la Diputación Foral correspondiente, por razón del territorio, atendiendo a donde se encuentre la sede de la entidad convocante y gestora de las becas. Con lo que, en principio, esta Hacienda Foral de Bizkaia, no resultaría competente, dado que las becas en el año 2016 eran convocadas por el Departamento de Desarrollo Económico e Infraestructuras del Gobierno Vasco, sito en Vitoria-Gasteiz (Álava).

La presente contestación únicamente se refiere a la fuente de renta señalada por el consultante, la beca, pero cualquier otro rendimiento obtenido en Bizkaia tributará conforme a la NFIRNR, sin perjuicio de la aplicación, en su caso, del correspondiente convenio si el contribuyente hubiese pasado a ostentar la residencia fiscal en otro país.

Gestión.

En cuanto a los ejercicios en los que el consultante haya presentado declaración correspondiente al IRPF, con rentas que deberían haber estado sujetas al IRNR, podrá instar la rectificación de la autoliquidación correspondiente a dicho ejercicio según lo dispuesto en el artículo 118.2 de la NFGT, sin perjuicio de las obligaciones que le incumban en el IRNR, conforme a todo lo anterior.

CONSULTA 2020.9.4.1. – IRPF, IVA. Administración competente para la exacción del IRPF y el IVA en el caso de una persona física que durante un mismo ejercicio ha facturado con domicilio fiscal en ambos territorios, en territorio común unos meses y en foral otros.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante es una persona física que manifiesta que hasta finales de febrero de 2020 ha estado facturando con domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de Cataluña y que a primeros de marzo lo ha trasladado a territorio guipuzcoano.

CUESTIÓN PLANTEADA

El consultante quiere saber dónde tiene que presentar los modelos correspondientes para declarar el IVA, retenciones de IRPF y declaraciones intracomunitarias, si a la Hacienda estatal, a la guipuzcoana o a ambas.

CONTESTACIÓN

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pagos a cuenta.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto), regula en los artículos 7 a 12 los puntos de conexión que determinan la competencia de exacción de los pagos a cuenta en el IRPF.

El consultante no especifica en su escrito de consulta qué categoría de retenciones e ingresos a cuenta en el IRPF está obligado a practicar.

Los preceptos del Concierto que establecen los puntos de conexión para la exacción de retenciones e ingresos a cuenta en el IRPF son los siguientes:

"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.

(..)"

'Artículo 8. Pagos a cuenta por rendimientos de actividades económicas.

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos derivados de actividades económicas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el obligado a retener o a ingresar a cuenta tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco. En cualquier caso, se exigirán por la Administración del Estado o por las respectivas Diputaciones Forales cuando correspondan a rendimientos por ellas satisfechos.

En la exacción de estas retenciones e ingresos a cuenta, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

Dos. Los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco."

"Artículo 11. Otros pagos a cuenta.

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando el obligado a retener o a ingresar a cuenta tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

(..)".

En consecuencia, si el consultante está obligado a retener o ingresar a cuenta por rendimientos del trabajo, la Administración competente para la exacción de los mismos será la correspondiente al lugar en el que se entiendan realizados los trabajos, teniendo en cuenta que en caso de que los trabajos se desarrollen en territorio común y vasco, o no se pueda determinar el lugar donde se realicen, el punto de conexión se localizará en el lugar en el que se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora. Este mismo criterio será de aplicación en el supuesto de que los trabajadores estén acogidos a la modalidad de teletrabajo.

De conformidad con lo anterior, en el caso de que los trabajos se realicen en territorio común, o bien cuando el punto de conexión sea el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora y éste se sitúe en territorio común, la Administración competente para la exacción de las retenciones o ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo será la estatal y la obligación de retener o ingresar a cuenta se regirá por lo dispuesto en los artículos 99 y 101 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 (LIRPF) y en el capítulo I del título VII y la sección 1ª del capítulo II del título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF).

En el caso de que los trabajos se realicen en el País Vasco, o bien cuando el punto de conexión sea el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora y éste se sitúe en el País Vasco, la Administración competente para la exacción de las retenciones o ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo será la Diputación Foral competente por razón del territorio, en este caso Gipuzkoa, y la obligación de retener o ingresar a cuenta se regirá por lo dispuesto en los artículos 105 a 108 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa (NFIRPF) y en el capítulo I del título VII y la sección 1ª del capítulo II del título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre.

Por otra parte, si el consultante está obligado a retener o ingresar a cuenta por rendimientos derivados de actividades económicas, la Administración competente para la exacción de los mismos será la correspondiente a su residencia habitual.

Asimismo, si el consultante está obligado a retener o ingresar a cuenta por rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles, la Administración competente para la exacción de los mismos será la que corresponda con su residencia habitual.

En relación con las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a estas dos últimas categorías de rendimientos será necesario, en consecuencia, determinar el lugar donde radica la residencia habitual del obligado a retener o ingresar. A estos efectos, 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 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 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 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, el consultante deberá ser considerado 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 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 acudir al de ubicación del principal centro de intereses.

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 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 anteriores criterios el consultante tuviese la condición de residente habitual en territorio foral de Gipuzkoa deberá ingresar ante la Hacienda de este territorio las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a rendimientos de actividades económicas y a rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles de conformidad con lo establecido en los artículos 105 a 108 de la NFIRPF y en el capítulo I del título VII y los artículos 108 y 113 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre.

Si, por el contrario, tuviese la condición de residente habitual en territorio común estaría obli-

gado a ingresarlos en la Agencia Estatal de Administración Tributaria de conformidad con lo establecido en los artículos 99 y 101 de la LIRPF y en el capítulo I del Título VII y los artículos 95 y 100 del RIRPF.

2. Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Concierto establece en su artículo 26 lo siguiente:

"El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado".

Por su parte, el artículo 27. Uno del Concierto señala, con relación a la exacción del IVA, lo siguiente:

"Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 10 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración

del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco. "

Para determinar el lugar en que se entienden realizadas las operaciones se deben aplicar los puntos de conexión establecidos en el artículo 28 del Concierto.

Por tanto, los contribuyentes cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no exceda de 10 millones de euros deben tributar, en todo caso y cualquiera que sea el lugar donde se efectúen sus operaciones, ante la Administración donde se sitúe su domicilio fiscal.

Asimismo, aquellos contribuyentes cuyo volumen total de operaciones en el año anterior sea igual o superior a 10 millones de euros y operen exclusivamente en un territorio, común o foral, deberán tributar también íntegramente ante la Administración donde se esté situado su domicilio fiscal.

En cambio, aquellos contribuyentes cuyo volumen total de operaciones en el año anterior sea igual o superior a 10 millones de euros y operen en territorio común y territorio foral tributarán a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo 28 del Concierto.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27. Dos del Concierto *"Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad"*.

Por lo que se refiere a la presentación de la declaración de operaciones intracomunitarias, el artículo 46. Dos del Concierto establece lo siguiente:

"Dos. Las declaraciones que tengan por objeto dar cumplimiento a las distintas obligaciones

de suministro general de información tributaria legalmente exigidas deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración del Estado o ante la Diputación Foral competente por razón del territorio, con arreglo a los siguientes criterios:

a) Tratándose de obligados tributarios que desarrollen actividades económicas, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas actividades empresariales o profesionales.

b) Tratándose de obligados tributarios que no desarrollen actividades económicas, según que estén domiciliados fiscalmente en territorio común o foral.

(...)"

De los datos aportados en el escrito de consulta se podría deducir que el consultante desarrolla una actividad económica. En el caso de que fuese así, la declaración de operaciones intracomunitarias deberá presentarla ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dicha actividad.

Para poder determinar a qué Administración corresponde la competencia de inspección en el IVA hay que acudir al artículo 29. Seis del Concierto, que establece lo siguiente:

"Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.

b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.

En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio vasco el 75 por ciento o más de sus operaciones o el cien por cien en el caso de entidades acogidas al régimen especial de grupos de entidades, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, la comprobación e investigación será realizada por la Diputación Foral competente por razón del territorio, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado.

Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirán efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por ciento o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquellas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Tercera. Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el

ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Cuarta. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.

Quinta. Las Administraciones Tributarias que no ostenten la competencia inspectora podrán verificar, con independencia de dónde se entendieran realizadas, todas aquellas operaciones que pudieran afectar al cálculo del volumen de operaciones atribuido por aquellas, a los solos efectos de comunicar lo actuado a la Administración tributaria con competencia inspectora, sin que ello produzca efectos económicos para el contribuyente. "

Por lo tanto, si el consultante desarrolla una actividad económica aplicará las siguientes reglas para determinar la Administración a la que debe presentar la declaración de operaciones intracomunitarias, que son las que el Concierto establece para determinar la competencia inspectora en el IVA:

a) Si tributa en un único territorio estará sujeto a la competencia del órgano inspector de ese territorio y deberá presentar en dicho territorio la declaración de operaciones intracomunitarias.

b) Si tributa en proporción al volumen de operaciones realizadas en ambos territorios, la competencia inspectora, y la administración ante la que se presenta la declaración de operaciones intracomunitarias, de determinará de acuerdo con las siguientes reglas:

1. Si el consultante tiene su domicilio fiscal en territorio común estará bajo la competencia ins-

pectora de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, excepto si ha realizado en el ejercicio anterior en territorio vasco el 75% o más de sus operaciones, en cuyo caso la inspección corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio.

2. Si el consultante tiene su domicilio fiscal en territorio vasco estará bajo la competencia inspectora de la Diputación Foral en la que radique su domicilio fiscal, excepto si ha realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75% o más de sus operaciones, en cuyo caso la competencia inspectora correspondería a la Administración del Estado.

CONSULTA 2021.1.3. – IEE. Administración competente para la exacción del IEE en el caso de una empresa ubicada en territorio común y dedicada a la comercialización de energía a clientes ubicados tanto en territorio común como en territorio foral.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad BG, S.L. se dedica a la comercialización de energía y tiene su domicilio fiscal en Cantabria.

La comercialización de energía se destina tanto a clientes ubicados en territorio común como en territorio foral.

En concreto, entre las operaciones que realiza la entidad distingue las siguientes:

1. Comercialización de energía a clientes con domicilio fiscal en territorio común estando el inmueble al que se destina dicha energía también situado en territorio común.
2. Comercialización de energía a clientes con domicilio fiscal en territorio foral estando el inmueble al que se destina dicha energía también situado en territorio foral.
3. Comercialización de energía a clientes con domicilio fiscal en territorio común estando el inmueble al que se destina dicha energía situado en territorio foral (ejemplos, segundas residencias en País Vasco).
4. Comercialización de energía a clientes con domicilio fiscal en territorio foral estando el inmueble al que se destina dicha energía situado en territorio común (ejemplos, segundas residencias en territorio común).

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante plantea las siguientes cuestiones:

1. Dónde se debe declarar e ingresar los impuestos especiales en cada caso.

2. Si en los casos 3 y 4 debe atenderse al domicilio fiscal del cliente o al lugar de ubicación del inmueble.

3. Si existe alguna regla de exacción del impuesto especial que sea de aplicación en todos los casos y, de ser así, cómo debería aplicarla.

CONTESTACIÓN

La entidad BG, S.L. manifiesta en su escrito de consulta que se dedica a la actividad de comercialización de energía por cuanto las operaciones que realiza en desarrollo de esta actividad quedarán sujetas al Impuesto Especial sobre la Electricidad.

Para determinar ante qué Administración debe el consultante, como contribuyente del impuesto, cumplir sus obligaciones de declaración e ingreso debemos acudir al apartado Cinco del artículo 33 del Concuerdo, que establece el punto de conexión que permite asignar la competencia de exacción para este impuesto especial.

El mencionado apartado Cinco del artículo 33 dispone lo siguiente:

"Cinco. La exacción del Impuesto Especial sobre la Electricidad corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos:

En el caso de suministro de energía eléctrica, cuando esté ubicado en el País Vasco el punto de suministro de la persona o entidad que adquiera la electricidad para su propio consumo.

En el caso del consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos, cuando se produzca en el País Vasco dicho consumo."

En consecuencia, será competente para la exacción del Impuesto especial sobre la Electricidad la administración, estatal o foral, que corresponda al lugar donde se ubique el punto de suministro de la persona o entidad que adquiera la electricidad para su consumo.

CONSULTA 2021.4.3.2. – IRPF, IVA. Determinación del domicilio fiscal y la Administración competente para la exacción del IRPF y el IVA en el caso de una persona física que durante un mismo ejercicio ha residido en ambos territorios, en territorio común unos meses y en foral otros.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante expone en su escrito de consulta los siguientes hechos y manifestaciones:

- Es jugador de pádel y compite a nivel internacional en el circuito profesional (World Padel Tour). A nivel tributario desarrolla una actividad económica sujeta al IRPF, para lo cual está dado de alta en el epígrafe 049 de la sección 2ª del Impuesto sobre Actividades Económicas.
- El 11 de febrero de 2015 se trasladó, junto con su esposa, a residir a Cataluña, comunicando su nuevo domicilio fiscal a través del modelo 036 (antes habían residido en diferentes localidades de la Comunidad de Madrid).
- El 29 de marzo de 2016 adquirieron un inmueble en el municipio de P (Barcelona) y el 5 de julio de 2016 se comunicó el nuevo domicilio fiscal mediante el modelo 036.
- El 15 de enero de 2019 firmaron un contrato de arrendamiento de un inmueble localizado en el municipio de Z (Bizkaia), cuya entrada en vigor tuvo lugar el 29 de enero de 2019, con una duración de un año y seis meses, finalizando el 31 de julio de 2020.
- A finales de febrero de 2019 se trasladaron a residir al citado inmueble, el cual pasó a ser su residencia habitual. En fecha 29 de enero de 2019 los miembros de la unidad familiar (el consultante, su esposa y su hijo) se inscribieron en el padrón municipal del municipio en el que se localiza la nueva residencia habitual. Al hijo del matrimonio se le matriculó en un centro formativo de educación preescolar, en la localidad de A, al cual acude regularmente a partir de principios de marzo.
- El 11 de marzo de 2019 firmaron un contrato de arras penitenciales del inmueble que había venido siendo su residencia habitual del municipio de P. En el citado contrato se dejó constancia de que la entrega de la posesión tendría lugar en el momento del otorgamiento de la escritura de venta, lo cual aconteció el 25 de julio de 2019.
- El consultante se desplaza de dos a tres días por semana a entrenar a Barcelona con la pareja con la que compite. Los entrenamientos los combina con otros que desarrolla en Bilbao. Estos desplazamientos a Cataluña se mantienen hasta finales de mayo de 2019, fecha en la que se produce la ruptura deportiva con el jugador con el que competía y, a partir de ese momento, los entrenamientos pasan a celebrarse exclusivamente en Bilbao y, ocasionalmente, en Madrid. Simultáneamente, al haberse iniciado la temporada, el consultante realiza desplazamientos a las diferentes poblaciones en las que se disputan los torneos, lo cual exige estar en cada ciudad un periodo de miércoles a domingo, aproximadamente.
- Con posterioridad a la venta de la vivienda en P, con fecha 26 de julio de 2019, el consultante puso en conocimiento de la AEAT el cambio de domicilio fiscal al localizado en Z. Hasta esta fecha las declaraciones trimestrales de IVA de los dos primeros trimestres de 2019, así como los modelos 111, estos con cuota cero, se presentaron ante la Hacienda estatal. Por su parte, las declaraciones de los trimestres siguientes, tercero y cuarto de 2019, se presentaron ante la Diputación Foral de Bizkaia.
- El consultante no se encuentra obligado a presentar el modelo 130 conforme a lo establecido en el art. 109.2 del Real Decreto 436/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).
- El consultante entiende que, conforme a lo establecido en el artículo 72 de la Ley 35/2006, del IRPF y el artículo 43 del Concierto, en el período impositivo correspondiente al año 2019 tiene la

condición de residente fiscal en el País Vasco estando obligado, por lo tanto, a presentar la declaración de IRPF de dicho año ante la Diputación Foral correspondiente.

- Dejando constancia de que su volumen de operaciones en el ejercicio 2018 fue inferior a 10 millones de euros, por lo que se refiere a las declaraciones de IVA del primer y segundo trimestre de 2019, y en el supuesto de que efectivamente sea considerado residente fiscal en el País Vasco, el consultante entiende que procedería hacer una modificación en el siguiente sentido:

- En cuanto a la declaración del primer trimestre, el IVA devengado, tanto repercutido como soportado, correspondiente al periodo transcurrido desde 1 de enero hasta la fecha efectiva de nueva residencia fiscal en el País Vasco corresponde a la Hacienda estatal, mientras que el IVA devengado posteriormente, dentro del primer trimestre, correspondería liquidarlo ante la Diputación Foral.
- Por su parte, el resultado de IVA correspondiente al segundo trimestre correspondería en su integridad a dicha Diputación

CUESTIÓN PLANTEADA

El consultante plantea las siguientes cuestiones:

- Si es correcto considerar que su residencia fiscal y la de su unidad familiar en el año 2019 está en el País Vasco.
- En el supuesto de que la interpretación de la Administración sea coincidente con la del consultante, solicita que se indique cómo ha de procederse con las declaraciones de IVA de los dos primeros trimestres de 2019 y, en particular, si sería posible tramitar una compensación económica entre la Hacienda estatal y la foral.
- En el supuesto de que el consultante, en base a su interpretación, haya ingresado la cuota final de IRPF del año 2019 en la Hacienda Foral, se solicita se indique el mecanismo que solucionaría el

escenario planteado de ingreso improcedente y, simultáneamente, omisión de ingreso.

CONTESTACIÓN

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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, el consultante deberá cumplir 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 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 imposi-

tivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de techa 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 techa del devengo de aquéllos. Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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.

(...)"

Por lo tanto, el consultante deberá ser considerado 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 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 acudir al de ubicación del principal centro de intereses.

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 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.

En consecuencia, si se considerase que durante el año 2019 el consultante había permanecido más tiempo en territorio foral que en territorio común, se le atribuiría la condición de residente habitual en Bizkaia. En ese caso, la exacción del IRPF del ejercicio 2019 correspondería a la Diputación Foral de Bizkaia, debiendo el consultante cumplimentar las obligaciones derivadas de este impuesto ante esta Diputación Foral aplicando, para ello, la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Concierto establece en su artículo 26 lo siguiente:

"El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las institu-

ciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado".

Por su parte, el artículo 27.Uno del Concierto señala, en relación a la exacción del IVA, lo siguiente:

"Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 10 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco."

Para determinar el lugar en que se entienden realizadas las operaciones se deben aplicar los puntos de conexión establecidos en el artículo 28 del Concierto.

De acuerdo con lo establecido en el precepto citado, los contribuyentes cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no exceda de 10 millones de euros, situación en la que se encuentra el consultante según sus propias manifestaciones, deben tributar, en todo caso y

cualquiera que sea el lugar donde se efectúen sus operaciones, ante la Administración donde se sitúe su domicilio fiscal.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.Dos del Concierto:

"Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad".

Por otro lado, los apartados Cuatro y Siete del artículo 43 del Concierto señalan lo siguiente, en relación al domicilio fiscal de las personas físicas y a los cambios de residencia:

"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.

(...)"

"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."

La determinación de la Administración competente para la exacción del IVA en el supuesto planteado debe realizarse mediante la aplicación de las reglas contenidas en los citados artículos 27.Uno y 43.Cuatro y Siete del Concierto, de acuerdo con las cuales:

Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 10 millones de euros tributarán, en todo caso y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

A efectos del Concierto, se entenderán domiciliadas fiscalmente en el País Vasco las personas físicas que tengan su residencia habitual en dicho territorio.

Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de un territorio al otro cumplimentarán, a

partir de ese momento, sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia cuando ésta actúe como punto de conexión.

Por lo tanto, si de acuerdo con lo señalado anteriormente, el consultante considera que ha tenido su residencia habitual en el Territorio Histórico de Bizkaia, y puede acreditar la misma, desde final del mes de febrero de 2019 sería a partir de ese momento cuando su domicilio fiscal, a efectos del Concierto, pasaría a considerarse situado en el País Vasco debiendo, en consecuencia, proceder a cumplimentar sus obligaciones tributarias desde esa fecha de acuerdo con su nuevo domicilio.

En el caso del IVA, al tratarse de un impuesto de devengo instantáneo, el consultante debe incluir en las declaraciones-liquidaciones periódicas que presente en cada Administración competente los IVA devengados hasta el momento en que se produce el cambio de domicilio fiscal, deduciendo los IVA soportados deducibles hasta dicho momento, siendo la diferencia "neta" resultante lo que determina el importe de "exacción" que corresponde a cada Administración.

Dado que el consultante manifiesta haber presentado las autoliquidaciones de IVA correspondientes al primer y segundo trimestre de 2019 ante la Hacienda estatal, en caso de que pueda acreditar su residencia habitual en el Territorio Histórico de Bizkaia desde final del mes de febrero de 2019, deberá presentar una solicitud de rectificación de dichas autoliquidaciones en las que pida la devolución por parte de la AEAT del IVA indebidamente ingresado.

En particular, con respecto a la autoliquidación del primer trimestre de 2019, el IVA devengado y el IVA soportado deducible correspondiente al periodo transcurrido desde 1 de enero hasta la fecha efectiva de la nueva residencia fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia corresponde a la Hacienda estatal, mientras que el IVA devengado y el soportado deducible con posterioridad, dentro del primer trimestre, corresponderá liquidarlo ante la Diputación Foral de Bizkaia.

Respecto a la autoliquidación de IVA correspondiente al segundo trimestre de 2019, deberá presentarse ante la Diputación Foral de Bizkaia.

RECAUDACIÓN DE LA CAE POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN 2020

I. DATOS GLOBALES DE LA RECAUDACIÓN 2020

Al cierre del ejercicio de 2020, la recaudación consolidada por tributos concertados de las diputaciones forales ascendió a 13.949.250 miles de euros, lo que supuso una disminución interanual del 9,8% y una ejecución sobre la previsión realizada en octubre de 2019 del 104,0% (88,5% sobre presupuesto).

Respecto a la previsión de octubre, tanto la imposición directa como la indirecta mostraron una progresión mejor que la esperada, 104,4% y 103,5%, respectivamente.

Esta importante caída de la recaudación se produjo 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, generaron a lo largo de 2020 importantes distorsiones en el normal desarrollo de la actividad económica. Los territorios históricos, en respuesta a esta situación, fueron aprobando una serie de modificaciones normativas que tuvieron 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 retos del futuro. Estos cambios normativos también propiciaron, 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 los cuadros anteriores, se puede comprobar que ninguno de ellos pudo 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 fue el impuesto que más vio deteriorada su recaudación en términos absolutos (-864.823 miles de euros) respecto a 2019. En términos relativos, fue el tercero que peor tasa reflejó (-14,3%). Sin embargo, su progresión respecto a la previsión fue bastante positiva (+4,3%).

Más acusada fue la caída interanual mostrada por el conjunto de impuestos especiales de fabricación e impuesto especial de electricidad (-17,1%). Respecto a la previsión de cierre del Consejo Vasco de Finanzas Públicas

CUMPLIMIENTO PRESUPUESTARIO 2020

(miles de euros)

	Presupuesto	Previsión cierre	Recaud.	% s/ Presup.	% s/ Prev. CVFP oct.
Rec. total por trib. concertados	15.767.782	13.411.590	13.949.250	88,5	104,0

VARIACIÓN RECAUDACIÓN 2020/2019

(miles de euros)

	2020	2019	Diferencia	% Δ
IRPF	5.650.225	5.713.671	(63.446)	(1,1)
I s/ Sociedades	1.042.548	1.303.792	(261.244)	(20,0)
IVA	5.163.765	6.028.588	(864.823)	(14,3)
IIEE e IE de Electricidad	1.327.015	1.600.391	(273.376)	(17,1)
Otros Impuestos	765.698	823.144	(57.446)	(7,0)
Recaudación Total	13.949.250	15.469.587	(1.520.336)	(9,8)
Imposición directa	7.100.312	7.407.142	(306.830)	(4,1)
Imposición indirecta	6.772.485	7.952.770	(1.180.285)	(14,8)
Tasas y o. ingr. tributarios	76.453	109.675	(33.223)	(30,3)

(CVFP), la recaudación obtenida a nivel agregado (gestión propia más ajustes con el Estado) fue ligeramente superior (+2,1 millones de euros).

Dentro de la imposición directa, el impuesto sobre sociedades fue el impuesto que mayor retroceso sufrió (-20,0%). En lo relativo al cumplimiento de la previsión de octubre, su evolución fue muy favorable, superándola ampliamente (129,4%). Uno de los factores que ha podido tener incidencia en este resultado ha sido la materialización en diciembre de un volumen de devoluciones manifiestamente inferior al del mismo mes del año anterior (-33,3%; 76,8 millones de euros menos).

La recaudación por IRPF, por su parte, también vio reducida en 2020 la cuantía ingresada, pero de manera mucho menos destacada (-1,1%). La recaudación por el concepto más relevante del impuesto –las retenciones por rendimientos de trabajo- prácticamente se estabilizó (+0,1%) respecto a 2019. Cabe añadir que los ingresos por IRPF cumplieron de forma más que suficiente la previsión del CVFP de octubre (100,7%).

En el análisis territorial, se observa que todos los territorios cerraron el año con tasas de recaudación negativas, si bien todos ellos superaron con holgura las previsiones de octubre de 2019.

Comparación recaudación tributos concertados por TTH: 2020			
DISTRIB. TERRITORIAL	Araba	Bizkaia	Gipuzkoa
Peso relativo	15,7%	51,1%	33,2%
Variación interanual	(10,5%)	(10,9%)	(7,7%)
Ejec. presupuestaria	88,1%	87,5%	90,2%
Ejec. s/ prev. oct.	103,7%	103,1%	105,5%

II. IRPF

Por IRPF se recaudó un 1,1% menos que en 2019, y en la mayoría de los conceptos tributarios que componen el impuesto, las tasas fueron negativas.

Recaudación de la CAE por IRPF Período 2009 - 2020		
Año	Recaudac. (miles de €)	% Δ
2009	3.917.693	(12,1%)
2010	4.065.868	3,8%
2011	4.321.226	6,3%
2012	4.329.195	0,2%
2013	4.264.991	(1,5%)
2014	4.390.205	2,9%
2015	4.647.680	5,9%
2016	4.839.847	4,1%
2017	5.132.194	6,0%
2018	5.407.614	5,4%
2019	5.713.671	5,7%
2020	5.650.225	(1,1%)

La recaudación por IRPF representó más de tres cuartas partes de la recaudación por impuestos directos (79,6%) y más de la tercera parte de la recaudación total de 2020 (40,5%).

Los ingresos por retenciones de rendimientos del trabajo registraron a final de año un mínimo incremento interanual del 0,1% que se explica por la positiva evolución de la masa salarial del sector público y de la masa de pensiones. La primera se vio 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 benefició de una revalorización del 0,9% y de la incorporación en 2020 de perceptores con pensiones más elevadas.

El efecto de estos factores se vio, no obstante, casi totalmente contrarrestado, por la destrucción de empleo –especialmente en el segundo trimestre del año, tras la irrupción de la pandemia- y por la proliferación de ERTes –cuyas prestaciones están sujetas a tipos de retención nulos o muy reducidos-.

La evolución de la recaudación por retenciones de capital mobiliario fue negativa (-4,2%) al suspenderse en muchas sociedades, especialmente del sector financiero, el reparto de dividendos en efectivo.

EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN POR EL IRPF. CAE Período 2009 - 2020



La recaudación de retenciones por rendimientos de capital inmobiliario se redujo un 8,2%. La escasa actividad en el mercado del alquiler del sector inmobiliario por la incidencia de la pandemia repercutió en los ingresos por este concepto tributario.

Los ingresos por retenciones sobre ganancias patrimoniales se incrementaron un 25,1%, 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 redujo hasta diciembre un 87,0% como consecuencia de la confluencia de varios factores. El principal es que la comparación interanual se realizó con un periodo en que se computó un premio muy relevante. Como circunstancias añadidas estuvieron, 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 exento¹ de gravamen a partir del 1 de enero de 2020.

¹ La regulación de este impuesto respecto al gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas se ha visto modificada en los tres territo-

(miles de euros)

Evolución de la cuota diferencial neta IRPF			
	2019	2020	% Δ
Rec. líquida	(94.885)	(46.673)	50,8%
Rec. íntegra y res.	786.270	816.581	3,9%
Devoluciones	(881.155)	(863.254)	2,0%

El cuadro adjunto resume la evolución de las devoluciones practicadas a lo largo del ejercicio:

(miles de euros)

Devoluciones por IRPF 2020	
Renta - 19	
Enero/marzo	8.905
Renta - 20	
Abril	150.034
Mayo	393.662
Junio	127.626
Julio/diciembre	183.027
Total devoluciones	863.254

rios históricos, de tal manera, que a partir de 2020 se ha elevado la cuantía exenta hasta 40.000 euros. Durante 2019, la cuantía exenta alcanzaba los 20.000 euros.

III. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las diputaciones forales recaudaron por el impuesto sobre sociedades a 31 de diciembre de 2020 un total de 1.042.548 miles de euros, lo que supuso 261.244 miles de euros menos que en el año anterior, esto es, una tasa interanual del -20,0%.

Recaudación de la CAE por IS Período 2009 - 2020		
Año	Recaudac. (miles de €)	%Δ
2009	1.231.686	(27,2%)
2010	987.056	(19,9%)
2011	1.160.259	17,5%
2012	1.131.784	(2,5%)
2013	1.216.937	7,5%
2014	1.159.223	(4,7%)
2015	1.039.051	(10,4%)
2016	1.002.703	(3,5%)
2017	1.111.661	10,9%
2018	1.476.010	32,8%
2019	1.303.792	(11,7%)
2020	1.042.548	(20,0%)

Dado que la evolución de los ingresos tributarios derivados de las retenciones por rendimientos de capital y ganancias patrimoniales ya ha sido analizada en el apartado del IRPF, el subsiguiente análisis se centrará en el comportamiento de la cuota diferencial neta del impuesto sobre sociedades, que es, por otro lado, el componente de mayor peso recaudatorio.

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 devoluciones 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 aproxima-

damente 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, lo que derivó en una recaudación inusualmente reducida en el tercer trimestre de 2020 (-41,2%). De esta manera, la recaudación acumulada a septiembre se situó en una tasa interanual negativa muy elevada (-40,4%).

Finalmente, en el último trimestre del año, se hicieron efectivos los pagos fraccionados de las sociedades sujetas a normativa común (segundo y tercero) y de las sociedades sujetas a ré-

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 período 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.

EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN POR EL IS. CAE Período 2009 - 2020



gimen foral (pago único). En ambos casos, las cuantías ingresadas fueron inferiores: -28,1% y -18,4%, respectivamente. En lo relativo al pago fraccionado foral, su importe se redujo, a causa, al menos, en parte, de una modificación normativa adoptada por los territorios históricos, en base a la cual, se exoneró a determinados contribuyentes de este pago cuando el volumen de operaciones correspondiente al primer semestre del año 2020 hubiese sido, como mínimo, un 25% inferior al volumen de operaciones del primer semestre del año 2019.

materializado en diciembre (-33,3%, en términos interanuales; 76,8 millones de euros menos). Una vez registradas estas operaciones, la recaudación por cuota diferencial neta disminuyó finalmente un 24,9% en 2020.

IV. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La recaudación total por IVA se situó en 5.163.765 m€, lo que supuso una disminución del 14,3% respecto al ejercicio 2019. Las medidas sanitarias adoptadas para hacer frente a la pandemia covid-19 tuvieron una repercusión muy importante en la evolución de este impuesto en la medida en que se vieron limitadas las posibilidades de consumo de bienes y servicios por parte de la población.

La recaudación por IVA de gestión propia mostró en el cierre del año una caída del 14,4%. Este descenso se explica fundamentalmente por la evolución de los ingresos, los cuales se redujeron un 10,8% como consecuencia del profundo deterioro en el consumo de los hogares, la concesión de aplazamientos/fraccionamientos excepcionales y el aumento de los de carácter ordinario. En lo que se refiere a las devoluciones, su volumen también disminuyó (-3,6%) y ello, pese al elevado incremento registrado en el Territorio

(miles de euros)

Evolución de la cuota diferencial neta IS			
	2019	2020	%Δ
Rec. líquida	1.039.501	781.008	(24,9%)
Rec. íntegra y res.	1.357.446	1.087.933	(19,9%)
Devoluciones	(317.945)	(306.925)	3,5%

Asimismo, en este periodo, se produjo el cómputo de algunos ingresos correspondientes a la campaña de sociedades que por la extensión de plazos de declaración habían quedado diferidos. En lo que respecta a las devoluciones derivadas de la campaña se produjo una importante reducción en el volumen de devoluciones

Histórico de Araba (+28,2%) como consecuencia de algunas devoluciones extraordinarias a una gran empresa del territorio. Si no se tienen en cuenta éstas, la disminución interanual en el importe de las devoluciones hubiese sido sustancialmente mayor (-10,5%) en un contexto marcado por la fuerte caída de las exportaciones (-18,5% hasta noviembre).

A partir de marzo, a raíz del estallido de la pandemia, la recaudación por este impuesto empezó a mostrar tasas negativas de dos dígitos, alcanzando su cota mínima en mayo (-35,6%), coincidiendo con uno de los momentos álgidos de la primera ola de la pandemia. De ahí en adelante, el ritmo de caída fue progresivamente moderándose hasta situarse en noviembre en una tasa del -14,2%, para acabar cerrando el año con una variación del -14,4%.

ingresado por las diputaciones forales disminuyó respecto a 2019 un 14,2%, con una caída similar en los dos apartados que componen el ajuste: importaciones (-14,2%) y operaciones interiores (-14,3%).

La liquidación del Ajuste IVA de 2019 fue negativa a diferencia del año anterior (-22,2 millones de euros frente a +12 millones de euros). Esto se produjo como consecuencia de unos niveles de formalización tanto en operaciones interiores como en importaciones superiores a los del año anterior.

La cuantía de los ingresos por ajuste IVA del ejercicio corriente, por su parte, se redujeron un 12,5%, con una distribución por conceptos muy cercana (-12,7% y -12,1% para importaciones y operaciones interiores, respectivamente). Estos porcentajes de caída están alineados con la evolución que se ha producido en la recaudación del Estado que disminuyó hasta noviembre en 12,1% (-12,8% y -11,9% para importaciones y operaciones interiores, respectivamente).

(miles de euros)

Evolución de la recaudación de gestión propia IVA			
	2019	2020	%Δ
Rec. líquida	4.129.679	3.534.767	(14,4%)
Rec. íntegra y res. Devoluciones	6.152.354 (2.022.675)	5.476.880 (1.942.113)	(11,0%) 4,0%

En cuanto al Ajuste IVA con el Estado, el importe

V. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN e IE

EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN POR EL IVA. CAE
Período 2009 - 2020



DE ELECTRICIDAD

La recaudación global por impuestos especiales de fabricación de gestión propia y por el impuesto especial sobre la electricidad registró en 2020 una reducción media del 11,5%, como resultado de una disminución interanual en todos los impuestos.

Las amplias y estrictas restricciones a la movilidad establecidas en el estado de alarma en el mes de marzo ocasionaron una fuerte disminución en el consumo de combustibles en dicho mes lo que derivó en una caída recaudatoria muy relevante en el primer trimestre del año (-30,4%).

Posteriormente, las reducciones de consumo persistieron, 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 diciembre, los ingresos por el impuesto especial sobre hidrocarburos disminuyeron un 12,6%.

Durante el primer semestre del año, la **recaudación por el impuesto sobre labores del tabaco** mostró 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 diluyó, la recaudación empezó a disminuir, mostrando un deterioro cada vez más acentuado a medida que transcurrían los meses hasta situarse en el valor más negativo en el cierre del año (-6,0%).

En cuanto a la **recaudación del impuesto que grava el consumo de alcohol**, que tiene escaso peso recaudatorio, su variación interanual fue muy negativa hasta diciembre (-42,8%), 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, -por los mismos motivos- ha seguido la recaudación del impuesto que grava el consumo de cerveza, que en 2020 cayó un 22,9%.

El **impuesto que grava el consumo de electricidad**, por su parte, reflejó en 2020 una disminución recaudatoria del 12,2% 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 tuvieron que paralizar en algunos casos su actividad.

Respecto a los ajustes de impuestos especiales, el total trasferido por las diputaciones forales al Estado durante 2020 fue netamente superior (+55,3 millones de euros) a lo abonado en 2019 debido fundamentalmente al desfavorable resultado de la liquidación del impuesto especial sobre hidrocarburos de 2019 (-273,5 millones de euros frente a -203,6 millones de euros en la liquidación de 2018).

Así, la **recaudación total (gestión propia más ajustes) por impuestos especiales de fabricación** se redujo un 17,3%. Por impuestos, la recaudación total por el impuesto especial sobre hidrocarburos disminuyó un 20,8%, mientras que la recaudación por el impuesto especial sobre el tabaco se redujo un 8,1% y la del impuesto especial sobre alcohol, bebidas derivadas y productos intermedios un

Evolución tasas interanuales (%) Período 2013 - 2020								
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Alcohol	(13,1)	(2,7)	(4,7)	(9,4)	(25,4)	(33,2)	23,4	(42,8)
Hidrocarburos	14,4	(0,1)	3,5	4,9	5,4	1,6	13,9	(12,6)
Tabaco	(6,0)	5,7	(3,9)	4,2	(4,4)	3,8	1,4	(6,0)
Cerveza	(12,8)	(26,2)	(16,5)	3,6	(7,7)	21,1	(37,2)	(22,9)
Electricidad	(4,6)	(16,3)	(12,9)	4,8	(2,7)	4,7	(5,5)	(12,2)
Media ponderada	8,6	1,1	1,6	4,6	3,0	2,0	10,5	(11,5)

EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN POR IEF, IEE e IVMDH. CAE
Período 2009 - 2020



22,9%. La recaudación por el impuesto sobre la cerveza, por su parte, aumentó un 11,6%.

La evolución de la recaudación global por impuestos especiales de fabricación e impuesto especial sobre la electricidad en los últimos años se puede ver en el gráfico superior.

VI. OTROS TRIBUTOS E INGRESOS TRIBUTARIOS

En cuanto al resto de impuestos, que en su conjunto representan en torno al 5% de la recaudación total por tributos concertados, la evolución fue la siguiente:

Otros tributos concertados Período 2009 - 2020		
Año	Recaudac. (miles de €)	%Δ
2009	753.242	(18,5%)
2010	750.955	6,2%
2011	580.349	(22,7%)
2012	608.458	4,8%
2013	619.758	1,9%
2014	639.446	3,2%
2015	617.298	(3,5%)
2016	697.622	13,0%
2017	762.046	9,2%
2018	840.611	10,3%
2019	823.144	(2,1%)
2020	765.698	(7,0%)

VII. EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA EN 2020

La recaudación consolidada por gestión propia de las diputaciones forales quedó 10,2 puntos porcentuales por debajo de la cifra de su presupuesto inicial (89,8%).

El grado de ejecución correspondiente a la imposición directa se situó en el 93,3% sobre su partida presupuestaria, mientras que la ejecución del capítulo de impuestos indirectos fue del 86,1%.

El grado de ejecución del presupuesto inicial disminuyó en 1,3 puntos porcentuales para la recaudación total, esto es, una vez incluidos los ajustes con la Agencia Tributaria por el IVA y por los impuestos especiales de fabricación (en su conjunto se situaron en un 76,8% del importe presupuestado) y las tasas y otros ingresos (64,6%).

RECAUDACIÓN DE LA CAE POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN EL PERIODO ENERO-JUNIO DE 2021

Durante el primer semestre del año 2021, la recaudación líquida de las Diputaciones Forales por tributos concertados de los Capítulos I, II y III, ha ascendido a 5.906.192 m€ (miles de euros), lo que representa una tasa de variación interanual del 15,6% respecto a la acumulada a junio de 2020.



En términos absolutos, el incremento de recaudación registrada ha sido de 795.399 m€, siendo la variación interanual por impuestos o grupos de impuestos la siguiente:

Variación de la Recaudación en términos absolutos	
(miles de euros)	
	Ene-jun/21 - ene-jun/20
TOTAL	795.399
IRPF	70.708
Impuesto s/ Sociedades	76.001
IVA	493.172
II.EE. Fabricación	60.017
O. Tributos e Ing. tributarios	95.502

Como puede comprobarse en el cuadro anterior, todos los apartados impositivos han reflejado relevantes aumentos recaudatorios. El impuesto que ha realizado la mayor contribución ha sido el IVA debido a algunos ingresos netos adicionales procedentes de la regularización de actas únicas del año 2019 (cerca de 400 millones de euros). El apartado de otros tributos e ingresos tributarios ha realizado la segunda mayor aportación al aumento total de la recaudación. Esta considerable contribución se explica fundamentalmente, por un lado, porque la comparativa interanual en algunos impuestos de devengo instantáneo se rea-

liza con un periodo en que la presentación presencial de las declaraciones y autoliquidaciones de estos impuestos se amplió hasta junio (incluso hasta septiembre en algún territorio). Por otro lado, en el impuesto sobre primas de seguro se ha producido un aumento importante de ingresos (+26,9%) debido a una reforma normativa que elevó desde principios de año el tipo impositivo del impuesto (del 6,0% al 8,0%).

En lo que se refiere a la gestión propia, las diputaciones forales han recaudado por tributos concertados 5.718.389 miles de euros, un 16,0% más que en el mismo periodo de 2020. Tanto la imposición directa como la indirecta han registrado incrementos recaudatorios, aunque de mayor intensidad en el segundo caso (7,7% y 24,1%, respectivamente).

En el análisis por impuestos, se observa que la **recaudación por IRPF** ha crecido un 3,3%. La mayoría de los conceptos tributarios que componen el impuesto han realizado una aportación positiva. Así, la recaudación de las retenciones por rendimientos del trabajo ha mostrado un notable avance (+5,7%) ya que parte del periodo con que se hace la comparación (entre el 30 de marzo y el 30 de abril de 2020) un porcentaje significativo de asalariados estuvo, en algún mo-

mento sometido, a un ERTE, y, como consecuencia, sus retribuciones estuvieron sujetas a tipos de retención muy exiguos o, incluso, nulos.

Dentro del resto de componentes del impuesto, destaca la evolución de los ingresos por retenciones de rendimientos de capital mobiliario (+8,0%), que se han visto impulsados por el cómputo en marzo de algunos rendimientos atípicos.

La cuota diferencial neta, por su parte, ha reflejado una tasa desfavorable (-14,5%) ya que las devoluciones correspondientes a la campaña de la renta-20 realizadas hasta junio han sido superiores a las materializadas en el mismo plazo del año anterior. La campaña de 2019 se retrasó algunos días y se cerró más tarde debido a la irrupción de la pandemia lo que derivó en un periodo más largo en la materialización de devoluciones. También han podido generar un mayor volumen de devoluciones las nuevas deducciones en cuota introducidas en la normativa foral durante 2020.

La **recaudación por el impuesto sobre sociedades** se ha incrementado hasta junio un 35,1% impulsada fundamentalmente por la mejora en la cuota diferencial neta del impuesto (138,3 millones de euros frente a 70,6 en junio de 2020), y, en menor medida, por la positiva evolución de las retenciones por rendimientos de capital (alrededor de siete millones de euros más respecto al mismo periodo de 2020).

Hasta junio se ha registrado un mayor volumen de devoluciones en la cuota diferencial neta (alrededor de 17,5 millones de euros), la mayoría seguramente procedentes de la campaña desarrollada en 2020 en comparación con las contabilizadas respecto a la campaña liquidada durante 2019.

En el apartado de ingresos de la cuota diferencial neta, la recaudación hasta junio ha recogido los ingresos procedentes del primer pago fraccionado de aquellas sociedades sujetas a normativa común. En comparación con el año anterior, se ha estimado un aumento neto de recaudación de 46,3 millones de euros.

Dentro de la imposición indirecta, la **recaudación por IVA de gestión propia** ha mostrado un incremento del 31,3%. La mayor parte de este incremento se ha producido como consecuencia del cómputo de algunos ingresos netos extraordinarios procedentes de la regularización de actas únicas del año 2019. Si se obvian estos ingresos atípicos, el aumento se sitúa en un 5,5%. Este aumento se ha sustentado en la disminución de devoluciones realizadas en el periodo (-7,9%) ya que la cuantía de los ingresos prácticamente se ha estabilizado (+0,1%).

Por su parte, la recaudación por el **impuesto especial sobre hidrocarburos de gestión propia** se ha incrementado hasta junio un 14,2% al recuperarse el consumo de combustibles de automoción –la variable con más incidencia en el comportamiento recaudatorio del impuesto– respecto al año anterior en que las restricciones impuestas a la movilidad habían ocasionado un gran deterioro de los ingresos tributarios del periodo (-16,4%).

La **recaudación por ajustes con el Estado** se ha incrementado un 2,6% hasta junio (4,8 millones de euros más respecto al mismo periodo del año anterior) gracias al avance del ajuste IVA (+2,0%), ya que la cuantía por ajustes de impuestos especiales resultó más negativa (-1,5%).

La liquidación del Ajuste IVA ha sido positiva a diferencia del año anterior. Esto se ha producido como consecuencia de unos niveles de formalización tanto en operaciones interiores como en importaciones inferiores a los del año anterior.

La liquidación de los ajustes por impuestos especiales de fabricación ha registrado un valor similar a la del año anterior.

En lo que se refiere a la cuantía de los ajustes correspondientes al primer trimestre, la variación interanual del global de los mismos ha sido ligeramente negativa (-1,3%).

Por componentes, la recaudación bruta acumulada ha registrado un incremento interanual del 11,6%, mostrando tasas positivas todos los



impuestos relevantes, siendo especialmente elevadas en el caso del impuesto sobre sociedades (+40,9%) y en el del IVA (+14,1%).

Total Recaudación por Tributos concertados. CAE

(miles de euros)

	Ene-jun/21	Ene-jun/20	% Δ
Rec. líquida	5.906.193	5.110.793	15,6
Rec. íntegra y Residuos	8.090.208	7.246.356	11,6
Devoluciones	(2.184.015)	(2.135.563)	(2,3)

Las devoluciones, por su parte, han aumentado un 2,3% respecto a las registradas a junio de 2020, debido principalmente al significativo aumento en el volumen de devoluciones realizadas en el ámbito de la imposición directa: impuesto sobre sociedades (+132,9%) e IRPF (+13,6%).

RECAUDACIÓN C.A.P.V. ene-dic/2020

(en euros)

	ARABA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV 2020	CAPV 2019	(%)
IMPUESTOS DIRECTOS						
Imppto. s/Renta Personas Físicas:						
Retenc. Rdtos. Trabajo y Activ. Profes.	848.321.145	2.739.128.062	1.729.366.111	5.316.815.318	5.310.336.451	0,1
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	19.778.276	69.465.603	46.112.932	135.356.811	141.251.557	(4,2)
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	8.767.067	41.587.946	26.170.833	76.525.846	83.338.570	(8,2)
Retenc. Ganancias Patrimoniales	3.801.780	25.658.501	20.197.720	49.658.001	39.701.052	25,1
Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterías	469.723	3.042.250	3.909.737	7.421.710	56.935.165	(87,0)
Pagos Fracc. Profes. y Empres.	10.324.929	53.601.744	47.193.217	111.119.890	176.993.716	(37,2)
Cuota Diferencial Neta	(31.921.643)	(57.219.259)	42.467.878	(46.673.024)	(94.885.285)	50,8
Total IRPF	859.541.277	2.875.264.847	1.915.418.428	5.650.224.552	5.713.671.226	(1,1)
Imppto. s/Sociedades:						
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	19.778.275	69.465.559	46.112.925	135.356.759	141.251.501	(4,2)
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	8.767.067	41.587.616	26.170.814	76.525.497	83.338.208	(8,2)
Retenc. Ganancias Patrimoniales	3.801.779	25.658.497	20.197.718	49.657.994	39.701.046	25,1
Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterías						
Cuota Diferencial Neta	138.679.669	450.292.250	192.036.090	781.008.009	1.039.501.530	(24,9)
Total I. Sociedades	171.026.790	587.003.922	284.517.547	1.042.548.259	1.303.792.285	(20,0)
Imppto. s/Renta No Residentes						
Imppto. s/Sucesiones y Donaciones	10.276.999	27.806.507	12.704.556	50.788.062	51.835.306	(2,0)
Imppto. s/Transmisiones Patrimoniales	13.375.076	62.989.213	45.804.783	122.169.072	122.338.821	(0,1)
I.s/Patrimonio/Riqueza y Grandes Fortuna	24.893.329	80.499.885	71.803.728	177.196.942	167.643.428	5,7
I.s/Depósitos en las Entidades de Crédito	3.625.843	15.428.768	8.573.929	27.628.540	24.162.602	14,3
I.s/Producción de energía eléctrica	4.841.334	14.994.149	9.920.717	29.756.200	23.698.278	25,6
I.s/Prod. residuos generados energía nucle.						
I.s/Almacen. combustible/residuos radiactivos						
Impuestos Extinguidos						
Total Impuestos directos	1.087.580.648	3.663.987.291	2.348.743.688	7.100.311.627	7.407.141.946	(4,1)
IMPUESTOS INDIRECTOS						
IVA Gestión Propia	344.060.841	2.414.319.888	776.385.891	3.534.766.620	4.129.679.494	(14,4)
IVA. Gestión DF	231.045.688	(633.150.988)	402.105.300			
IVA. Ajuste DDF	575.106.529	1.781.168.900	1.178.491.191	3.534.766.620	4.129.679.494	(14,4)
Imppto. s/Transmisiones Patrimoniales	20.539.711	65.035.854	54.897.404	140.472.969	162.759.766	(13,7)
Imppto. s/Actos Jurídicos Documentados	5.695.386	15.687.393	14.448.616	35.831.395	47.501.710	(24,6)
I.E. s/Determinados Medios de Transporte	2.426.982	7.882.460	5.753.935	16.063.377	28.130.750	(42,9)
II.EE. Fabricación propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedio	551.361	1.707.626	1.129.833	3.388.820	5.922.814	(42,8)
Hidrocarburos	209.650.085	649.309.638	429.608.719	1.288.568.442	1.474.447.073	(12,6)
Labores tabaco	54.665.936	169.306.480	112.019.806	335.992.222	357.280.172	(6,0)
Cerveza	273.326	846.520	560.091	1.679.937	2.178.251	(22,9)
Electricidad	9.156.412	28.358.428	18.763.048	56.277.888	64.117.883	(12,2)
I.E. s/Carbón						
Imppto. s/Primas de Seguros	11.749.357	42.456.604	25.554.552	79.760.513	78.931.029	1,1
Imppto. s/Actividades de juego	1.099.379	3.866.129	1.886.829	6.852.337	6.226.616	10,0
I.s/Gases fluorados de efecto invernadero	223.481	982.650	1.622.762	2.828.893	3.043.995	(7,1)
Impuestos extinguidos	(34.808)	(107.804)	38.698	(103.914)	(2.803.535)	96,3
Total Impuestos indirectos	891.103.137	2.766.500.878	1.844.775.484	5.502.379.499	6.357.416.018	(13,4)
TASAS Y OTROS INGRESOS						
Tasas de juego	4.066.685	15.848.246	6.862.055	26.776.986	45.670.404	(41,4)
Recargos, Demora y Sanciones	2.919.706	35.713.225	11.043.407	49.676.338	64.004.949	(22,4)
Total Tasas y Otros Ingresos	6.986.391	51.561.471	17.905.462	76.453.324	109.675.353	(30,3)
TOTAL GESTIÓN PROPIA	1.985.670.176	6.482.049.640	4.211.424.634	12.679.144.450	13.874.233.317	(8,6)
IVA. Ajuste Aduanas	168.849.716	522.946.353	346.001.814	1.037.797.883	1.208.930.910	(14,2)
IVA. Ajuste Op. Interiores	96.188.277	297.905.796	197.106.157	591.200.230	689.977.701	(14,3)
Total Ajuste IVA	265.037.993	820.852.149	543.107.971	1.628.998.113	1.898.908.611	(14,2)
Ajustes impuestos Especiales:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	7.310.247	22.640.647	14.979.940	44.930.834	56.727.073	(20,8)
Hidrocarburos	(72.148.114)	(223.450.733)	(147.843.768)	(443.442.615)	(407.332.743)	(8,9)
Labores tabaco	3.370.492	10.438.790	6.906.713	20.715.995	30.792.385	(32,7)
Cerveza	3.075.623	9.525.547	6.302.474	18.903.644	16.258.214	16,3
Total Ajustes Impptos Especiales	(58.391.752)	(180.845.749)	(119.654.641)	(358.892.142)	(303.555.071)	(18,2)
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	2.192.316.417	7.122.056.040	4.634.877.964	13.949.250.421	15.469.586.857	(9,8)

Normativa Tributaria



Jarraian erantsi dugun estekan, Foru Aldundiek argitaratutako zerga-araudiari buruz Zerga Administrazioako Zuzendaritzak egindako hileroko buletinak ikus daitezke. (ALHAO, Bob eta GAO), Eusko Jaurjaritza (EHAA), Nafarroako Foru Erkidegoa (BON) eta Estatua (BOE)

<https://www.euskadi.eus/informazioa/argitaraturiko-zerga-arauei-buruzko-aldizkaria/web01-a2o-gazer/eu/>

Era berean, aipatutako hileko buletin bakoitzetik, arau bakoitzaren Pdf dokumentua edo antzekoa eskura daiteke, banaka, argitalpen elektronikoen formatuan, xedapen bakoitzaren eskuinteko goiko marjina sartutako ikonoa 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. (BOTH, BOB y BOG), el Gobierno Vasco (BOPV), la Comunidad Foral de Navarra (BON) y el Estado (BOE)

<http://www.euskadi.eus/informacion/boletin-de-normativa-tributaria-dat/web01-a2o-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

nlaces de interés



Itun Ekonomikoa hirueleduna 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/ogusun-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 sustapenerako erakundea):

<http://www.conciertoeconomico.org/eu>

ITUNA (Itun Ekonomikoaren eta Foru Ogasunen Ikerketerako Agiritegia):

<https://www.ituna.eus/eu/>

Euskal Itun Ekonomikoa: ikuspegi pertsonala. *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/inicio/>

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 Concierto 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 aurkibi-
dea eta oharra). *Javier Armentia Bas-
terra.*

EVOLUCIÓN DEL CONCIERTO
ECONÓMICO A TRAVÉS DE SUS
TEXTOS LEGALES

Javier Armentia Basterra



**EVOLUCIÓN DEL CONCIERTO ECO-
NÓMICO A TRAVÉS DE SUS TEXTOS
LEGALES** (Índice y Nota del autor).
Javier Armentia Basterra.

IVAP

HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

ZERGA
ZERGA
ZERGA

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA



ORGANO
DE COORDINACION
TRIBUTARIA DE EUSKADI